



Corte I
A-1781/2022

Sentenza del 2 ottobre 2025

Composizione

Giudici Emilia Antonioni Luftensteiner (presidente del collegio),
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard,
cancelliere Simone Aldi.

Parti

1. **A.** _____, ...,
2. **B.** _____, ...,
3. **C.** _____, ...,
4. **D.** _____, ...,
tutti patrocinati dall'avv. David Mülchi,
DAVID MÜLCHI & ASOCIADOS SAGL, ...,
ricorrenti,

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.**

Il 16 dicembre 2020, l'Agencia Tributaria spagnola – autorità dello Stato richiedente spagnolo (di seguito: autorità richiedente) – ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC o autorità inferiore) sei domande di assistenza amministrativa in materia fiscale (...) per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018. Tali domande si fondano sull'art. 25^{bis} della Convenzione del 26 aprile 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Spagna intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.933.211; di seguito: CDI CH-ES), in combinato disposto con il paragrafo IV del relativo Protocollo aggiuntivo, in vigore dal 24 agosto 2013 (RS 0.672.933.21; di seguito: Protocollo aggiuntivo).

B.

B.a Tali domande di assistenza amministrativa concernono il signore A._____. Per quanto riguarda la fattispecie, posta alla loro base, tutte le domande indicano le seguenti circostanze introduttive (riassunto di chi scrive):

« Our tax services are carrying out an examination into the tax matters of A._____ concerning Individual Income Tax and Wealth Tax for years from 2015 to 2018. According to the Spanish Tax Law A._____ was tax resident in Spain during the years under examination since he spent in Spain more than 183 days each year. Moreover, no tax residence certificate from any other country has been provided. The taxpayer has submitted from 2012 to 2018 Individual Income Tax returns under the special scheme for employees posted to Spanish territory. He has reported employment at (...) in Madrid. He arrived to Spain on (...) and stated working on (...).

A._____ has reported for years from 2015 to 2018 the following income for dependent work from the company (...) in his Individual Income Tax returns (under the under the special scheme for employees posted to Spanish territory):

(...)

However, our tax auditors believe that the taxpayer does not meet requirements laid down for the application of this scheme. Our tax auditors have evidence to suggest that the professional relationship of A._____ with (...) is simulated to benefit from the special regime since only income and assets in Spain are taxed but not income and assets worldwide. Because the taxpayer does not meet requirements he is subject to the standard scheme for Individual Income Tax and must be taxed on his worldwide income and assets.

Our tax auditors have requested the taxpayer accreditation of the reality of functions carried out by A._____ by for the company (...), however, if has not been proven the reality of functions carried out by A._____. The taxpayer has only provided our tax auditors with: some l._____ letters by A._____, two mails and some summaries of business meetings, but it does not prove the reality of work carried out. The summaries of business meetings are handwritten sheets where the date shown cannot be certified to be exact. Mails with potential clients for years under examination have not been provided. Letters sent to potential investors are not certified, therefore dates could be different. The company (...), also under examination, has been requested but no additional information has been provided ».

B.b Più nello specifico, per quanto concerne la prima domanda, ovvero quella con il numero di referenza (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts abroad. Our tax auditors are also aware that A._____ has a bank account at E._____ for the following reason:

- a. According to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2017 and 2018, E._____ has informed that A._____ receives the following interests and dividends in his bank account in Switzerland:*

(...)

Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland:

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards, etc. The taxpayer has not provided all the information requested. The taxpayer has only provided statements of the bank account held in Spain and the linked banking card as well as Statements from an Italian banking card. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information concerning E._____ for years from 2015 to 2018.

1. *For the bank account mentioned above (...) held by A._____ in the bank E._____:*

- a. *Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) during years under examination.*
- b. *The copy of statements of assets as at each 1 January from 2015 to 2018.*
- c. *The copy of account statements from 1 January 2015 to 31 December 2018.*
- d. *The balances of the accounts held by the taxpayer at 31 December for each year and the average balance corresponding to the last quarter of the year for each year.*
- e. *In case other bank accounts, debit/credit cards, safe deposit accounts would exist at the E._____, with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under a), b) and c) (including copy of banking card statements) and d). Please identify to what bank account is each banking card linked to.*
- f. *Concerning information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 there is the following concept relating bank accounts held by A._____: repayments/redemptions. Please identify what it refers to, identify the income generated. If the income generated is due to the sale of financial products please provide us with the purchase and sale values and expenses of the transactions.*

(...)

2. *Where appropriate, concerning the securities above mentioned (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*

- *Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*
- *Assets, securities and financial instruments for which A._____ is holder or authorised person at E._____ during the years under examination. Please provide balance at 31 st December ».*

B.c Per quanto riguarda la seconda domanda (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts abroad. Our tax auditors are also aware that A._____ has bank accounts at F._____ for the following reasons:

- a. *According to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2017 and 2018, F._____ has informed that A._____ received the following interests and dividends in his bank accounts in Switzerland.*

(...)

- b. *On the website (...) it can be read:*

< G._____ is an entity founded in 2012 with an International Bank and Securities House License, and is part of the F._____, a Swiss Banking Institution specialized in Private Banking.

The F._____ has almost sixty years of international presence. We manage assets of almost 1 billion francs, with more than 200 specialists in financial advice, asset management, credit and financial planning. Since its inception, the group's success has been based on listening to the individual needs of its clients and presenting them with tailor-made solutions.

The (...) has led the Bank as a (...) for almost sixty years, recognizing values such as independence, rigor and integrity, focusing on a long-term partnership with our customers, our management and our employees >.

Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland.

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax

returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information concerning F._____ for years from 2015 to 2018.

1. *For the bank accounts mentioned above (...) held by A._____ in the bank F._____:*
 - a. *Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) during years under examination.*
 - b. *The copy of statements of assets as at each 1 January from 2015 to 2018.*
 - c. *The copy of account statements from 1 January 2015 to 31 December 2018.*
 - d. *The balances of the accounts held by the taxpayer at 31 December for each year and the average balance corresponding to the last quarter of the year for each year.*
 - e. *In case other bank accounts, debit/credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank F._____, with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under a), b) and c) (including copy of banking card statements) and d). Please identify to what bank account is each banking card linked to.*
 - f. *Concerning information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 there is the following concept relating bank accounts held by A._____: < repayments/redemptions >. Please identify what it refers to, identify the income generated. If the income generated is due to the sale of financial products please provide us with the purchase and sale values and expenses of the transactions.*

2. *Where appropriate, concerning the securities above mentioned (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*
 - *Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*
 - *Assets, securities and financial instruments for which A._____ is holder or authorised person at F._____ during the years under examination. Please provide balance at 31 st December.*
3. *Indication of the business/professional/working activity carried out by A._____ at F._____ during the years under examination and underlying documentation for income received for his activity. Also indication of income received by A._____ as a result of dividends from its membership*
4. *Confirmation that A._____ is partner, investor and/or manager of F._____. Please provide underlying documentation that accredits the percentage of the holding and value of the holding in years from 2015 to 2018.*
5. *Please provide the annual accounts of F._____, identification of its tax residence and tax identification number. Identification and description of the activity carried out by the company, as well as its source of income for years from 2012 to 2018.*

**Annual Accounts are needed to rate shares and holdings for the proper assessment of the Wealth Tax Return from year 2015 to year 2018. To assess year 2015 the previous three years are needed. In addition, these annual accounts will show whether the taxpayer, as well as being a partner, is also related in some other way to the company, either through a natural person or through a company related to the company in such a way that exemptions or reductions in such tax could be applied ».*

B.d *Per quanto riguarda la terza domanda di assistenza (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:*

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts abroad. Our tax auditors are also aware that A._____ probably has a bank account at H._____. According to the information provided

concerning (...), the taxpayer received the following income from H._____:

(...)

Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland:

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards, etc. The taxpayer has not provided all the information requested. The taxpayer has only provided statements of the bank account held in Spain and the linked banking card as well as statements from an Italian banking card. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information concerning H._____ for years from 2015 to 2018.

1. For the bank account/financial product mentioned above (...) held by A._____ in the bank H._____:

a. Full identification of the financial product and identification (name, last name, address, date of birth) of the holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) during years under examination.

- b. *The copy of statements of assets as at each 1 January from 2015 to 2018.*
 - c. *The copy of account statements from 1 January 2015 to 31 December 2018.*
 - d. *The balances of the accounts held by the taxpayer at 31 December for each year and the average balance corresponding to the last quarter of the year for each year.*
 - e. *In case other bank accounts, debit/credit cards, safe deposit accounts would exist at the H._____, with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under a), b) and c) (including copy of banking card statements) and d). Please identify to what bank account is each banking card linked to.*
2. *Where appropriate, concerning the securities above mentioned (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*
- *Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*
 - *Assets, securities and financial instruments for which A._____ is holder or authorised person at H._____ during the years under examination. Please provide balance at 31 st December ».*

B.e *Per quanto concerne la quarta domanda di assistenza (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:*

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts in Switzerland. Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland.

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under

examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards, etc. The taxpayer has not provided all the information requested. The taxpayer has provided only statements of the bank account held in Spain and he linked banking card as well as statements from an Italian banking card. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information for years from 2015 to 2018:

- a. Tax returns submitted by A._____ during the years under examination in Switzerland, specifying amounts declared, source of income and amounts for each year, otherwise, please provide us with the withholdings for Non-Resident Income Tax in Switzerland.*
- b. According to the information provided concerning (...), the taxpayer received in 2015 the amount of 182.452 euros. Please specify what was sold, the price of acquisition, purchase and sale expenses and underlying documentation for this transaction.*
- c. Where appropriate, concerning the securities in the attachment (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*
 - Identification of managing depositary entity of these securities.*
 - Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*

Where appropriate, please provide the information in letter C for other securities, assets for which A._____ is holder or beneficial owner.

As regards letter C, please note that we are requesting information available to you should any tax issue had arisen (i. e. withholding tax) in this regard ».

B.f Per quanto riguarda la quinta domanda di assistenza (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts abroad. Our tax auditors are also aware that A._____ has bank accounts at I._____ for the following reasons:

- a. According to public deed dated (...), A._____ and his wife (...) purchased a property in (...; 50% each) for the amount of 1.340.000 euros. The amount of 1.206.000 euros was charged to the account (...) at I._____ (held by A._____).
- b. According to public deed dated (...), A._____ granted a personal loan to his wife (...) for the amount of for 738.000 euros, dedicated to the acquisition of 50 % of another property in (...) by means of two transfers for the total amount of 603.000 euros, charged to the account (...) at I._____ held by A._____.
- c. According to the information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 for 2017 and 2018, I._____ has informed that A._____ has the following bank accounts in Switzerland.

(...)

Also concerning information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 there is the following concept relating bank accounts held by A._____: <repayments/redemptions>:

(...)

Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland:

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards, etc. The taxpayer has not provided all the information requested. The taxpayer has only provided statements of the bank account held in Spain and the linked banking card as well as statements from an Italian banking card. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information concerning I._____ for years from 2015 to 2018.

- 1. For the bank accounts mentioned above (...) held by A._____ in the bank I._____:*
 - a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) during years under examination.*
 - b. The copy of statements of assets as at each 1 January from 2015 to 2018.*
 - c. The copy of account statements from 1 January 2015 to 31 December 2018.*
 - d. The balances of the accounts held by the taxpayer at 31 December for each year and the average balance corresponding to the last quarter of the year for each year.*

- e. *In case other bank accounts, debit/credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank I._____, with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under a), b), c) (including copy of banking card statements) and d). Please identify to what bank account is each banking card linked to.*
- f. *Concerning information provided by the Swiss Authorities for (...) there is the following concept relating bank accounts held by A._____: <repayments/redemptions>. Please identify what it refers to, identify the income generated. If the income generated is due to the sale of financial products please provide us with the purchase and sale values and expenses of the transactions.*
2. *Where appropriate, concerning the securities above mentioned (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*
- *Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*
 - *Assets, securities and financial instruments for which A._____ is holder or authorised person at I._____ during the years under examination. Please provide balance at 31st December ».*

B.g *Per quanto riguarda la sesta e ultima domanda di assistenza (...), oltre alle circostanze illustrate in precedenza (cfr. fatti, sub lett. B.a), la stessa indica quanto segue:*

« According to available information, A._____ has income, assets, bank accounts abroad. Our tax auditors are also aware that A._____ has bank accounts at J._____ for the following reasons:

- a. *According to available documentation, there were transfers in 2017 and 2018 from the bank account number (...) held by A._____ at J._____ to a bank account held by A._____ in Spain. The concept was: transfers between bank accounts of A._____.*
- b. *The taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following bank accounts in Switzerland.*

(...)

- c. According to available documentation, there were transfers in 2015 from the bank accounts number (...) and (...) held by (...) at J. _____ to a bank account held by A. _____ in Spain. Although the concept was <consultancy fees> it was clarified that A. _____ is the beneficial owner of (...) and that they were transfers to another bank account held by A. _____.
- d. According to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2017 and 2018, J. _____ has informed that A. _____ has the following bank accounts in Switzerland.

(...)

Concerning information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 there is the following concept relating bank accounts held by A. _____: <repayments/redemptions>.

(...)

Furthermore, the taxpayer reported in the Wealth Tax for year 2019 the following securities in Switzerland:

(...)

Please note that in the incorporation date for some of the securities is year 2015 and for others there is no data. It should be stressed the fact that the taxpayer had applied for the Special Scheme for employees posted to Spanish territory when submitting tax returns during the years under examination (only income and assets in Spain were taxed but not income and assets worldwide). The year 2019 was the first time in which the taxpayer had to report worldwide income and assets and there is evidence to suggest that he also held these securities during the years under examination.

In the course of the tax proceedings, requests for information were made to the taxpayer concerning income and assets worldwide, tax returns submitted worldwide, statements of bank accounts and banking cards, etc. The taxpayer has not provided all the information requested. The taxpayer has only provided statements of the bank account held in Spain and the linked banking card as well as statements from an Italian banking card. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente ha quindi domandato all'AFC le seguenti informazioni:

« In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could provide us with the following information concerning J._____ for years from 2015 to 2018

1. For the bank accounts mentioned above (...) and bank accounts for which he is beneficial owner (...) held by A._____ in the bank J._____:

- a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s) during years under examination.*
- b. The copy of statements of assets as at each 1 January from 2015 to 2018.*
- c. The copy of account statements from 1 January 2015 to 31 December 2018.*
- d. The balances of the accounts held by the taxpayer at 31 December for each year and the average balance corresponding to the last quarter of the year for each year.*
- e. In case other bank accounts, debit/credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank J._____, with the concerned person as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information required under a), b and c) (including copy of banking card statements) and d). Please identify to what bank account is each banking card linked to.*
- f. Concerning information provided by the Swiss Authorities for CRS-DAC2 there is the following concept relating bank accounts held by A._____: <repayments/redemptions>. Please identify what it refers to, identify the income generated. If the income generated is due to the sale of financial products please provide us with the purchase and sale values and expenses of the transactions.*

(...)

2. *Where appropriate, concerning the securities above mentioned (which our tax auditors suspect that might be held by the taxpayer during the years under examination) please provide us the following information:*

- *Dividends or other income received by A._____ relating these securities and withholdings for years under examination.*
- *Assets, securities and financial instruments for which A._____ is holder or authorized person at J._____ during the years under examination. Please provide balance at 31 st December ».*

C.

C.a Con decreto di edizione del 14 gennaio 2021, l'AFC ha esortato le banche E._____ (in precedenza H._____), J._____/K._____, F._____ e I._____ a volerle trasmettere le informazioni richieste entro 10 giorni dalla ricezione del decreto. Alle banche è stato inoltre domandato di voler informare la persona interessata (avente domicilio all'estero) dell'apertura del procedimento di assistenza amministrativa e di volerla invitare a designare, entro un termine di 10 giorni, un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera.

C.b Con scritto del 22 gennaio 2021, la banca E._____ (in precedenza H._____) ha dato riscontro alla richiesta dell'AFC e le ha trasmesso le informazioni richieste.

C.c Con e-mail del 27 gennaio 2021, il signor (...), titolare dell'omonimo (...), ha informato l'AFC di rappresentare, insieme all'avvocato David Mùchli, la persona interessata dalle domande.

C.d Con scritto del 29 gennaio 2021, la banca F._____ ha dato riscontro alla richiesta dell'AFC e ha trasmesso le informazioni richieste.

C.e Con scritto del 1° febbraio 2021, la banca K._____ ha dato riscontro alla richiesta dell'AFC e ha trasmesso le informazioni richieste. Nel medesimo giorno, la banca J._____ ha informato l'AFC di non poter fornire alcuna informazione in quanto le richieste erano indirizzate alla banca K._____.

C.f Con scritto del 4 febbraio 2021, I._____ hanno dato riscontro alla richiesta dell'AFC, trasmettendo le informazioni domandate.

C.g Con decreto di edizione del 4 febbraio 2021, l'AFC ha esortato la società L._____ a trasmetterle le informazioni richieste entro 10 giorni dalla

ricezione del decreto. Nel medesimo giorno, l'AFC ha nuovamente esortato la banca J._____ a trasmetterle le informazioni richieste entro 10 giorni dalla data di ricezione del decreto.

C.h Con decreto di edizione dell'8 febbraio 2021, l'AFC (servizio scambio di informazioni) ha esortato l'AFC (imposta preventiva) a trasmetterle le informazioni richieste entro 10 giorni dalla data di ricezione del decreto. In data 11 febbraio 2021, l'AFC (imposta preventiva) ha dato riscontro a tale domanda, trasmettendo le informazioni richieste.

C.i In data 12 febbraio 2021, la società L._____ e le banche J._____/K._____ hanno trasmesso le informazioni richieste dall'AFC.

C.j In data 14 aprile 2021, i patrocinatori hanno inviato per e-mail la procura conferita alla società holding familiare del signor A._____. È stato inoltre richiesto l'accesso atti completo.

C.k Con scritti del 20/21 aprile 2021, la banca F._____ e la banca E._____ (in precedenza H._____) hanno trasmesso una serie di informazioni complementari all'AFC.

C.l Con messaggio di posta elettronica del 23 aprile 2021, l'AFC ha nuovamente contattato i patrocinatori della persona interessata al fine di ottenere le procure mancanti richieste in data 14 aprile 2021.

C.m Con decreto di edizione del 28 aprile 2021, l'AFC ha esortato la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino a trasmetterle le informazioni richieste entro 14 giorni dalla ricezione del decreto.

C.n In data 7 maggio 2021, i patrocinatori del signor A._____ hanno trasmesso una serie di procure.

C.o In data 25 giugno 2021 – e successivamente in data 28 luglio 2021 – la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino ha dato riscontro alla richiesta del 28 aprile 2021 dell'AFC.

C.p In data 23 settembre 2021, le banche E._____ (precedentemente H._____) e F._____ hanno trasmesso una serie di informazioni complementari.

C.q Con scritto del 22 ottobre 2021, le banche I._____ hanno trasmesso alcune informazioni aggiuntive all'AFC. In data 5 novembre 2021, anche la banca F._____ ha trasmesso le informazioni complementari richieste.

C.r Con scritto del 15 novembre 2021, l'AFC ha accordato ai patrocinatori l'accesso atti completo, impartendo loro un termine di 10 giorni per prendere posizione in merito alla trasmissione delle informazioni.

C.s In quanto i patrocinatori non hanno fornito le procure di due delle persone legittimate a ricorrere, l'AFC ha pubblicato in data (...) le due notificazioni concernente tali persone nel Foglio Ufficiale, impartendo loro un termine di 10 giorni per designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera. Tali persone non si sono manifestate nel termine loro impartito.

C.t Con scritto del 2 dicembre 2021, i patrocinatori hanno preso posizione, per nome e per conto dei loro mandanti, in relazione al presente procedimento.

D.

D.a Con decisione finale del 25 febbraio 2022, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente spagnola per quanto concerne il signor A._____. Nella medesima decisione, in qualità di persone legittimate a ricorrere, figurano anche i nominativi della signora B._____, e delle società C._____, e D._____.

D.b Avverso la decisione finale del 25 febbraio 2022, il signore A._____ (di seguito: ricorrente 1 o insorgente 1) ha – di concerto con la signora B._____ (di seguito: ricorrente 2 o insorgente 2) e le società C._____ (di seguito: ricorrente 3 o insorgente 3) e D._____ (di seguito: ricorrente 4 o insorgente 4; tutti insieme: i ricorrenti o gli insorgenti) – inoltrato ricorso in data 28 marzo 2022 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando spese e ripetibili, i ricorrenti chiedono, in via principale, l'accoglimento del ricorso e il conseguente annullamento della decisione 25 febbraio 2022. In via sussidiaria, i ricorrenti domandano che la decisione dell'AFC del 25 febbraio 2022 venga modificata « *nel senso che dovranno essere oscurati dagli estratti conti delle banche F._____, I._____, H._____ e J._____ tutti i dati corrispondenti ai bonifici a favore di terzi che non costituiscono un'informazione rilevante agli effetti del proposito dell'assistenza amministrativa ed in particolare quelli specificamente segnalati nel presente ricorso* ». Infine, in via ulteriormente sussidiaria, i ricorrenti postulano che « *in caso non venisse accolta la richiesta di oscuramento dei dati di cui sopra, l'annullamento della decisione della AFC del 25 febbraio 2022 e il suo rinvio alla AFC affinché i terzi nominati negli estratti conti di cui sopra siano informati del procedimento di assistenza amministrativa come legittimati a ricorrere* ».

E.

E.a In data 29 aprile 2022, l'AFC ha trasmesso – a questo Tribunale e per e-mail – il numero di tracciamento dell'invio relativo alla decisione del 25 febbraio 2022 (cfr. Doc. 2 dell'inc. TAF). Dallo stesso, emergeva che la decisione dell'AFC era stata notificata ai ricorrenti in data 26 febbraio 2022, aspetto che poteva – potenzialmente – comportare la tardività del gravame ricorsuale. Nel medesimo giorno, questa autorità ha quindi invitato i ricorrenti a voler prendere posizione in merito alla tempestività del loro ricorso.

E.b In data 4 maggio 2022, i ricorrenti hanno – conformemente al termine impartito – trasmesso la loro presa di posizione (cfr. Doc. 4 dell'inc. TAF). In tale scritto, gli insorgenti sostenevano – in sintesi – che la decisione finale dell'AFC del 25 febbraio 2022, così come la sua notificazione per posta « A-plus », avrebbe dovuto essere considerata nulla in pieno diritto o, perlomeno, annullabili per vizio di forma. Da un lato, infatti, vi sarebbe stato un problema in relazione alla notificazione di tale decisione, a dire dei ricorrenti mai avvenuta (o perlomeno avvenuta in forma errata), mentre, dall'altro, tale decisione sarebbe stata carente anche dal punto di vista del suo contenuto, più precisamente per quanto concerne la forma della firma apposta su quest'ultima.

E.c In data 1° giugno 2022, l'AFC ha preso posizione in merito a quanto sostenuto dai ricorrenti in data 4 maggio 2022 (cfr. Doc. 6 dell'inc. TAF). A dire dell'autorità inferiore, la decisione finale del 25 maggio 2022 sarebbe stata validamente notificata ai ricorrenti in data 26 febbraio 2022. In tal senso, il gravame ricorsuale sarebbe dunque tardivo.

E.d Con decisione incidentale dell'11 luglio 2022, questo Tribunale (Doc. 9 dell'inc. TAF) si è pronunciato in merito alla questione. In tal occasione, il TAF ha rilevato che – da un lato – il ricorso era stato interposto tempestivamente, contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità inferiore, e che – dall'altro – seppur il modo di procedere dell'autorità inferiore non fosse stato prettamente conforme alle disposizioni legali relative alle notificazioni e alla forma delle decisioni, dal momento che i ricorrenti avevano ritenuto in buona fede che, detta decisione, fosse loro stata notificata e che l'avevano – conseguentemente – impugnata, bisognasse considerarla materialmente notificata (cfr. in particolare il consid. 1.2.5.6 della decisione incidentale dell'11 luglio 2022, Doc. 9 dell'inc. TAF).

F.

F.a Con risposta del 11 ottobre 2022, l'autorità inferiore ha preso posizione in merito al ricorso interposto dagli insorgenti. Precisando quanto già

esposto in sede di decisione 25 febbraio 2022, l'AFC postula la reiezione del gravame ricorsuale.

F.b Con replica del 26 ottobre 2022, i ricorrenti hanno ribadito la loro posizione, prendendo posizione in merito a quanto asserito dall'AFC in sede di risposta 11 ottobre 2022.

G.

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

Diritto:

1.

1.1 Giusta l'art. 31 della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32) 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). In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni di doppia imposizione – in casu, la CDI CH-ES – possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32, art. 33 lett. d LTAF; art. 5 cpv. 1 della Legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1] e art. 17 cpv. 3 LAAF).

Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è attualmente retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della Convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-ES. Presentate il 16 dicembre 2020, le domande di assistenza litigiosa rientrano nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il resto la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale (PA), su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.2 Questo Tribunale ha già avuto modo di pronunciarsi in merito alla tempestività del gravame ricorsuale, presentato dai ricorrenti in data 28 marzo 2022, arrivando alla conclusione che il ricorso è stato interposto entro i termini previsti dalla legge (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA; cfr. fatti, sub lett. E). Il ricorso adempie poi le esigenze legali di contenuto e di forma previste

(cfr. art. 52 PA). La legittimazione ricorsuale dei ricorrenti è anche pacifica, nella misura in cui essi sono destinatari della decisione impugnata e hanno un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

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 intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 1.5; 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 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; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^a ed. 2022, 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^a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo sostanziate a sufficienza (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, tra l'altro, 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; 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.

3.1 Nel caso in esame, oggetto del litigio è la decisione finale del 25 febbraio 2022 con cui l'AFC ha accolto le sei domande di assistenza amministrativa in materia fiscale del 16 dicembre 2020, inoltrate dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES.

In merito a tale decisione, si rileva qui, a titolo preliminare per l'insieme del presente giudizio, che i ricorrenti, in sede di replica, avanzano nuovamente la censura relativa all'annullabilità/nullità della domanda per vizio di forma (cfr. replica del 26 ottobre 2022, pag. 2). Ora, si ricorda ai ricorrenti che, tale aspetto, come anche menzionato nella parte in fatto del presente giudizio (cfr. fatti, sub lett. E), ha già avuto modo di essere trattato e risolto con decisione incidentale dell'11 luglio 2022 di questa autorità (cfr. decisione incidentale dell'11 luglio 2022, Doc. 9 dell'inc. TAF). In tal senso, tale censura non deve quindi essere nuovamente esaminata nel presente giudizio: si rinviano i ricorrenti al contenuto della sopracitata decisione incidentale, da essi mai impugnata e pertanto cresciuta in giudicato.

3.2 Ciò premesso, dopo aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (cfr. consid. 3.3 segg. del presente giudizio), e aver esaminato la conformità delle predette domande di assistenza dal punto di vista formale (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), il Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 4.2 e segg. del presente giudizio).

3.3 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; di seguito: Convenzione MAAT], in vigore per la Svizzera dal 1° gennaio 2017 e per la Spagna dal 1° febbraio 2013). Al riguardo va rilevato che lo Stato che presenta una richiesta di assistenza amministrativa alla Svizzera deve indicare su quale specifica base legale intende fondare la propria richiesta, non potendosi richiamare a più basi legali per la medesima domanda. Qualora l'AFC la respinga, non essendo ottemperate le condizioni poste dalla base legale indicata, lo Stato richiedente può

presentare la medesima domanda prevalendosi di un'altra base legale (cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione MAAT e la sua attuazione del 5 giugno 2015, FF 2015 4613, 4624; sentenza del TAF A-3374/2018 del 3 aprile 2019 consid. 3.1).

3.4 In casu, l'autorità richiedente ha motivato le domande di assistenza amministrativa richiamando la CDI CH-ES, senza indicare esplicitamente il disposto legale, che tuttavia può essere individuato nell'art. 25^{bis} 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 > thèmes > fiscalité > conventions fiscales; DTF 142 II 69 consid. 2, completato dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo).

3.5 Ora, in base al citato paragrafo IV cap. 2 la domanda dello Stato richiedente deve contenere:

(i) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta;

(ii) il periodo oggetto della domanda;

(iii) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare della loro natura e della forma in cui lo Stato richiedente desidera riceverle dallo Stato richiesto;

(iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste;

(v) 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 (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.4; sentenza del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2).

3.6 Giusta l'art. 25^{bis} par. 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 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3). Va inoltre rilevato che, i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscano materialmente sull'oggetto della controversia (cfr. sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1). Compete, infatti, ad ogni Stato determinare il rispetto e l'applicazione corretta della propria legislazione (cfr. sentenze del TAF A-525/2017 del 29 gennaio 2018 [confermata parzialmente con sentenza del TF 2C_141/2018 del 24 luglio 2020]; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5; A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1; A-6589/2016 ibidem;). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenze del TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-4157/2016 ibidem con riferimenti).

3.7 Una domanda di assistenza amministrativa può avere quale scopo quello d'accertare la residenza fiscale di una persona (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 161 consid. 2.2.2). Può succedere che un contribuente, considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri del suo diritto interno, possa essere considerato come residente fiscale di un altro Stato secondo i criteri del diritto interno di quell'altro Stato. Tuttavia, per costante giurisprudenza, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza

amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). Allorquando la persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa è considerata da due Stati come uno dei suoi contribuenti, la questione della conformità alla Convenzione, deve essere valutata alla luce dei criteri applicati dallo Stato richiedente per considerare questa persona come uno dei suoi contribuenti (cfr. DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2; sentenza del TF 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.2). L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta eccezionalmente che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2). In questa situazione di potenziale doppia imposizione, la Svizzera può verificare che il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente corrisponda a uno dei criteri di determinazione del domicilio fiscale contenuti nella CDI in essere tra la Svizzera e lo Stato richiedente. Questo problema specifico non si pone quindi per definizione, quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo (cfr. sentenze del TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_109/2022 del 30 gennaio 2023 consid. 4.5.3; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.8; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8).

Ciò posto, lo Stato richiedente non è tenuto ad aspettare l'esito della controversia sul principio della residenza fiscale, prima di presentare una domanda di assistenza amministrativa, tanto più che la richiesta può anche essere destinata a consolidare la sua posizione sulla residenza fiscale del contribuente interessato. In effetti, in questa fase, lo Stato richiedente chiede specificamente informazioni per determinare se i suoi sospetti sul legame fiscale con il suo territorio della persona interessata dalla richiesta sono fondati. Inoltre, lo Stato richiedente deve poter fare una richiesta anche in caso di conflitto effettivo di residenza, per ottenere dallo Stato richiesto i documenti che sosterebbero il suo credito in concorrenza con quello di quest'ultimo o di uno Stato terzo. In particolare, occorre tenere conto della situazione in cui un contribuente soggetto a un'imposizione illimitata in Svizzera o in uno Stato terzo e di fatto residente nello Stato richiedente, ad esempio perché ha mantenuto la sua residenza permanente in tale Stato (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.7; 142 II 161 consid. 2.2.2). Se il conflitto di competenza si concretizza, spetterà al contribuente interessato dalla doppia imposizione lamentarsi presso le autorità competenti, cioè le autorità nazionali degli Stati interessati, secondo i rimedi previsti dal diritto interno (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2); se del caso, la doppia imposizione

internazionale sarà evitata mediante le regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste dalla convenzione applicabile tra gli Stati interessati o mediante il ricorso alla procedura amichevole (cfr. art. 25 par. 1 CDI CH-ES; cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7; sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9 con rinvii).

3.8

3.8.1 Il principio della buona fede o dell'affidamento (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]) 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] sentenza 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).

3.8.2 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).

3.8.3 Il divieto di abuso di diritto costituisce un aspetto del principio di buona fede e bisogna dunque prenderlo in considerazione ogni volta che si deve applicare un accordo internazionale (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.239/2005 del 28 novembre 2005 consid. 3.4.3; sentenze del TAF A-1246/2011 del 23 luglio 2012 consid. 5.2; A-6537/2010 del 7 marzo 2012 consid. 4.2). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, una situazione di abuso di diritto si verifica quando un diritto viene utilizzato in modo contrario al suo scopo per la realizzazione di interessi che tale diritto non è destinato a tutelare (cfr. DTF 127 1149 consid. 5). Nella misura in cui le CDI devono essere interpretate in base agli articoli 31 e seguenti CV, che comprendono il principio della buona fede, ogni Stato può aspettarsi che gli altri Stati applichino i trattati in conformità a tale principio e in linea con gli obiettivi da esso perseguiti, ciò che implica un divieto di abuso di diritto (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.416/2005 del 4 aprile 2006 consid. 3.1 e 4.1).

3.8.4 Giusta l'art. 25^{bis} par. 3 lett. c CDI CH-ES, i par. 1 e 2 dell'art. 25^{bis} CDI CH-ES non possono essere interpretati nel senso che facciano obbligo ad uno Stato contraente di fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali o d'affari, industriali o professionali oppure metodi commerciali o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. Benché la terminologia utilizzata per definire il concetto di ordine pubblico sia talvolta fluida (cfr. sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.4.3 con rinvii; A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.9

con rinvii), si ammette che una decisione sia in ogni caso incompatibile con l'ordine pubblico, se viola i valori essenziali e ampiamente riconosciuti che, secondo la concezione predominante in Svizzera, dovrebbero costituire il fondamento di ogni ordinamento giuridico (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 132 III 389 consid. 2.2.3; 128 III 191 consid. 4a, tutte pronunciate nel contesto dell'art. 190 cpv. 2 lett. e della legge federale del 18 dicembre 1987 sul diritto internazionale privato [LDIP, RS 291]; sentenze del TAF A-676/2020 del 2 novembre 2021 consid. 4.2.3 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.2; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.1 con rinvii; parimenti, MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [ed.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCSE).

Una decisione è contraria all'ordine pubblico materiale quando viola principi fondamentali del diritto applicabile nel merito, al punto da non risultare più conciliabile con l'ordinamento giuridico e il sistema di valori determinanti; fra questi principi, si annoverano la protezione delle libertà fondamentali e i principi giuridici fondamentali, tra cui, in particolare la fedeltà contrattuale, il rispetto delle regole della buona fede, il divieto dell'abuso di diritto, la proibizione di misure discriminatorie o spogliatrici (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 132 III 389 consid. 2.2.1; 128 III 191 consid. 6). Come indica il termine « in particolare », la lista di cui sopra non è esaustiva: data la difficoltà di definire con precisione l'ordine pubblico, il Tribunale federale procede per esclusione (cfr. DTF 144 III 120 consid. 5.1 con rinvii). Inoltre, non è sufficiente che un dato motivo sia contrario all'ordine pubblico: è il risultato che si ottiene che deve essere incompatibile con l'ordine pubblico (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 120 II 155 consid. 6a; 116 II 634 consid. 4; sentenze del TAF A-676/2020 del 2 novembre 2021 consid. 4.2.3; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.2; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.1 con rinvii). Al riguardo, il Tribunale federale ha già sancito che la situazione in cui il procedimento all'estero violerebbe i principi fondamentali o comporterebbe gravi difetti non riguarda a priori gli Stati dell'Europa occidentale, rispetto ai quali non sussistono, in linea di principio, dubbi sul rispetto dei diritti dell'uomo (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_241/2016 del 7 aprile 2017 consid. 4.3 e 5.4; 2C_325/2017 del 3 aprile 2017 consid. 5).

3.9

3.9.1 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. paragrafo IV n. 1 del Protocollo

aggiuntivo; [tra le tante] sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.7; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 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).

3.9.2 Il principio della sussidiarietà non implica per lo Stato richiedente d'esaurire l'integralità delle fonti di informazione, bensì quelle abituali. Una fonte d'informazione non può più essere considerata come « abituale » se comporta uno sforzo sproporzionato per lo Stato richiedente – rispetto a una domanda di assistenza amministrativa – o se le probabilità di successo sono considerate molto basse (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2). Il principio della sussidiarietà risulta – di principio – violato, se lo Stato richiedente ha già emanato una decisione sui punti per i quali richiede l'assistenza e non fornisce alcuna spiegazione comprovante ch'esso intende riconsiderare tale decisione. Ciò sancito, non è escluso che uno Stato richiedente possa necessitare di informazioni in merito ad una procedura già conclusa, ad esempio se ha motivo di pensare che la decisione possa essere oggetto di revisione. In tal caso, la Svizzera è tuttavia in diritto d'aspettarsi una spiegazione al riguardo, affinché sia possibile comprendere ciò che motiva la domanda di assistenza. Il criterio decisivo per la concessione dell'assistenza amministrativa rimane la rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2 con rinvii).

3.10 Devono essere rispettate pure le norme procedurali applicabili nello Stato richiedente e nello Stato richiesto. L'AFC dispone tuttavia dei poteri procedurali necessari per imporre alle banche di fornire tutti i documenti richiesti che soddisfano la condizione della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8). Il rispetto della procedura interna nello Stato richiedente non significa che lo Stato richiesto debba verificare che in tale Stato la procedura si sia svolta in conformità alle disposizioni giuridiche

applicabili (cfr. sentenza del TAF A-3830/2015 del 14 dicembre 2016 consid. 12). Una soluzione contraria sarebbe infatti inattuabile, in quanto le autorità elvetiche non dispongono delle competenze necessarie per esaminare nel dettaglio l'applicazione del diritto estero. Inoltre, la procedura di assistenza amministrativa non si pronuncia materialmente nel merito del caso, essendo l'oggetto della vertenza unicamente la questione di sapere se l'assistenza amministrativa debba o meno essere concessa alla luce dei principi giuridici e delle disposizioni legali applicabili (cfr. sentenze del TAF A-4025/2016 del 2 maggio 2017 consid. 3.2.6; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1). Spetta quindi a ogni Stato interpretare la propria legislazione e controllarne la corretta applicazione. Eventuali questioni che sono di competenza dello Stato richiedente devono essere sollevate – e se necessario esaminate – dalle autorità di tale Stato (cfr. sentenze del TF 2C_954/2015 del 13 febbraio 2017 consid. 5.5; 2C_527/2015 del 3 giugno 2016 consid. 5.7; sentenze del TAF A-4157/2016 del 15 marzo 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 del 15 agosto 2016 consid. 13.1 e segg.). Ciò vale anche per le questioni di diritto processuale straniero (cfr. sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 4.7; A-4157/2016 del 15 marzo 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 del 15 agosto 2016 consid. 11; A-688/2015 del 22 febbraio 2016 consid. 9).

3.11 Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 25^{bis} 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 e 5; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati coinvolti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.5; sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. DTF 147 II 13 *ibid.*; sentenza del TF 2C_545/2019 citata *ibid.*). In una recente sentenza di principio, questo Tribunale ha confermato che, la dimensione personale del

principio di specialità, permane nonostante il cambiamento nel commentario dell'OCSE (cfr. sentenza del TAF A-4889/2024 del 16 settembre 2025).

4.

4.1 Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale osserva come dal punto di vista formale, le domande spagnole del 16 dicembre 2020, adempiono ai requisiti formali posti alla base della loro ammissibilità. Le stesse indicano in maniera sufficientemente chiara tutte le informazioni sancite dall'art. 25^{bis} CDI CH-ES in combinato disposto con il paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo. Le domande precisano poi l'identità della persona interessata oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna (ovvero, il ricorrente 1), la fattispecie alla loro base, lo scopo fiscale, l'identità dei detentori di informazioni e il periodo fiscale interessato. Di fatto, si tratta di cosiddette « domande individuali », volte a ottenere le informazioni detenute in Svizzera, riferite al ricorrente 1, per poter operare una corretta imposizione dello stesso in Spagna.

Ciò precisato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se, dal punto di vista materiale, l'autorità inferiore abbia dato seguito a giusto titolo – o meno – alle predette domande di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 4.2-4.7 del presente giudizio). A titolo preliminare, qui per l'insieme del presente giudizio, questo Tribunale rileva che, al fine di facilitare la trattazione delle varie argomentazioni, esposte dai ricorrenti in sede di ricorso e successiva replica, qui di seguito tali censure saranno raggruppato in funzione del principio giuridico al quale fanno riferimento.

4.2

4.2.1 I ricorrenti lamentano innanzitutto una violazione del principio della buona fede, del divieto di abuso di diritto, dei « *principi di fiducia nell'amministrazione* » e del principio della proporzionalità (cfr. ricorso del 28 marzo 2022, pagg. 3-14; replica del 26 ottobre 2022, pagg. 1-8).

A loro dire, il ricorrente 1 si sarebbe trasferito in Spagna nel 2012 al fine di lavorare a un nuovo progetto professionale. Al momento del suo arrivo, sarebbe stato assoggettato a un regime fiscale speciale e avrebbe così pagato le imposte in Spagna. Anche all'estero, il ricorrente 1 avrebbe puntualmente adempiuto ai propri obblighi tributari. Scaduto il periodo di assoggettamento limitato previsto dal regime speciale, egli sarebbe rimasto a vivere in Spagna con la sua famiglia, pagando le imposte sulla base di un assoggettamento fiscale illimitato (i.e. a partire dal 2019 cfr. Doc 3 allegato al ricorso). In data 13 marzo 2020, l'autorità fiscale estera avrebbe

informato il ricorrente 1 dell'apertura, nei suoi confronti, di una procedura di accertamento per le imposte sui redditi e sulla sostanza per gli anni 2015-2018. In tale contesto, l'autorità fiscale avrebbe quindi chiesto al ricorrente 1 di trasmettere una serie di documenti a comprova della sua residenza effettiva in Spagna durante il periodo interessato dall'accertamento. In risposta a tale richiesta, il ricorrente 1 avrebbe quindi comunicato di essere stato residente in Spagna durante tale periodo e avrebbe così prodotto i relativi certificati di residenza per gli anni 2012-2015. Nonostante ciò, a suo dire, l'autorità spagnola avrebbe perseverato nelle richieste, promuovendo – sempre nei suoi confronti – una serie di accertamenti fiscali, chiedendogli – in particolare – di voler elaborare un foglio *excel* nel quale riassumeva, giorno per giorno, una serie di informazioni relative ai suoi spostamenti nel corso di un periodo di 4 anni. Al fine di verificare l'esattezza di tali dati, l'autorità fiscale avrebbe poi avviato un'indagine, per mezzo di numerosi decreti di edizione, indirizzati a terzi, quali compagnie aeree, cliniche, hotels, etc. Solo dopo 5 mesi dall'inizio di tale accertamento e a seguito di numerosi incontri, l'amministrazione tributaria spagnola sarebbe giunta alla conclusione che il ricorrente 1 aveva la propria residenza fiscale in Spagna.

Ora, a dire dei ricorrenti, l'autorità estera sosterebbe – a oggi – che la relazione professionale tra il ricorrente 1 e la società (...) sarebbe stata simulata al fine di permettergli di beneficiare del regime fiscale speciale. Tale regime, avrebbe implicato una sua tassazione limitata agli elementi di reddito e sostanza conseguiti e detenuti in Spagna (e non a livello mondiale). Il ricorrente 1 avrebbe tuttavia dimostrato, all'amministrazione spagnola, che durante gli anni 2015-2018 aveva diritto a beneficiare di tale regime speciale, fornendo, in particolare, i seguenti documenti:

- L'attestato emesso dall'amministrazione tributaria competente, datato 19 novembre 2012, nel quale si attesterebbe che, l'insorgente 1 poteva essere considerato soggetto alle ritenute impositive previste per i non residenti giusta le disposizioni del regime speciale applicabile ai lavoratori distaccati nel territorio spagnolo (cfr. Doc. 2 allegato alle osservazioni del 2 dicembre 2021, atto n. 79 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiave USB [di seguito: inc. AFC]);
- Il contratto di lavoro (cfr. Doc. 3 allegato alle osservazioni del 2 dicembre 2021, atto n. 79 dell'inc. AFC) e le dichiarazioni delle imposte sui redditi di fonte spagnola;

- La documentazione relativa all'assoggettamento e al pagamento dei contributi sociali.

Tuttavia, a dire dei ricorrenti, una volta che l'amministrazione tributaria spagnola avrebbe ricevuto tale documentazione, avrebbe insistito, nel corso di svariati mesi, pretendendo che il ricorrente 1 comprovasse la « realtà delle funzioni » svolte nell'ambito del contratto di lavoro. A dire degli insorgenti, sarebbe tuttavia poco credibile il fatto che, i funzionari incaricati dell'accertamento, non siano al corrente del fatto che, un lavoratore, potrebbe essere impiegato in una funzione che non implichi necessariamente il raggiungimento di uno scopo o di un risultato definito. Vi sarebbero numerose persone ed entità che confermerebbero di essere state interpellate in relazione al lavoro svolto dal ricorrente 1 per la società spagnola (cfr. Docc. 5-13 allegati alle osservazioni del 2 dicembre 2021, atto n. 79 dell'inc. AFC). Le prove che verrebbero richieste al ricorrente 1 sarebbero dunque, a dire dei ricorrenti, irrilevanti per il caso di specie, ma non solo: una volta che l'autorità le avrebbe ottenute, si sarebbe semplicemente limitata a disconoscerle, questo malgrado il fatto che, in caso di un'asserita simulazione, sarebbe l'amministrazione a dover sopportare l'onere probatorio e non il contribuente interessato dall'accertamento.

Il fatto che, a dire degli insorgenti, la procedura di accertamento nei confronti del ricorrente 1 sarebbe iniziata solo a seguito della sua prima dichiarazione fiscale in Spagna secondo il regime ordinario, occasione nella quale egli avrebbe dichiarato tutti i suoi redditi e la sua sostanza di origine mondiale, inclusa la dichiarazione informativa sui beni e diritti detenuti all'estero (i.e. dichiarazione 720), sarebbe la dimostrazione dell'agire abusivo dell'amministrazione estera. A dire degli insorgenti, tale situazione troverebbe spiegazione nell'attuale sistema vigente in Spagna di finanziamento dell'amministrazione tributaria e di retribuzione dei suoi funzionari. In sostanza, grazie a tale sistema, si premierebbero i funzionari con importi cospicui per il semplice fatto di chiedere ai contribuenti, attraverso una procedura di accertamento, il pagamento di imposte. Tale sistema di premi non dipenderebbe dal fatto che, concretamente, l'importo richiesto in fase di accertamento corrisponda, finalmente, all'ammontare delle imposte effettivamente dovute dal contribuente. Al contrario, l'importo della retribuzione del funzionario sarebbe direttamente proporzionale all'importo richiesto, ciò che implicherebbe, per i funzionari, una retribuzione proporzionale all'ammontare delle imposte richieste in fase di accertamento. L'esistenza di tale situazione sarebbe nota in Spagna, così come illustrato nel parere legale allegato dai ricorrenti (cfr. Doc. 3 allegato al ricorso del 28 marzo 2022). Si tratterebbe di un sistema anomalo e non trasparente, questo

anche nei confronti delle altre amministrazioni pubbliche, in quanto costituirebbe un autentico privilegio per i funzionari incaricati degli accertamenti. A dire dei ricorrenti, il fatto che un funzionario potrebbe, anche sola per mera ipotesi, avere la possibilità – o la tentazione – di perseguire, nell'espletamento dei suoi doveri pubblici, un interesse privato, sarebbe una circostanza non solo anomala ma anche contraria ai principi basilici della Costituzione della Confederazione Svizzera e dunque « *all'ordre public* » nazionale e internazionale. Inoltre, il fatto che la peculiarità di tale sistema non sarebbe nemmeno trasparente all'interno della amministrazione statale stessa, così come criticato dalla stessa Corte suprema spagnola, costituirebbe un ulteriore indizio della violazione del principio della buona fede. Si tratterebbe, dunque, di una circostanza straordinaria che dovrebbe rafforzare il dovere, da parte dello Stato richiesto, di ponderare, nel caso concreto, « *l'interesse della difesa dei diritti costituzionali della persona interessata e delle persone legittimate a ricorrere e l'interesse di un'applicazione generale, automatica e poco soppesata della presunzione della Buona Fede dello Stato richiedente* ». Nel caso di specie, il rischio di una violazione del principio della buona fede non solo esisterebbe dunque, ma sarebbe altresì concreta, tant'è che la procedura di accertamento sarebbe stata artificialmente costruita in base ad un « *racconto ipotetico caratterizzato da un fumus mali iuris* » nei confronti del ricorrente 1 in buona fede.

In sintesi, a dire dei ricorrenti, il fatto che, l'autorità estera, solo dopo essere venuta a conoscenza dei redditi e della sostanza di fonte mondiale del ricorrente 1, avrebbe promosso un accertamento fiscale riguardo ai periodi fiscali in cui egli beneficiava del regime speciale, sarebbe un indizio della malafede dell'autorità richiedente: il trattamento fiscale, oggetto di una sicurezza giuridica, si sarebbe rilevata essere una « trappola ». A ciò si aggiungerebbe che, l'autorità estera, non avrebbe agito né in buona fede né proporzionalmente nei confronti dell'insorgente 1, sottoponendolo a uno stress e ingente investimento di tempo e denaro per produrre prove a dimostrazione della sua residenza fiscale in Spagna quando questa non era mai stata da egli contestata. L'atteggiamento dell'amministrazione tributaria, dimostrerebbe, dunque, come la stessa avrebbe agito in maniera « *da far sospettare il perseguimento di interessi privati piuttosto che pubblici* », situazione che, a mente dei ricorrenti, giustificerebbe l'applicazione di una riserva dell'ordine pubblico.

4.2.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva quanto segue. Innanzitutto, si ricorda che, come anche esposto al consid 3.8 del presente giudizio, 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. Sempre, in virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è quindi vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste. 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 siano 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.

Ora, ciò premesso, si constata innanzitutto che, come anche esposto in precedenza, le domande di assistenza oggetto della presente vertenza adempiono i requisiti formali posti alla base della loro ammissibilità (cfr. consid. 3.5 e 4.1 del presente giudizio). Le domande precisano infatti l'identità della persona interessata e oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna, la fattispecie alla loro base, lo scopo fiscale, indicando dunque il motivo della rogatoria internazionale, l'identità dei detentori delle informazioni e il periodo fiscale interessato. Da un esame *prima facie* di tali domande, in particolar modo della fattispecie ivi illustrata, questo Tribunale rileva che, non vi è alcun elemento, agli atti, che permetta, a questa autorità, di dubitare del fatto che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente siano erranee. Tali domande non contengono infatti errori, lacune o contraddizioni manifeste tali da permettere a questo Tribunale di dubitarne della correttezza delle informazioni riportate. In tal senso, in applicazione del principio dell'affidamento, questa autorità è pertanto vincolata alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate in tali domande.

Per quanto concerne poi, nello specifico, l'assunto dei ricorrenti, secondo il quale, il ricorrente 1 sarebbe stato oggetto di una procedura di accertamento abusiva, contraria alla buona fede e sproporzionata – questo in quanto l'autorità estera gli domanderebbe, ora, di dimostrare l'effettività delle funzioni svolte nell'ambito del suo contratto di lavoro – questo Tribunale rileva che, mal comprende per quale motivo non dovrebbe essere nelle prerogative dell'autorità estera esaminare nuovamente se, il regime

fiscale concesso al ricorrente 1, sia stato ottenuto sulla base di un contratto di lavoro del quale – oggi – si sospetta la simulazione. A mente di questa autorità, tale modo di agire non denota, necessariamente, un comportamento contraddittorio, contrario alla buona fede, abusivo o sproporzionato: come detto al consid. 3.6 del presente giudizio, incombe a ogni stato controllare la corretta applicazione della propria legislazione, concetto che vale anche per le norme procedurali. In applicazione del principio dell'affidamento, questa autorità può dunque partire dal principio che, non essendovi elementi agli atti che facciano dubitare del contrario, l'autorità estera agisca correttamente ed entro i limiti della legislazione applicabile. Con riferimento poi alla questione dell'onere della prova circa la simulazione del contratto, va ricordato ai ricorrenti che non compete alle autorità elvetiche dirimere una simile questione (cfr. consid. 3.8 e 3.10 del presente giudizio): tale tematica concerne infatti il diritto estero e la sua applicazione, così come il rapporto tra il ricorrente 1 e le autorità spagnole. In tal senso, un simile quesito non dev'essere esaminato nel contesto del presente caso: la censura potrà, nell'eventualità, essere sollevata dinanzi alle autorità estere nel contesto di una procedura di merito. Sempre in applicazione del principio dell'affidamento, questo Tribunale può dunque considerare corrette le indicazioni fornite dell'autorità estera in relazione alle domande.

Continuando, per quanto concerne poi l'argomentazione dei ricorrenti, secondo la quale, nel caso di specie, vi sarebbe una violazione dell'ordine pubblico, in particolare in relazione alla questione del sistema di finanziamento dei funzionari pubblici in Spagna, si rileva che, a fronte della giurisprudenza esposta al consid. 3.8.4 del presente giudizio, tale censura non può essere qui accolta. Innanzitutto, nel caso in esame, si è già potuto appurare poc'anzi come, le domande di assistenza amministrativa, non violino, in maniera generale, il principio della buona fede e che eventuali contestazioni relative all'applicazione del diritto estero e al rapporto tra il ricorrente 1 e le autorità spagnole dovranno – nell'eventualità – essere sollevate dinanzi a quest'ultime (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio). A ciò si aggiunge che, tale sistema di remunerazione, anche qualora dovesse effettivamente essere in vigore, corrisponderebbe al sistema scelto dal Paese richiedente, in evidente conformità all'ordinamento giuridico locale, aspetto sul quale non compete certamente a questo Tribunale pronunciarsi. Il fatto che poi, tale sistema, porterebbe i funzionari a perseguire, potenzialmente, un interesse privato e non di natura pubblica, resta una mera dichiarazione di parte, indimostrata e puramente teorica: i ricorrenti non adducono alcun elemento concreto, relativo al caso specifico del ricorrente 1, a dimostrazione del fatto che la procedura che interessa quest'ultimo troverebbe origini in un comportamento di natura abusiva e che, il risultato di tale

situazione sarebbe incompatibile con l'ordine pubblico (cfr. consid. 3.8.4 del presente giudizio). Non vi sono pertanto elementi agli atti che indichino, in alcun modo, una violazione dell'ordine pubblico o un abuso di diritto nella presente fattispecie.

Infine, con riferimento alla presunta violazione dei « *principi di fiducia nell'amministrazione* », questa autorità rileva che, come anche esposto al consid. 2.2 del presente giudizio, 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. Ora, i ricorrenti hanno sollevato tale censura, senza tuttavia né spiegare, né argomentare, in quale modo e per quale motivo le domande in esame contravverrebbero a tale principio. A ciò si aggiunge che, tale terminologia, appartenga piuttosto all'ordinamento giuridico italiano e non a quello elvetico: tuttavia, interpretando quanto esposto dai ricorrenti, quello che, in realtà, essi intendono contestare è il comportamento dell'autorità estera, la quale dopo aver confermato al ricorrente 1 l'applicabilità del regime fiscale speciale alla sua situazione, effettua, ora, degli accertamenti circa la simulazione del contratto. Con riferimento a tale aspetto, si rinvia a quanto detto in precedenza nel presente considerando: tale questione concerne il rapporto tra il ricorrente 1 e l'autorità estera, così come l'applicazione del diritto estero. Spetta a ogni Stato interpretare la propria legislazione e controllarne la corretta applicazione (cfr. consid. 3.10 del presente giudizio), non a questa autorità.

Pertanto, alla luce di quanto finora detto, la comunicazione delle informazioni richieste non è contraria al principio della buona fede, al divieto di abuso di diritto e nemmeno fa emergere domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico svizzero o internazionale ai sensi della CDI CH-ES. Agli atti non vi sono elementi che permettono a questa autorità di mettere in discussione le dichiarazioni dell'autorità richiedente, la quale afferma di necessitare le informazioni richieste a fini di natura fiscale. In considerazione a quanto precede, gli argomenti avanzati dai ricorrenti vanno dunque respinti.

4.3

4.3.1 Successivamente, i ricorrenti lamentano la violazione del principio della rilevanza verosimile (cfr. ricorso del 28 marzo 2022, pag. 11-21; replica del 26 ottobre 2022, pag. 5).

A dire degli insorgenti, la descrizione dei fatti, così come esposta nella domanda, non sarebbe sufficiente ai fini dell'applicazione della CDI CH-ES. L'amministrazione tributaria estera avrebbe infatti manifestato che, la rilevanza delle domande di assistenza, sarebbe legata al fatto che l'insorgente 1 sarebbe stato assoggettato – in realtà – illimitatamente in Spagna nel corso del periodo 2015-2018 (e non limitatamente in applicazione del regime speciale). Ciò deriverebbe dal fatto che, a dire dei ricorrenti, l'autorità estera sospetterebbe la simulazione del contratto di lavoro del ricorrente 1, contratto posto alla base della concessione di tale regime speciale. Tale supposizione si baserebbe, sempre a loro dire, sul fatto che l'insorgente 1 non avrebbe prodotto prove convincenti in merito alle azioni svolte nell'ambito del contratto di lavoro. Ora, in primo luogo, a dire dei ricorrenti sarebbe falso che il ricorrente 1 non avrebbe apportato prove all'amministrazione tributaria spagnola in merito allo svolgimento delle sue mansioni nell'ambito del contratto di lavoro. Successivamente, sarebbe in malafede l'autorità estera quando indicherebbe come indizio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste la mancanza di prove da parte del contribuente, quando – viste le regole sulla ripartizione dell'onere della prova – incomberebbe a quest'ultima dimostrare la simulazione del contratto. A ciò si aggiungerebbe che, nel caso di un contratto di lavoro, lo svolgimento di un'attività concreta da parte del lavoratore non sarebbe – a dire dei ricorrenti – un elemento essenziale per la validità dello stesso. In tal senso, andrebbe dunque ponderata la buona fede del ricorrente 1 – il quale avrebbe posto fiducia nell'amministrazione spagnola che avrebbe autorizzato l'applicazione di un regime speciale – con la mala fede dell'autorità estera che, dopo avergli permesso di pagare per sette anni le imposte secondo il regime speciale, avvierebbe – ora – un procedimento di accertamento con l'intenzione escludere l'applicazione di tale regime.

4.3.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rammentato al consid. 3.6 del presente giudizio, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rivelino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo infatti 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 statuiscono materialmente sull'oggetto della controversia. Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti. Per costante giurisprudenza,

l'applicazione del diritto estero è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza amministrativa.

Ora, con riferimento a tale censura, senza che sia necessario ripetersi ulteriormente oltre, questa autorità ha già avuto modo di appurare che, le domande di assistenza qui in esame, adempiano ampiamente ai requisiti formali posti alla base della loro ammissibilità (cfr. consid. 3.5 e 4.1 del presente giudizio). Lo stesso vale per quanto concerne il rispetto del principio della buona fede, del divieto dell'abuso di diritto e « dell'ordine pubblico »: nessuna violazione di tali principi è stata constatata nel presente giudizio (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). In applicazione del principio dell'affidamento, questo Tribunale non ha quindi alcun motivo per mettere in dubbio quanto indicato dallo Stato richiedente nelle sue domande ed è pertanto vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate.

Ciò premesso, si rileva che l'autorità estera ha richiesto, mediante le sei domande di assistenza amministrativa, una serie di informazioni relative al ricorrente 1, indicando quanto segue (cfr. atti. n. 1 e 2 dell'Inc. AFC):

« According to the Spanish Tax Law A._____ was tax resident in Spain during the years under examination since he spent in Spain more than 183 days each year. Moreover, no tax residence certificate from any other country has been provided.

(...)

However, our tax auditors believe that the taxpayer does not meet requirements laid down for the application of this scheme (...). Because the taxpayer does not meet requirements he is subject to the standard scheme for Individual Income Tax and must be taxed on his worldwide income and assets ».

Come si evince dal passaggio sopra citato, l'autorità spagnola domanda le informazioni riferite al ricorrente 1 in quanto (1) egli avrebbe avuto la propria residenza in Spagna durante gli anni interessati dalle domande, (2) non avrebbe prodotto un certificato di residenza in un altro Stato e (3) non adempirebbe i requisiti posti alla base dell'ammissibilità del regime speciale. I ricorrenti producono, dinanzi all'autorità inferiore, una serie di certificati di residenza (cfr. Docc. 5-13 allegati alle osservazioni del 2 dicembre 2021, atto n. 79 dell'inc. AFC) che a loro dire dimostrerebbero come il ricorrente 1 aveva la propria residenza fiscale in Spagna durante gli anni

interessati dalla domanda (e in particolare gli anni dove era a beneficio del regime speciale): in tal modo, secondo gli insorgenti, essi avrebbero dimostrato all'AFC (e pretenderebbero dimostrerebbe ora a questo Tribunale) la non rilevanza delle informazioni richieste. Tuttavia, da un esame delle domande e in particolar modo del passaggio sopra citato, la verosimiglianza delle informazioni richieste non si basa, nel caso di specie, unicamente sul criterio del domicilio (i.e. criterio di assoggettamento), bensì anche sulla questione di sapere se il ricorrente 1 adempiva – o meno – ai requisiti posti alla base della concessione del regime fiscale speciale. Ora, si ricorda innanzitutto ai ricorrenti che, la determinazione della residenza fiscale sul piano internazionale è una questione che non dev'essere risolta nel solco di una vertenza di assistenza amministrativa, non essendo competenza dell'autorità richiesta dirimere una simile problematica (cfr. consid. 3.7 del presente giudizio). A ciò si aggiunge che, determinare l'applicabilità del regime fiscale speciale alla situazione del ricorrente è anch'essa una questione che non compete a questa autorità, rilevando tale problematica direttamente dall'applicazione del diritto estero (cfr. consid. 3.10 del presente giudizio). Tali censure potranno, se caso, essere affrontate in una procedura di merito dinanzi alle autorità estere. In applicazione del principio di affidamento, questa autorità deve – in assenza di elementi manifesti che facciano dubitare del contrario – partire dal presupposto che le dichiarazioni dell'autorità richiedente – e quindi anche quelle relative al domicilio fiscale, alla questione del contratto di lavoro e alla non applicabilità del regime fiscale speciale – sono corrette. L'autorità richiedente dichiara che l'ottenimento di tali informazioni appare come indispensabile al fine di verificare il corretto assoggettamento del ricorrente 1 in Spagna. Dal momento che la domanda contiene – sul piano formale (cfr. consid. 3.5 e 4.1 del presente giudizio) – tutte le informazioni necessarie e che lo Stato richiedente dichiara, come tali informazioni, siano indispensabili per operare la corretta imposizione del ricorrente 1, questo Tribunale – limitandosi ad un controllo di plausibilità (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio) – non ha motivo di dubitare del fatto che le informazioni richieste adempiano il criterio della verosimiglianza rilevante.

La censura è dunque respinta.

4.4

4.4.1 Continuando, i ricorrenti lamentano la violazione del principio di sussidiarietà (cfr. ricorso del 28 marzo 2022, pag. 21). A loro dire, contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità estera, al momento della formulazione delle domande, non sarebbero state esaurite le fonti di informazioni usuali, questo dato che le informazioni sarebbero state ottenute per il

tramite dal ricorrente 1. Anche tale circostanza, a dire dei ricorrenti, sarebbe un indizio di un'attitudine contraria alla buona fede.

4.4.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva quanto segue. Come indicato al consid. 3.9 del presente giudizio, una domanda di assistenza soggiace 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. 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. Il criterio decisivo per la concessione dell'assistenza amministrativa rimane la rilevanza verosimile delle informazioni richieste.

Ora, seppur molto sommariamente, i ricorrenti sostengono che le fonti usuali di informazioni non sarebbero state esaurite al momento della formulazione della domanda, questo in quanto sarebbe stato il ricorrente 1 ad aver fornito le informazioni relative ai conti bancari detenuti in Svizzera (e altri paesi), integrando i dati originali in un formato *excel*. In merito a tale censura, mal si comprende laddove vi sarebbe una violazione del principio di sussidiarietà: è proprio nell'adempimento di tale principio, che l'autorità richiedente interpella la persona interessata e le autorità fiscali, prima di dover ricorrere alla procedura di rogatoria internazionale. L'autorità richiedente ha, infatti, domandato e ottenuto le informazioni che necessitava per il tramite del ricorrente 1 e delle autorità fiscali locali, in conformità a tale principio giuridico. Dopo aver appurato di non poter ottenere alcune informazioni, ha quindi, a giusto titolo, inoltrato le domande di assistenza amministrativa al fine di ottenere le informazioni mancanti e detenute in Svizzera direttamente dall'autorità richiesta. Agendo in tal modo, l'autorità estera ha quindi adempiuto chiaramente al requisito del principio di sussidiarietà.

In quanto infondata, la censura è dunque respinta.

4.5

4.5.1 Infine, i ricorrenti contestano la trasmissione di informazione riferite a terzi, ovvero persone non interessate direttamente dalle domande di assistenza amministrativa (cfr. art. 4 cpv. 3 LAAF; cfr. ricorso del 28 marzo 2022, pag. 22-23; replica del 26 ottobre 2022, pag. 5-7). A loro dire e in

applicazione delle varie normative tributarie spagnole, trasmettere informazioni riferite a terze persone che non sono interessate dalle domande (come p.es. studi professionali, consulenti, parenti, etc.) non sarebbe rilevante ai fini di quanto dichiarato dall'autorità estera nella domanda – in particolare lo scopo della rogatoria – e sarebbe pertanto contrario a quanto sancito dalla CDI CH-ES e dalla LAAF.

In tal senso, sarebbe dunque fondata la richiesta di oscuramento dei ricorrenti, anche in virtù della protezione dei diritti fondamentali delle terze persone non interessate e delle normative applicabili sulla protezione dei dati. Gli insorgenti domandano inoltre che, qualora questa autorità non dovesse accogliere né la domanda principale circa l'annullamento della decisione impugnata, né quella sussidiaria relativa all'oscuramento dei dati, che perlomeno dette persone terze vengano informate prima della trasmissione di tali informazioni, questo al fine di permettere loro di prendere atto delle circostanze e prendere posizione in merito alla trasmissione.

4.5.2 Al riguardo, lo scrivente Tribunale osserva quanto segue. È innanzitutto necessario precisare che, in materia di assistenza amministrativa, le conclusioni formulate da un soggetto al fine di far valere gli interessi di altri sono irricevibili (cfr. sentenza del TAF A-6014/2019 del 1° giugno 2022 consid. 1.3; A-1789/2019 del 19 maggio 2021 consid. 1.3; DTF 147 II 116 consid. 6.2; 143 II 506 consid. 5.1; 139 II 404 consid. 11). La domanda di assistenza, di regola, persegue, infatti, lo scopo di ottenere informazioni relative ad una persona identificata quale contribuente dallo Stato richiedente. Tuttavia, in determinate circostanze, ben definite, possono essere trasmesse pure informazioni relative ad individui il cui assoggettamento fiscale non è invocato dallo Stato richiedente. La trasmissione di informazioni è quindi in linea di principio possibile, a condizione che sia soddisfatto il requisito della rilevanza verosimile. Per quanto concerne, in particolare, i terzi non coinvolti, la trasmissione dei loro nominativi è ammissibile ai sensi dell'art. 4 cpv. 3 LAAF solo se tale informazione è presumibilmente pertinente per la valutazione della situazione fiscale della persona interessata, ossia rilevante per l'obiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente nei suoi confronti, e se la stessa è proporzionata (cfr. 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). La trasmissione risulta dunque ammissibile laddove la rimozione dei nominativi di terzi renderebbe la richiesta di assistenza amministrativa priva di senso perché impedirebbe o renderebbe oltremodo difficoltosa l'inchiesta fiscale nello Stato richiedente.

In altre parole, l'art. 4 cpv. 3 LAAF non impedisce la trasmissione di informazioni relative a terzi non coinvolti – così come il loro nominativo – se la stessa è necessaria, ossia se la loro soppressione vanificherebbe lo scopo dell'assistenza fiscale internazionale (cfr. 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). L'interesse privato dei terzi all'oscuramento della loro identità non primeggia sull'interesse pubblico ad uno scambio di informazioni il più ampio possibile. Tuttavia, anche in caso di trasmissione del nominativo di terzi, quest'ultimi risultano protetti perché al termine della procedura, l'autorità richiesta deve ricordare all'autorità richiedente le restrizioni dell'uso delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto.

Ciò posto, per quanto attiene alla richiesta di oscuramento dei nominativi di terzi che appaiono nella documentazione destinata alla trasmissione, l'autorità inferiore ha indicato quanto segue (cfr. risposta dell'11 ottobre 2022, pag. 9):

« Contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, i documenti bancari oggetto della richiesta di assistenza amministrativa, in particolare l'elenco delle operazioni sui conti bancari detenuti dal contribuente che menzionano i nominativi di terze persone, soddisfano il criterio della rilevanza verosimile nel caso di specie e vanno quindi trasmessi all'autorità richiedente. Tali documenti bancari rivelano i movimenti in entrata e in uscita, i guadagni generati nonché l'importo e la natura del reddito percepito e sono dunque di natura tale da consentire all'autorità fiscale estera di completare la base imponibile del contribuente. Una loro mancata consegna priverebbe di senso la domanda di assistenza amministrativa in quanto è di meridiana evidenza che tali nominativi si trovino nominati tra la documentazione bancaria in oggetto, non per una semplice causalità ».

Con riferimento a quanto indicato dall'autorità inferiore, lo scrivente Tribunale, ritiene che non vi sia alcun motivo valido per discostarsi da tale giudizio. Infatti, si è già potuto appurare, nel caso di specie, come le informazioni richieste dall'autorità estera adempiano, nella loro integralità, il requisito della verosimiglianza rilevante. Ora, seppure i ricorrenti domandino che vengano oscurati i nominativi di alcuni soggetti, questa autorità non può escludere, limitandosi a un esame della plausibilità (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio), che tali informazioni siano comunque rilevanti al fine di adempiere allo scopo fiscale indicato dall'autorità estera nelle domande. Si

ricorda ai ricorrenti che, come già indicato in precedenza nel corso del presente giudizio (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio), determinare quali informazioni sono verosimilmente rilevanti con lo scopo ricercato dalla rogatoria fiscale non compete all'autorità richiesta, bensì all'autorità richiedente: dal momento che quest'ultima richiede tali informazioni, nella loro integralità, questa autorità, in assenza di elementi contrari che facciano dubitare del contrario, deve partire dal presupposto che anche tali informazioni siano necessarie e quindi verosimilmente rilevanti. Infatti, una loro mancata consegna potrebbe privare, potenzialmente, le domande di assistenza amministrativa spagnola del loro senso.

Ciò sancito, va rilevato che, in ogni caso, il nominativo di tali terzi non interessati dalle domande è protetto dal principio di specialità (cfr. consid. 3.11 del presente giudizio). Le informazioni fornite nell'ambito della presente procedura potranno essere utilizzate, unicamente, nei confronti della persona interessata (i.e. il ricorrente 1), così come indicato anche nel dispositivo della decisione impugnata e di questa sentenza. Di conseguenza, dette persone non devono essere informate della trasmissione dei loro nominativi.

Ne consegue che la richiesta dei ricorrenti, seppur ricevibile, va qui respinta.

5.

5.1 In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che le sei domande spagnole di assistenza amministrativa del 16 dicembre 2020 adempiono tutti i requisiti formali e materiali alla base della loro ammissibilità.

5.2 In definitiva, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso dei ricorrenti integralmente respinto.

6.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti qui integralmente soccombenti (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da essi versato a suo tempo. Non vi sono poi 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).

7.

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 (cfr. art. 83 lett. h della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [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 (cfr. art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni.

(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

In quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali di 5'000 franchi sono poste a carico dei ricorrenti. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà interamente detratto dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato a suo tempo dai ricorrenti.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Questa sentenza è comunicata ai ricorrenti e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

Il cancelliere:

Emilia Antonioni Luftensteiner

Simone Aldi

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:

Comunicazione a:

- ricorrenti (atto giudiziario)
- autorità inferiore (...)