Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-1003/2023, A-1005/2023 e A-1006/2023

Sentenza del 5 gennaio 2026

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio), Emilia Antonioni Luftensteiner, Pierre-Emmanuel Ruedin, cancelliere Simone Aldi.

Parti

1. **A._____**,…,
2. **B._____**,…,
3. **C._____**,…,

tutti patrocinati dall'avv. Giovanni Molo,
COLLEGAL Studio legale e notarile,…,
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 31 agosto 2022, 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) una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale (…) per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2018. Tale domanda si fonda sull'art. 25bis 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 0.672.933.21, di seguito: CDI CH-ES), in combinato disposto con l'art. IV del relativo Protocollo, in vigore dal 24 agosto 2013 (RS 0.672.933.21, di seguito: Protocollo).

B.
Più nel dettaglio, la predetta domanda di assistenza amministrativa concerne il signor A._____ e precisa quanto segue:

> « *Our tax Inspection services are carrying out an examination into A._____ tax affairs, specifically into his Individual Income Tax for the years 2016, 2017 and 2018.*
>
> *Previously, our tax Inspection services carried out an examination related the years 2015 to 2018, provisionally closed due to pending international information requests. On 11 May 2022, when international information has been received, the tax proceedings have been reopened.*
>
> *Mr. A._____ states being resident in Spain for tax purposes, but he has opted to declare as non-resident under the Special Regime for Workers Posted to Spain set out in article 93 of the Law 35/2006 on Personal Income Tax (Please see below a draft translation of that article 93).*
>
> *To avail himself for that system, he filed Form 149 on (…), claiming that the move to Spanish territory was due to an employment contract and, in turn, as a consequence becoming a director of a company. Both circumstances concerned same company, D._____ (…), in which he has been a minority shareholder and director since its incorporation.*
>
> *The beneficial owners of D._____ with the following indirect shareholdings, are: E._____ (61.25%), F._____ (35.25%) and A._____ (3.5%).*
>
> ***In accordance with Article 93 of the LIRPF (Draft translation):***
>
> *1. Individuals who acquire their tax residence in Spain as a result of their move to Spain may opt to pay non-resident income tax, with the special*

rules provided for in section 2. of this article, maintaining their status as taxpayers for personal income tax purposes during the tax period in which the change of residence takes place and far the following five tax periods, when, under the terms set out in the regulations, the following conditions are met:

a) Who have not been resident in Spain during the ten tax periods prior to that in which they move to Spain.

b) The move to Spain occurs as a result of any of the following circumstances:

*1. **As a consequence of an employment contract**, with the exception of the special employment relationship of professional sportspersons regulated by Royal Decree 1006/1985 of 26 June 1985.*

This condition shall be deemed to be fulfilled when an ordinary or special employment relationship, other than that indicated above, or a statutory relationship with an employer in Spain is entered into, or when the posting is ordered by the employer and there is a letter of posting from the employer (…).

*2. As a **result of becoming a director** of a company in whose capital he/she does not hold shares or, otherwise, when the shareholding in it not make it a related party under the terms of article 18 of the Corporate Income Tax Act.*

c) That he/she does not obtain income which would be classified as being obtained through a permanent establishment located in Spain.

A taxpayer who opts for non-resident income tax will be subject to tax liability based on Spanish-source income.

*However, in the course of the tax inspection it was found that the taxpayer did not comply with the requirements to be able to benefit from the special scheme for workers posted to Spain. **By failing to comply with the requirements, the taxpayer, who is resident in Spain, would be taxed on his worldwide income in Spain**.*

The taxpayer does not meet the requirements for applying the Special System for Workers Posted to Spain because:

- his removal is not due to becoming a director, as he was a director beforehand,

- and the employment contract signed does not meet the requirements of Article 93 of the LIRPF.

Therefore, the taxpayer should be taxed on his worldwide income in Spain, when he declared himself to be resident in Spain.

The taxpayer, during the years subject to inspection, paid taxes in Spain submitting tax return form 151 and paying the following amounts (…).

These amounts are the result of applying a percentage of 24% to the employment income received, which is the tax rate applicable to such income in accordance with the beforementioned Special System, without having applied the progressive personal income tax rate that would actually be applicable to it.

Although the taxpayer has appeared throughout the verification procedure carried out by the Inspection services, he has not provided all the documentation required from him.

This documentation is considered particularly relevant by the Tax inspectorate since the taxpayer should have been taxed in Spain in the years subject to inspection, for all of his income, regardless of where it was generated or his place of, per our domestic regulations (Personal Income Tax Law 35/2006).

As a consequence of an international information request to United Kingdom, our tax services have obtained the following information:

Mr. A._____ is holder of a (…) card (…) during the years 2016 to 2018, having obtained that bank card in the year 2012 linked to a bank account held by A._____ and open in the G._____.

From the movements of the mentioned bank card, personal expenses are paid that have not been declared in his Individual Income Tax in Spain.

Through notification, the following information has been requested from our taxpayer.

<Bank statements of the bank account held in G._____ for the fiscal years 2016, 2017 and 2018 known by international information request>.

On 6 July 2022, our taxpayer representative states that <A._____ has not held any bank account in G._____ during the years 2016 to 2018>.

However, information is held by our tax services where the (…) card appears linked to G._____, and in order to assess properly the taxes to pay in Spain they need the bank statements as (…) has to pay taxes in Spain for his worldwide income and assets.

As a conclusion, it is of vital importance to provide the information requested so as to be able to apply the worldwide income criterion in the Personal Income Tax return the taxpayer would be obliged to file ».

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

« *We would be very grateful if you could please provide the following information from the (…) financial entity G._____ for the years 2016, 2017 and 2018:*

1. The documents or information requested is in respect of all accounts held by A._____, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either A._____ is a signatory or the ultimate beneficial owner, and being copies of the following:

- Account opening forms, together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the beneficial owner(s) of each Account.

- Bank statements covering the calendar years 2016, 2017 and 2018.

- Bank balances on 01.01.2016 and 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018.

- Bank cards linked to the mentioned bank accounts and where appropriate, bank cards statements;

- Taxreport 2015 summarizing the income and capital gains obtained from the bank accounts and other financial products in the years 2016, 2017 and 2018, detailing per financial product, and mentioning acquisition and sale value. Please provide also the Value on 31.12 of each year for each financial product;

- Where appropriate, account closed forms.

2. Identification of any other financial products held by A._____ at the (…) financial entity. If any, please provide us with the same information requested above ».

C.

C.a Con decreto di edizione del 1° settembre 2022, e colloquio telefonico del 16 settembre 2022, l'AFC ha esortato la banca G._____ (di seguito: la banca) a trasmetterle le informazioni richieste. In tal occasione, è stato altresì domandato alla banca di informare la persona interessata – ed eventuali persone abilitate a ricorrere – dell'apertura della procedura di assistenza amministrativa e di invitarla così a designare – entro un termine di 10 giorni – un rappresentante in Svizzera.

C.b Con scritto del 16 settembre 2022, la banca ha dato riscontro a tale richiesta e ha trasmesso le informazioni domandate tramite decreto di edizione. In tale contesto, la banca ha comunicato aver inviato lo scritto d'informazione al signor A._____ e alle società abilitate a ricorrere, titolari delle relazioni bancarie, C._____ e B._____

C.c Con colloquio telefonico del 21 settembre 2022, l'AFC ha richiesto alla banca di inviare il numero di tracciamento per lo scritto d'informazione inviato al signor A._____. Lo scritto d'informazione è stato distribuito al signor A._____ in data 15 settembre 2022. Gli scritti d'informazione per le società C._____ e B._____ sono, invece, stati distribuiti – rispettivamente – in data 21/23 settembre 2022.

C.d Con scritto ed e-mail dell'21 settembre 2022, lo studio legale COLLEGAL ha confermato rappresentare il signor A._____ nella presente procedura e ha richiesto accesso atti integrale. Contestualmente è anche stata trasmessa la procura.

C.e Con colloquio telefonico del 26/27 settembre 2022, l'AFC ha chiesto dei chiarimenti alla banca in merito alle informazioni da essa fornite in data 16 settembre 2022 a seguito del decreto di edizione. Con e-mail 26/27 settembre 2022 la banca ha trasmesso le informazioni richieste.

C.f Con colloqui telefonici del 30 settembre 2022 e 11 ottobre 2022, l'AFC ha contattato la banca per ulteriori chiarimenti.

C.g Con e-mail e scritto del 24 ottobre 2022, lo studio legale ha trasmesso all'AFC le procure per le società B._____ e C._____.

C.h Con e-mail del 25 ottobre 2022, l'AFC ha domandato al rappresentante legale di autorizzare l'invio di un unico accesso atti completo ed integrale per il signor A._____, rinunciando così a ottenere i singoli accessi atti per le altre persone abilitate a ricorrere e da lui rappresentate.

C.i Con e-mail del 15 novembre 2022 lo studio legale ha autorizzato all'AFC l'invio di un unico accesso atti integrale per la persona interessata.

C.j Con scritto del 6 dicembre 2022, l'AFC ha concesso alla persona interessata l'accesso atti integrale del procedimento di assistenza amministrativa. Contestualmente, l'AFC ha impartito – al signor A._____, così come alle persone abilitate a ricorrere – un termine di 10 giorni per prendere eventualmente posizione per iscritto in merito alle informazioni che intendeva trasmettere all'autorità competente spagnola.

C.k Con scritto del 3 gennaio 2023, il patrocinatore ha trasmesso all'AFC le osservazioni dei suoi mandanti. In tale contesto, l'avvocato – a nome e per conto dei suoi mandanti – ha domandato – in via principale – che la richiesta di assistenza amministrativa spagnola venisse dichiarata inammissibile, mentre in via subordinata che venisse « *fatta richiesta all'autorità*

richiedente spagnola di completare la propria domanda di assistenza amministrativa, fornendo in particolare delle delucidazioni in fatto e in diritto sul regime fiscale speciale al quale era soggetto il signor A._____ nel 2016, 2017 e 2018 e sui motivi per i quali le condizioni di applicazione di tale regime non sarebbero date nel caso di specie. Successivamente alla completazione della domanda, è fornito un congruo termine alle parti opponenti interessate per esprimersi in proposito ». In ogni caso, l'avvocato ha postulato che tasse, spese e indennità ripetibili venissero poste a carico della Confederazione.

D.

D.a Con decisione finale del 20 gennaio 2023, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente spagnola per quanto concerne il signore A._____.

D.b Nel medesimo giorno, l'AFC ha anche emanato una serie di decisioni finali nei confronti delle società B._____ e C._____. I dati relativi a tali soggetti figurano infatti nelle informazioni che l'autorità inferiore intende trasmettere all'autorità richiedente spagnola, motivo per cui l'AFC ha emanato – per ognuna di queste persone – una decisione finale distinta. In tal modo, è stata dunque data la possibilità a tali soggetti di potersi opporre alla trasmissione delle loro informazioni all'autorità spagnola congiuntamente a quelle che riguardano il signore A._____.

E.

E.a Avverso tali decisioni finali, il signore A._____ (di seguito: ricorrente 1 o insorgente 1) e le società B._____ (di seguito: ricorrente 2 o insorgente 2) e C._____ (di seguito: ricorrente 3 o insorgente 3; insieme: i ricorrenti o gli insorgenti) hanno inoltrato di concerto – per il tramite del loro patrocinatore – un singolo ricorso datato 20 febbraio 2023 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, i ricorrenti postulano l'annullamento delle decisioni finali e che la domanda di assistenza amministrativa relativa al ricorrente 1 venga dichiarata inammissibile.

E.b Per quanto concerne le loro argomentazioni, i ricorrenti censurano innanzitutto la violazione dei loro diritti procedurali ai sensi dell'art. 29 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) e del loro diritto di essere sentito (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pag. 3). Successivamente, i ricorrenti lamentano la violazione del principio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pagg. 3-4) e della buona fede sancito

all'art. 9 Cost. (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pagg. 4-5). Infine, a dire dei ricorrenti, la domanda spagnola costituirebbe una ricerca indiscriminata di prove e sarebbe in contrasto con il principio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste in relazione all'ampiezza dei dati domandati (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pag. 5).

F.
Con risposta del 19 aprile 2023, l'autorità inferiore ha preso posizione in merito al ricorso. Precisando quanto già esposto in sede di decisione, l'AFC postula la reiezione del ricorso.

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).

1.2 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. Presentata il 31 agosto 2022 la domanda di assistenza litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il resto la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale (PA), su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.3 Giusta l'art. 24 della Legge federale del 4 dicembre 1947 sulla procedura civile federale (PC, RS 273), applicabile per analogia nel caso delle procedure sottoposte alla PA (cfr. sentenze del TAF B-5280/2018 e B-5382/2018 del 25 settembre 2020 consid. 2.1; DTAF 2020 IV/4 consid. 5.5.2 e 9.2.1), è possibile riunire in un'unica procedura più ricorsi che presentano una stretta unità di contenuto relativa ai fatti e in cui vengono poste le medesime questioni giuridiche (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3ª ed. 2022, n. 3.17). Tale soluzione corrisponde al principio dell'economia procedurale, è nell'interesse di tutte le parti (cfr. DTF 131 V 224 consid. 1; 128 V 126 consid. 1; sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 1.3; A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 del 29 dicembre 2023 consid. 1.2) e permette di evitare la pronuncia di decisioni contrarie o incoerenti (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 1.3).

Ciò posto, il Tribunale constata innanzitutto che, nel caso in disamina, l'autorità richiedente spagnola ha inoltrato una singola domanda di assistenza amministrativa nei confronti del ricorrente 1. Nelle informazioni che l'autorità inferiore intende trasmettere all'autorità estera, sulla base della precitata domanda, figurano anche le informazioni relative ai ricorrenti 2 e 3. Nei confronti di tali persone, l'AFC ha emanato una serie di decisioni finali e distinte. Di riflesso, anche questo Tribunale ha – conformemente alla sua prassi – aperto un procedimento separato per ognuna delle decisioni qui impugnate e questo nonostante i ricorrenti abbiano presentato un singolo ricorso, congiunto, contro le tre decisioni finali rese dall'autorità inferiore.

Tenuto quindi conto di come la fattispecie alla base delle differenti procedure sia la medesima, che il patrocinatore dei ricorrenti è lo stesso e di come tali procedure presentino un evidente rapporto di connessione tra di loro, così come per economia di procedura – aspetto che è nell'interesse di tutte le parti – appare qui giustificato procedere alla congiunzione delle tre cause parallele (A-1003/2023, A-1005/2023, A-1006/2023) e all'emanazione di un unico giudizio.

1.4

1.4.1 Il Tribunale amministrativo federale esamina d'ufficio la qualità per ricorrere, che i ricorrenti devono comprovare (cfr. art. 7 PA; [tra le tante] sentenza del TAF A-2484/2021 del 7 ottobre 2021 consid. 1.3 con rinvii).

1.4.2 Giusta l'art. 3 lett. a LAAF, con il termine « *persona interessata* » si intende la persona sulla quale vengono richieste informazioni nella

domanda di assistenza amministrativa o la persona la cui situazione fiscale è oggetto di scambio spontaneo di informazioni. Tale nozione è di natura formale, nel senso che si riferisce alla persona che viene esplicitamente menzionata come contribuente nella domanda dallo Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.2; 141 II 436 consid. 3.3), che è stata oggetto di controllo fiscale o inchiesta e che viene identificata attraverso il suo nominativo o in un altro modo (cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.1.1). Le altre persone, ovvero quelle delle cui il nominativo figura nella documentazione destinata alla trasmissione in ragione della loro prossimità con la fattispecie contenuta nella domanda, non sono considerate come persone interessate ai sensi dell'art. 3 lett. a LAAF (cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.1.1). La domanda di assistenza amministrativa mira dunque a ottenere – in principio – informazioni in relazione alla persona identificata quale contribuente dallo Stato richiedente. Tuttavia, in determinate costellazioni specifiche, la trasmissione di informazioni relative a soggetti di cui l'assoggettamento non viene invocato dallo Stato richiedente resta possibile. Tali soggetti sono considerati come « terzi » o « persone terze ».

1.4.3 Giusta l'art. 4 cpv. 3 LAAF, non è ammessa la trasmissione di informazioni su persone che non sono persone interessate se queste informazioni non sono presumibilmente pertinenti per la valutazione della situazione fiscale della persona interessata o se gli interessi legittimi di persone che non sono persone interessate prevalgono sull'interesse della parte richiedente alla trasmissione di informazioni. Nello specifico, allorquando vengono richieste informazioni inerenti persone non interessate ai sensi dell'art. 3 lett. a LAAF, ma pure su terzi non interessati ai sensi dell'art. 4 cpv. 3 LAAF, l'autorità procede a una ponderazione degli interessi (DTF 142 II 161 consid. 4.6.1; sentenze del TAF A-4597/2024 del 4 gennaio 2024 consid. 6.3.2; A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2 [confermata con sentenza del TF 2C_703/2019 del 16 novembre 2020]; critico ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in: Revue fiscale 71/2016 928, pag. 942). Di regola, la giurisprudenza non ammette la trasmissione del nominativo di terzi non interessati a meno che ciò non sia « verosimilmente rilevante » con l'obiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente, la trasmissione sia proporzionata e che un'anonimizzazione renderebbe priva di senso la domanda di assistenza amministrativa. In altre parole, il nominativo di persone terze può essere trasmesso nel caso in cui sia, per sua natura, teso a chiarire la situazione fiscale del contribuente individuato (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; sentenze del TAF A-4597/2024 del 4 gennaio 2024 consid. 6.3.2; A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2 [confermata con

sentenza del TF 2C_703/2019 del 16 novembre 2020]). Qualora ciò fosse il caso, tali persone terze devono essere tutelate: infatti a chiusura del procedimento, l'autorità richiesta segnala all'autorità richiedente le restrizioni inerenti all'impiego delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile (art. 20 cpv. 2 LAAF; DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; 142 II 161 consid. 4.6.1). Ferme queste premesse, l'interpretazione dell'art. 4 cpv. 3 LAAF deve essere effettuata in base al criterio e principio convenzionale della « rilevanza verosimile » (in casu art. 25bis CDI CH-ES; cfr. sentenze del TAF A-4597/2024 del 4 gennaio 2024 consid. 6.3.2; A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3.3; A-4591/2018 del 9 marzo 2020 consid. 4.3.3).

1.4.4 Giusta l'art. 14 cpv. 1 LAAF, l'AFC informa la persona interessata in merito agli elementi essenziali della domanda. Secondo l'art. 14 cpv. 2 LAAF, l'AFC informa in merito al procedimento di assistenza amministrativa le altre persone che, in base agli atti, deve presumere legittimate a ricorrere secondo l'articolo 19 cpv. 2 LAAF. Conformemente a quest'ultima disposizione, è legittimata a ricorrere la persona interessata (nonché altre persone alle condizioni di cui all'articolo 48 PA) che: (a.) ha partecipato al procedimento dinanzi all'autorità inferiore o è stato privato della possibilità di farlo, (b.) è particolarmente toccato dalla decisione impugnata e (c.) ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione della stessa. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un tale interesse, nel contesto dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, esiste unicamente in situazioni molto particolari e la qualità per ricorrere di una persona, che non è formalmente interessata dalla domanda viene, dev'essere ammessa restrittivamente (cfr. DTF 146 I 172 considd. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4.5 Conseguentemente, il semplice fatto che il nominativo di tali terzi venga menzionato nella documentazione destinata alla trasmissione non significa ancora che, anche tali soggetti, siano (direttamente) interessati dalla concessione dell'assistenza amministrativa (nei confronti della persona interessata ai sensi dell'art. 3 lett. a LAAF) e che debbano dunque possedere la qualità per ricorrere o per essere parte nella procedura di assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 19 cpv. 2 LAAF (cfr. sentenza del TAF A-5714/2022 del 30 giugno 2023 con le referenze citate). È opportuno infatti ricordare che, in materia di assistenza amministrativa, le conclusioni formulate da un soggetto al fine di far valere gli interessi di altri sono irricevibili (cfr. DTF 143 II 506 consid. 5.1; 139 II 404 consid. 11.1; sentenza del TF 2C_1037/2019 del 27 agosto 2020 consid. 6.2 [non

pubblicata in DTF 147 II 116]). Da tale giurisprudenza emerge quindi che, l'eventuale legittimazione dei soggetti terzi che non sono (direttamente) interessati da una domanda di assistenza amministrativa, si limita alla sola possibilità di contestare la trasmissione dei loro dati (cfr. sentenza del TAF A-7214/2024 del 9 luglio 2025 consid. 1.3.2.2).

1.4.6 Secondo l'Alta Corte, le persone delle quali le informazioni devono essere trasmesse a un'autorità straniera sono titolari di un diritto all'autodeterminazione informativa che deriva dall'art. 8 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 4 novembre 1950 (CEDU, RS 0.101) e dall'art. 13 Cost. Tale diritto permette loro di opporsi a una trasmissione di informazioni che li riguarda e che interviene in assenza di una base legale, rispettivamente in maniera contraria al diritto. Ciò non è tuttavia il caso quando, tali persone, hanno qualità di parte e possano interporre ricorso nell'ambito di una procedura di assistenza amministrativa (cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.2). È infatti sufficiente che il loro diritto all'autodeterminazione informativa sia efficacemente protetto da una via di diritto (cfr. sentenze del TF 2C_687/2019 del 13 luglio 2020 consid. 6.3.3; 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.6). A tal fine, secondo il TF, una possibilità consiste nel concedere a tali persone – che non sono direttamente interessate dalla procedura fiscale nello Stato richiedente, ma di cui i nominativi figurano nella documentazione da trasmettere – una protezione giuridica, consistente nell'integrarle direttamente nella procedura di assistenza amministrativa, così come fatto dall'autorità inferiore nel caso di specie. Se tale pratica non è obbligatoria, il TF la raccomanda nel caso in cui tali persone domandino di poter partecipare alla procedura. Diversamente, le vie di ricorso concesse dal diritto della protezione dei dati sono sufficienti. Detto altrimenti, tali persone possono fare valere il loro diritto nell'ambito di una procedura fondata sulla Legge federale del 25 settembre 2020 sulla protezione dei dati ([LPD, RS 235.1]; cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.3.3; sentenza del TF 2C_687/2019 del 13 luglio 2020 consid. 6.3.3), a patto che tale protezione non sia già stata concessa loro nella procedura di assistenza ammnistrativa fiscale internazionale (cfr. sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.6).

1.4.7 Ora, nel caso in disamina, pacifico che il ricorrente 1 sia la persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa spagnola (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF), avendo l'autorità estera richiesto informazioni sul suo conto ed essendo egli direttamente menzionato nella domanda (cfr. fatti, sub lett. B). Egli ha qualità di parte nella presente procedura e può dunque contestare il ben fondato della domanda di assistenza amministrativa spagnola in quanto tale.

Ciò non è tuttavia il caso per quanto concerne la posizione dei ricorrenti 2 e 3. Tali soggetti non sono infatti persone direttamente interessate dalla procedura assistenziale: devono dunque essere considerati come dei terzi. Tenuto conto di quanto poc'anzi esposto – cosi come a fronte della congiunzione delle tre procedure – tali persone sono dunque considerate parti a questa procedura e hanno legittimazione attiva, ma questo limitatamente alla questione della trasmissibilità dei loro dati congiuntamente a quelli del ricorrente 1.

1.5 Ciò precisato, il ricorso del 20 febbraio 2023 è stato interposti tempestivamente (cfr. art. 20 segg. PA, art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale del ricorrente 1, così come quella dei ricorrenti 2 e 3 – su riserva di quanto esposto nel considerando precedente (cfr. consid. 1.4.7 del presente giudizio) –, nella misura in cui essi hanno partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, sono destinatari delle decisioni qui impugnate e hanno chiaramente un interesse al loro annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va dunque 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'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., 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, 3ª ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo sostanziate a sufficienza (cfr. DTF 141

V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di trasmettere le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario rischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; 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 Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 35 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

3.2 Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorquando le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022

consid. 3.1.2; A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

3.3 Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, l'informazione delle persone legittimate a ricorrere prevista dalla LAAF (cfr. art. 14 LAAF) nonché il diritto di partecipazione ed esame degli atti (cfr. art. 15 LAAF) concretizzano il diritto di essere sentito (cfr. sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

3.4 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

4.

Nel caso in esame, oggetto del litigio sono le decisioni finali del 20 gennaio 2023 con cui l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 31 agosto 2022, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio), e aver esaminato la conformità delle predette domande di assistenza dal punto di vista formale (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio), il Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dal ricorrente (cfr. consid. 5.2 segg. del presente giudizio).

4.1 L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDI CH-ES e la Convenzione tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo

economico (OCSE) del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 ([RS 0.652.1; 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).

4.2 In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa richiamando la CDI CH-ES, senza indicare esplicitamente il disposto legale, che tuttavia può essere individuato nell'art. 25bis CDI CH-ES, il cui contenuto ricalca in buona sostanza l'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni ([di seguito: MC OCSE], che è qui completato dal Commentario edito dalla stessa organizzazione: OCSE, Modello de Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni, versione abbreviata [commentario per ogni articolo], Parigi 2017, differenti versioni di tale documento sono disponibili sul sito internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales; DTF 142 II 69 consid. 2, completato dal paragrafo IV del Protocollo).

4.3 Ora, in base al paragrafo IV cap. 2 del citato Protocollo aggiuntivo 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; sentenze del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2; A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 5.3).

4.4

4.4.1 Giusta l'art. 25bis 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 considd. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; sentenze del TF 2C_287/2019 e 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 considd. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3).

4.4.2 Il requisito della rilevanza verosimile – chiave di volta del sistema dello scambio di informazioni (cfr. [tra le tante] sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1; A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.2) – persegue lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile. In questo contesto, i limiti posti allo Stato richiedente sono il divieto della fishing expedition o il divieto di domandare informazioni manifestamente improprie a fare progredire l'inchiesta fiscale o senza alcun rapporto con la stessa (cfr. sentenza del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.2; DTF 144 II 206 consid. 4.2; sentenza del TF 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1).

4.5

4.5.1 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-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.4.1), 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 considd. 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 considd. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.4.1). 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 contradizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.4.1; A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii; A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.4).

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).

4.5.2 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 erronee o che la Svizzera 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 alle autorità elvetiche né di procedere 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-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.4.2; A-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii; A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6).

4.6 La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. e^{bis} n. 1 del Protocollo; [tra le tante] sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.5.2; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenza del TF 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.5.2; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7).

4.7 Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.6; A-5046/2018 del 22 maggio 2019 considd. 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 – ora impugnata con ricorso dinanzi al Tribunale federale – 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 consid. 8).

5.

5.1 Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale osserva come dal punto di vista formale la domanda spagnola del 31 agosto 2022 adempia ai requisiti formali posti alla base della sua ammissibilità. La stessa indicando in maniera sufficientemente chiara tutte le informazioni sancite dall'art. 25bis CDI CH-ES in combinato disposto con il paragrafo IV del Protocollo. La domanda precisa l'identità della persona interessata oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, l'identità del detentore delle informazioni e il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di una cosiddetta « domanda individuale », volta a ottenere le informazioni detenute in Svizzera, riferite al ricorrente 1, per poter operare una corretta imposizione di quest'ultimo 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 – alla predetta domanda di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. considd. 5.2-6 del presente giudizio).

5.2

5.2.1 Il ricorrente 1 lamenta innanzitutto la violazione del principio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pagg. 3-4). Infatti, come già menzionato in sede di presa di posizione – e poi ribadito nel suo gravame ricorsuale (cfr. in particolare il Doc. 4, allegato al ricorso) –, egli avrebbe beneficiato di un regime speciale d'imposizione in Spagna secondo il quale solo e unicamente gli elementi di reddito e sostanza conseguiti in tale paese sarebbero stati assoggettati all'imposta, mentre gli elementi conseguiti fuori dal territorio spagnolo sarebbero stati esclusi dall'imposizione. Nel suo caso, l'assoggettamento fiscale non sarebbe dunque avvenuto secondo il criterio dell'universalità.

Tale aspetto emergerebbe anche dall'annesso 2 della lettera del 15 febbraio 2023 (cfr. Doc. 4, allegato al ricorso), documento che comproverebbe come il ricorrente 1 sarebbe stato ammesso all'applicazione di tale regime fiscale speciale in Spagna. Con riferimento a tale aspetto, lo (…) avrebbe poi precisato come, a oggi, nemmeno esisterebbero decisioni attestanti l'inapplicabilità di tale regime fiscale. Peraltro, a dire del ricorrente 1, l'esistenza di simili decisioni nemmeno sarebbe mai stata fatta valere dall'autorità richiedente (nella sua domanda) o dall'autorità inferiore in sede di decisioni.

In tal senso, alla luce di quanto finora detto, è a torto che la decisioni impugnata indicherebbero che « *l'autorità richiedente ha bisogno di conoscere le informazioni richieste che gli permetteranno di confermare o confutare le sue congetture in relazione alla persona interessata* » (cfr. decisione del 20 gennaio 2023, pag. 8). Le informazioni richieste non permetterebbero infatti – a dire del ricorrente 1 – né di corroborare né di confutare le congetture in merito all'insussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime fiscale speciale. Le stesse risulterebbero dunque del tutto prive di rilevanza. Non sarebbe infatti necessario acquisire la totalità degli elementi di reddito conseguiti a livello mondiale dal ricorrente 1. Sarebbe tuttavia ciò a cui mirerebbe la domanda di assistenza spagnola, quando invece, per sapere se il regime fiscale spagnolo sia applicabile al ricorrente 1, occorrerebbe approfondire tale questione in Spagna e verificare se, i criteri per il suo adempimento, sono, o meno, adempiuti. Tale esame non rientrerebbe tuttavia nelle competenze della Svizzera nell'ambito delle procedure assistenziali, ma andrebbe risolto – preliminarmente – con una decisione in Spagna e questo prima che possano essere richieste le informazioni in Svizzera sulla base di un criterio universale. La domanda spagnola violerebbe dunque il principio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste, motivo per cui il gravame ricorsuale andrebbe accolto, la decisione impugnata annullata e la domanda assistenziale dichiarata inammissibile.

5.2.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rammentato al consid. 4.4 del presente giudizio, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorquando, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si 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 (cfr. sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 7.2; 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-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 7.2; A-6589/2016 ibidem; A-525/2017 del 29 gennaio 2018 [confermata parzialmente con sentenza del TF 2C_141/2018 del 24 luglio 2020], A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5; A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 7.2; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-4157/2016 del 15 marzo 2017 consid. 3.5.4 con riferimenti).

In concreto, circa la censura del ricorrente, questo Tribunale constata come l'autorità richiedente spagnola abbia fornito una descrizione dettagliata dei fatti e delle circostanze alla base della sua richiesta, spiegando i motivi per cui – a suo dire – il ricorrente 1 non adempirebbe le condizioni necessarie per essere posto a beneficio del regime di tassazione speciale. Ora, con riferimento alla necessità di ottenere tali documenti per mezzo di una domanda di rogatoria internazionale, l'autorità estera ha indicato nella sua domanda che (cfr. fatti, sub lett. B; parimenti atto n. 01 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiave USB [di seguito: inc. AFC]):

> « *(…) However, information is held by our tax services where the (…) card appears linked to the G._____, and in order to assess properly the taxes to pay in Spain they need the bank statements as A._____ has to pay taxes in Spain for his worldwide income and assets.*
>
> *(…)* ***It is essential to obtain the requested information to ensure the proper assessment of taxes in Spain. Being regarded as resident in Spain for tax purposes, our taxpayer is liable to pay taxes in Spain on his worldwide income and assets*** ».

Dal passaggio qui sopra citato (grassetto di chi scrive), ripreso dalla domanda di assistenza spagnola, emerge chiaramente come – a mente dell'autorità richiedente – l'ottenimento di tali informazioni appare come indispensabile al fine di verificare il corretto assoggettamento del ricorrente 1 in Spagna. Ora, dal momento che la domanda contiene – sul piano formale (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio) – tutte le informazioni necessarie alla sua ammissibilità e che, nelle relazioni internazionali, la buona fede di uno Stato è presunta (cfr. consid. 4.5.1 del presente giudizio), per

questo Tribunale non vi sono dunque motivi di dubitare della correttezza delle informazioni contenute nella domanda di assistenza: la pertinenza verosimile delle informazioni richieste appare, come indicato in precedenza, plausibile, sicché, la condizione della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste deve qui essere considerata adempiuta. La tipologia di regime al quale sarà assoggettato il ricorrente in Spagna, dovrà – se caso – essere appurato in tale Paese – così come indicato dal ricorrente stesso (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pag. 3-4) – considerato come il presente procedimento non giudica materialmente la controversia in esame. Dal momento che il Paese richiedente dichiara come tali informazioni sono indispensabili per operare la corretta imposizione del ricorrente 1, questo Tribunale – non essendovi elementi agli atti che facciano dubitare del contrario – conclude che le informazioni richieste adempiono il criterio della verosimiglianza rilevante. Limitandosi ad un controllo di plausibilità, l'AFC ha quindi rettamente constatato l'adempimento del criterio della rilevanza verosimile nel caso di specie.

La censura è dunque respinta.

5.3

5.3.1 Continuando, a dire dell'insorgente 1, la domanda di assistenza amministrativa spagnola violerebbe anche il principio della buona fede sancito all'art. 9 Cost. (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pagg. 4-5). L'autorità richiedente spagnola riconoscerebbe infatti al ricorrente 1, da un lato l'applicazione di un regime fiscale per il quale non sono assoggettati gli elementi di reddito e di sostanza conseguiti all'estero, dall'altro pretenderebbe di conoscerne l'entità per assoggettarli al pubblico tributo. La lesione sarebbe ancora più grave se si considera che, nemmeno sussisterebbe, nel caso di specie, una decisione in Spagna che accerti l'insussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime fiscale spagnolo. In tal senso vi sarebbe dunque una lesione del principio di buona fede che condurrebbe, sia all'annullamento della decisione impugnata, che a dichiarare come irricevibile la domanda di assistenza amministrativa spagnola.

5.3.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva che – come già menzionato al consid. 5.2.2 del presente giudizio – le informazioni richieste adempiono il requisito della verosimiglianza rilevante. In tal senso, la trasmissione delle stesse appare come necessaria ai fini di imposizione nel Paese richiedente. Ora, nelle relazioni internazionali la buona fede di uno Stato è presunta (principio dell'affidamento; cfr. consid. 4.5.1 del

presente giudizio). 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. Tenuto dunque conto di come non competa alle autorità elvetiche determinare la tipologia di regime al quale sarà assoggettato il ricorrente in Spagna – aspetto che dovrà, eventualmente, essere appurato nel Paese richiedente – e che l'autorità estera ha richiesto tali informazioni per un chiaro scopo fiscale, questo Tribunale non intravvede alcuna violazione del principio della buona fede. Eventuali contestazioni nel merito potranno essere fatte valere dal ricorrente – qualora lo riterrà opportuno – dinanzi alle competenti autorità spagnole.

Anche tale censura è dunque respinta.

5.4

5.4.1 Successivamente, i ricorrenti censurano la violazione del divieto della ricerca indiscriminata di prove e del principio della verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste in relazione all'ampiezza dei dati domandati (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pagg. 5-6). A loro dire infatti, la domanda spagnola si estenderebbe all'insieme della relazione del ricorrente 1, non solo laddove egli è titolare o avente diritto economico del conto, ma anche procuratore. Tale aspetto avrebbe come conseguenza quella di estendere la trasmissione delle informazioni a soggetti di cui i dati non avrebbero rilevanza alcuna ai fini della tassazione dell'insorgente 1 in Spagna, e questo anche se per denegata ipotesi si applicasse un'imposizione secondo il criterio universale. I dati richiesti finirebbero per estendersi anche ai ricorrenti 2 e 3. Da tale situazione scaturirebbero principalmente due conseguenze. La prima che le informazioni richieste sarebbero eccessivamente estese, poiché sprovviste di ogni utilità ai fini fiscali. Sarebbe dunque violato il principio della verosimile rilevanza delle informazioni richieste nonché del divieto della ricerca indiscriminata di mezzi di prova. La seconda che verrebbero lesi, in maniera ingiustificata, i diritti delle parti terze abilitate a ricorrere (i.e. i ricorrenti 2 e 3). In assenza di un fondamento, verrebbero quindi toccati i dati privati di soggetti giuridici altri, che anch'essi meriterebbero tutela. L'applicabilità della legislazione sulla protezione dei dati sarebbe infatti riconosciuta dalla dottrina, anche nell'ambito dell'assistenza internazionale in materia fiscale. Anche per questo motivo la domanda di assistenza spagnola andrebbe dunque respinta.

5.4.2 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva che, come già esposto al consid. 5.2.2 del presente giudizio, le informazioni richieste adempiono il criterio della verosimiglianza rilevante. Per quanto concerne la trasmissione delle informazioni relative ai ricorrenti 2 e 3 – congiuntamente a quelle dell'insorgente 1 – si rileva come di regola, la giurisprudenza non ammette la trasmissione del nominativo di terzi non interessati a meno che ciò non sia « verosimilmente rilevante » con l'obiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente, la trasmissione sia proporzionata e che un'anonimizzazione renderebbe priva di senso la domanda di assistenza amministrativa. In altre parole, il nominativo di persone terze può essere trasmesso solo nel caso in cui sia, per sua natura, teso a chiarire la situazione fiscale del contribuente individuato (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio). Ora, come si evince dalla domanda di assistenza amministrativa spagnola, le informazioni richieste in relazione al ricorrente 1 si estendono non solo alle intestazioni bancarie delle quali egli è il titolare, bensì anche a quelle dove egli è titolare, procuratore o avente diritto economico:

> « (…) *We would be very grateful if you could please provide the following information from the* ***G.*** _____ *for the years 2016, 2017, and 2018:*
>
> *1.The documents or information requested is in respect of all accounts held by Mr. A.* _____*, whether in his sole name, jointly with others or in respect of which either Mr. A.* _____ *is a signatory or the ultimate beneficial owner* (…) ».

Da un esame della documentazione agli atti – e meglio dalla domanda di assistenza amministrativa spagnola – si evince come il ricorrente 1 era implicato – in posizioni diverse – nei conti bancari intestati ai ricorrenti 2 e 3. Ora, dal momento che l'autorità estera domanda tali informazioni, sostenendo che le stesse siano necessarie alla corretta imposizione del ricorrente 1 in Spagna, questo Tribunale – in virtù del principio di affidamento – non può considerare tali affermazioni come errate. Per quanto concerne l'eventuale anonimizzazione di tali informazioni, si rileva come tale scelta non possa essere presa in considerazione nel caso di specie: l'autorità estera deve poter verificare, interamente e in quale misura, il ricorrente era implicato nei conti intestati ai ricorrenti 2 e 3 durante il periodo interessato dalla domanda, così come deve poter comprendere la natura e la tipologia di rapporto che legava il ricorrente 1 a quest'ultimi. Appare dunque proporzionata la trasmissione di tali informazioni congiuntamente a quelle del ricorrente 1. Va inoltre sottolineato che, a prescindere dalla loro trasmissione, le informazioni riferite ai ricorrenti 2 e 3 sono protette dal principio di specialità (cfr. consid. 4.7 del presente giudizio) e che pertanto lo Stato richiedente non potrà utilizzare tali informazioni nei loro confronti.

Infine, con specifico riferimento alla questione sollevata dai ricorrenti relativa alla protezione dei dati si rileva che, come già menzionato al consid. 1.4.6 del presente giudizio, il fatto che ai ricorrenti 2 e 3 sia stata riconosciuta la qualità di parte nella presente procedura, permettendo così loro di ricorrere avverso la trasmissione delle loro informazioni nella presente procedura, è una via di diritto che la giurisprudenza considera come sufficiente a garantire loro protezione.

Le censure sono dunque respinte.

5.5

5.5.1 Infine, per quanto riguarda la censura sollevata dal ricorrente 1 relativa alla presunta violazione dei suoi diritti procedurale ai sensi dell'art. 29 Cost. e del suo diritto di essere sentito, questo Tribunale rileva quanto segue. A suo dire, la domanda spagnola non gli consentirebbe, a causa della sua formulazione, di comprendere i motivi per cui, nel caso in esame, i requisiti per l'applicazione del regime spagnolo, il quale escluderebbe l'assoggettamento fiscale di elementi di reddito e di sostanza conseguiti all'estero (rispetto alla Spagna), non sarebbero adempiuti. Vi sarebbe dunque una carenza di motivazione, la quale impedirebbe al ricorrente 1 di esprimersi con piena cognizione di causa in merito alla procedura di rogatoria (cfr. ricorso del 20 febbraio 2023, pag. 3).

5.5.2 A titolo preliminare e con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva innanzitutto come, il ricorrente 1, lamenti una carenza di motivazione da parte dell'autorità estera, senza tuttavia indicare – in maniera chiara e precisa – dove la domanda spagnola risulterebbe essere carente, così come il motivo per il quale egli – a causa di tale carenza – non arriverebbe a esprimersi con piena cognizione di causa. Va infatti rammentato al ricorrente 1 come, seppur il principio inquisitorio trovi applicazione alla presente procedura, 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. consid. 2.2 del presente giudizio). Non è dunque sufficiente esporre una censura in maniera del tutto generica per potersi avvalere di tale diritto processuale.

5.5.3 Ciò premesso, questo Tribunale rileva poi come il ricorrente 1 lamenti sì una violazione del suo diritto di essere sentito, ma in correlazione con la domanda di assistenza amministrativa dell'autorità estera e non con la decisione dell'autorità inferiore, qui impugnata. Va infatti precisato come a livello procedurale, nel momento in cui l'autorità estera formula la propria

domanda di assistenza amministrativa, la/le parte/i interessata/e non vengono coinvolte, né hanno il diritto di esprimersi. Solo una volta che la domanda viene poi trasmessa alle autorità elvetiche le parti interessate vengono coinvolte nella procedura e hanno la possibilità di prendere posizione.

Ora, il controllo che l'autorità del Paese richiesto deve effettuare – unica destinataria della domanda di assistenza amministrativa – una volta che riceve la domanda, è quello di verificare se i requisiti formali (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio) e materiali (cfr. considd. 4.4-4.7 del presente giudizio) sono adempiuti. La domanda di assistenza in esame adempie chiaramente tali requisiti, così come questo Tribunale ha già potuto appurare. In tal senso, non si può dunque affermare che la domanda spagnola sia carente dal punto di vista della motivazione. Tale domanda adempie infatti tutte le condizioni imposte dal diritto applicabile, tant'è che l'AFC ha potuto comprenderne chiaramente il contenuto ed emanare la decisione finale (qui impugnata).

A titolo abbondanziale questo Tribunale precisa che, la contestazione sollevata dal ricorrente 1 in relazione alla violazione del suo diritto di essere sentito si riferisce – seppur in maniera del tutto generica – all'impossibilità per lo stesso di comprendere i motivi per cui, nel suo caso, le condizioni per l'applicazione del regime fiscale speciale non sarebbero adempiuti. Tale censura non riguarda in alcun modo l'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa in sé, ovvero l'adempimento da parte della stessa dei criteri di esame formali e materiali. Come già esposto in precedenza (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio) non compete alle autorità elvetiche – non avendo i mezzi necessari a disposizione – verificare a quale regime fiscale il ricorrente 1 sarà – se caso – assoggettato nel Paese richiedente, sicché mal si comprende come tale censura possa essere sollevata ed esaminata in questa sede. L'autorità estera ha infatti dichiarato che la domanda spagnola in esame è conforme al suo ordinamento giuridico, aspetto che è sufficiente per questo Tribunale in virtù dell'applicazione del principio della buona fede (cfr. consid. 4.5.1 del presente giudizio).

La censura è dunque respinta.

6.

6.1 In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda spagnola di assistenza amministrativa del 31 agosto 2022 adempie tutti i requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità.

6.2 Ciò sancito, va da ultimo ancora sottolineato che le persone menzionate nella documentazione bancaria sono protette dal principio della specialità di cui all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, precisato dalla giurisprudenza del TF (cfr. consid. 4.7 del presente giudizio). Alla cifra 3 del dispositivo della decisione impugnata viene infatti indicato che, l'autorità inferiore, preciserà, allo Stato richiedente, che le informazioni ottenute potranno essere utilizzate unicamente nella procedura che interessa il ricorrente 1, all'esclusione, quindi, di tutte le altre persone. Poiché la decisione finale è stata emessa prima dell'annunciato cambiamento del commentario dell'OCSE, menzionato al consid. 4.7 del presente giudizio, così come per motivi di uguaglianza di trattamento, incomberà all'autorità inferiore ricordare, all'autorità richiedente spagnola, che quanto indicato alla cifra 3 del dispositivo della sua decisione finale del 20 gennaio 2023 dev'essere rispettato e che quindi, le informazioni trasmesse, potranno unicamente essere utilizzate nella procedura che interessa il ricorrente 1.

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

7.

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 franchi 5'700.- (cfr. art. 4 TS-TAF) e sono poste in solido a carico dei ricorrenti. Tale importo, ovvero franchi 5'700.-, verrà detratto interamente dalla somma complessiva di franchi 7'500.- già versata dai ricorrenti a titolo di anticipo spese. La differenza, pari a franchi 1'800.-, sarà rimborsata ai ricorrenti in parti uguali (ovvero, franchi 600.- a ciascun ricorrente). 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).

8.

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.
Le procedure A-1003/2023, A-1005/2023 e A-1006/2023 sono congiunte.

2.
Il ricorso, interposto nelle procedure A-1003/2023, A-1005/2023 e A-1006/2023, è respinto.

3.
Le spese processuali di franchi 5'700.- sono poste in solido a carico dei ricorrenti. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà interamente detratto dall'anticipo spese già versato dai ricorrenti e pari a franchi 7'500.-; la differenza, pari a franchi 1'800.-, sarà rimborsata ai ricorrenti in parti uguali (ovvero, franchi 600.- a ciascuno dei ricorrenti).

4.
Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

5.
Questa sentenza è comunicata ai ricorrenti e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio: Il cancelliere:

Annie Rochat Pauchard 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 (n. di rif. (…); atto giudiziario)