

## **BGer 2C\_649/2025 vom 25. November 2025**

Bundesgericht, 2025-11-25, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_649\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_649_2025)

FR: TF 2C\_649/2025 du 25 novembre 2025

IT: TF 2C\_649/2025 del 25 novembre 2025

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Il 16 dicembre 2020, l'

Agencia Tributaria spagnola (autorità richiedente) ha presentato due domande di assistenza amministrativa in materia fiscale all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) concernenti A.\_\_\_\_\_ e relative al periodo dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018.

Le richieste, formulate in base all'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 0.672.933.21; CDI CH-ES), erano volte a ottenere informazioni in possesso di B.\_\_\_\_\_ AG, C.\_\_\_\_\_ AG e D.\_\_\_\_\_ GmbH in Svizzera. Secondo l'autorità richiedente, l'interessata era considerata come "tax

resident " nel proprio territorio; le informazioni domandate dovevano permettere una corretta valutazione delle imposte dovute in Spagna (

"in order to ensure the proper assessment of taxes in Spain" ).

Con decreti di edizione del 14 e del 26 gennaio 2021 l'AFC ha domandato alle tre società citate di trasmettere tutte le informazioni richieste. Esse sono state inoltre invitate a informare la persona interessata dell'apertura del procedimento di assistenza amministrativa. Con decreto di edizione del 15 aprile 2021 l'AFC ha chiesto nel contempo informazioni anche alla Divisione rimborso dell'AFC. Con decreto di edizione complementare del 21 settembre 2021, l'AFC ha quindi domandato alla B.\_\_\_\_\_ AG e alla C.\_\_\_\_\_ AG la trasmissione di informazioni ulteriori.

#### **E. 1.2**

Con decisione finale del 1° marzo 2022, l'AFC ha accolto le richieste del 16 dicembre 2020 relative a A.\_\_\_\_\_ e ha concesso l'assistenza amministrativa alle autorità spagnole.

Il 30 marzo 2022 A.\_\_\_\_\_ ha contestato la decisione finale emessa il 1° marzo 2022 dall'AFC con ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale.

Con sentenza del 2 ottobre 2025, spedita il 29 ottobre successivo, il Tribunale amministrativo federale ha respinto il gravame. In questo contesto, esso ha in particolare respinto anche la critica con la quale la ricorrente segnalava che i funzionari dell'amministrazione fiscale spagnola percepirebbero dei compensi direttamente proporzionali all'importo richiesto ai contribuenti, quand'anche tale importo non fosse in realtà dovuto, e chiedeva che la domanda di assistenza amministrativa fosse negata, perché contraria al principio della buona fede, al principio dell'affidamento e all'ordine pubblico.

### **E. 1.3**

Il 10 novembre 2025, A. \_\_\_\_\_ ha impugnato questa sentenza con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, chiedendo l'accoglimento del gravame senza formulare ulteriori conclusioni. Dal testo del ricorso si comprende tuttavia come la stessa domandi che il giudizio impugnato sia annullato. Non è stato ordinato nessun atto istruttorio.

### **E. 2.1**

Ai sensi dell'art. 83 lett. h LTF, il ricorso in materia di diritto pubblico è inammissibile contro le decisioni concernenti l'assistenza amministrativa internazionale, eccettuata l'assistenza amministrativa in materia fiscale. Secondo l' art. 84a LTF , in questo campo il ricorso 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 .

A meno che ciò non sia manifesto, spetta alla parte ricorrente dimostrare a sufficienza che la causa adempie a queste condizioni ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 145 IV 99 consid. 1.5; sentenza 2C\_53/2024 del 7 febbraio 2024 consid. 2.1).

### **E. 2.2**

La presenza di una questione di diritto di importanza fondamentale ( art. 84a LTF ), presuppone che la decisione impugnata sia determinante per la prassi. Ciò è segnatamente il caso se le istanze precedenti sono confrontate a numerosi casi analoghi o se è necessario risolvere una questione giuridica che si pone per la prima volta e che dà luogo a un'incertezza qualificata, la quale richiede in modo impellente un chiarimento da parte del Tribunale federale ( DTF 139 II 404 consid. 1.3). Nel contesto dell' art. 84a LTF , la questione di diritto di importanza fondamentale deve riguardare l'assistenza amministrativa in materia fiscale, cioè l'applicazione di norme (di diritto internazionale o interno) inerenti specificamente a tale ambito (sentenza 2C\_53/2024 del 7 febbraio 2024 consid. 2.1.1). Il Tribunale federale non ha per compito di pronunciarsi su questioni giuridiche astratte ( DTF 142 II 161 consid. 3). Affinché il ricorso sia ammissibile ai sensi dell' art. 84a LTF , la questione di diritto di importanza fondamentale invocata dalla parte ricorrente dev'essere determinante per l'esito del litigio, ciò che presuppone che essa si rapporti agli elementi fattuali e al ragionamento giuridico risultanti dalla sentenza impugnata (sentenza 2C\_1044/2022 del 23 dicembre 2022 consid. 2). Se si tratta di applicare i principi giurisprudenziali al caso concreto non è data nessuna questione di diritto di importanza fondamentale (sentenza 2C\_34/2024 del 25 gennaio 2024 consid. 2.1).

### **E. 2.3**

Per giurisprudenza, l'esistenza di un caso particolarmente importante ( art. 84 cpv. 2 LTF ) dev'essere ammessa con riserbo. Il Tribunale federale dispone di un ampio potere d'apprezzamento al riguardo ( DTF 145 IV 99 consid. 1.2). Solamente una violazione importante e sufficientemente credibile dei principi procedurali fondamentali può far apparire il caso come particolarmente importante ( DTF 139 II 404 consid. 1.3; sentenza 2C\_34/2024 del 25 gennaio 2024 consid. 2.2). Ai sensi dell' art. 84 cpv. 2 LTF , un caso è particolarmente importante segnatamente laddove vi sono ragioni per ritenere data la violazione di elementari principi procedurali o che il procedimento all'estero presenti gravi lacune ( DTF 139 II 404 consid. 1.3; sentenza 2C\_546/2023 del 9 ottobre 2023 consid. 1.1.2). Non basta invocare violazioni dei diritti fondamentali di procedura per giustificare

l'entrata in materia; solo una lesione importante, dettagliata a sufficienza e credibile permette di ritenere adempiuta la condizione posta dall' art. 84 cpv. 2 LTF ( DTF 145 IV 99 consid. 1.5; sentenza 2C\_34/2024 del 25 gennaio 2024 consid. 2.2).

#### **E. 2.4**

Adducendo nuovi fatti (seguito consid. 2.5.2), l'insorgente sostiene che la causa concerne due questioni di diritto di importanza fondamentale ( art. 84a LTF ), che sarebbero entrambe relative al sistema di retribuzione dei funzionari dell'autorità fiscale spagnola (precedente consid. 1.2) e che riassume testualmente come segue:

"La reversione della presunzione della buona fede (e divieto dell'abuso di diritto) e dunque un'eccezione del principio dell'affidamento nel caso concreto, basata principalmente sulla constatazione che la procedura di accertamento sulla quale si basa la richiesta di informazione da parte dello Stato richiedente, la Spagna, è viziata da un manifesto abuso nei confronti del contribuente che tiene come unica spiegazione un interesse particolare economico del funzionario preposto all'accertamento in conflitto con il suo dovere di perseguire l'interesse pubblico. Questo interesse particolare economico si concretizza in un sistema anomalo di retribuzione dei funzionari dell'amministrazione tributaria spagnola basato in percentuale sull'importo accertato (imposta richiesta) con indipendenza della decisione finale e cresciuta in giudicato che determina l'importo effettivo (imposta dovuta). Il sistema, oltre che anomalo nella sostanza è pure oggetto di una anomala mancanza di trasparenza da parte dell'amministrazione tributaria, sia nei confronti della stessa amministrazione che nel confronto dei cittadini"

"La riserva di ordine pubblico basata sulla violazione del principio di obbligo di rispondere al pubblico interesse ( art. 5 cpv. 1 Cost. ) e sul conflitto di interesse (dell' art. 29 cpv 1 Cost. e dell' art. 10 cpv. 1 lett. a PA ) derivato dall'anomalo sistema di retribuzione di cui sopra coperto, oltretutto, da un'opacità non giustificabile e non giustificata"

#### **E. 2.5**

Contrariamente a quanto sostenuto nell'impugnativa, l'esistenza di questioni di diritti di importanza fondamentale non è però dimostrata.

##### **E. 2.5.1**

I principi dell'affidamento e della buona fede e la riserva dell'ordine pubblico sono aspetti sui quali vi è abbondante giurisprudenza anche in ambito di assistenza amministrativa in materia fiscale.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, nelle relazioni internazionali la buona fede di uno Stato è presunta. Questa presunzione può essere ribaltata solo sulla base di elementi concreti ( DTF 146 II 150 consid. 5.3.1 e 7.1; 144 II 206 consid. 4.3 seg.; 143 II 202 consid. 8.7.1; 142 II 161 consid. 2.1.3 e 2.4), che l'istanza inferiore non ha ritenuto essere dati. In parallelo, una violazione dell'ordine pubblico può essere ammessa solo in presenza di lesioni di principi fondamentali o di incompatibilità con l'ordine giuridico e i valori che stanno alla base dello stesso rispettivamente di un risultato in contraddizione scioccante con il senso e lo spirito dell'ordine giuridico ( DTF 149 II 302 consid. 6.6; sentenza 2C\_219/2022 del 30 gennaio 2025 consid. 7.3.1, destinata a pubblicazione). Anche in questo caso, il Tribunale amministrativo federale ha ritenuto che simili condizioni non fossero adempiute. Sia in relazione ai principi dell'affidamento e della buona fede, sia in relazione all'ordine pubblico, la ricorrente non concorda con l'esito cui è giunta l'istanza

inferiore, ma quando si tratta di applicare i principi giurisprudenziali al caso concreto non è data nessuna questione di diritto di importanza fondamentale (sentenza 2C\_34/2024 del 25 gennaio 2024 consid. 2.1).

### **E. 2.5.2**

Presentando la critica, l'insorgente si basa inoltre su fatti e prove nuovi senza che siano adempiuti i presupposti previsti dall' art. 99 LTF .

In effetti, davanti al Tribunale federale possono essere adottati nuovi fatti e nuove prove soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore ( art. 99 cpv. 1 LTF ). Siccome la questione della remunerazione dei funzionari spagnoli era già stata sottoposta al Tribunale amministrativo federale, tutti i fatti a sostegno della critica dell'insorgente avrebbero però dovuto essere adottati in quella sede ( DTF 136 III 123 consid. 4.4.3). Il rigetto di una censura da parte dell'istanza inferiore non legittima la sua ripresentazione davanti al Tribunale federale in maniera più completa e suffragata da nuovi fatti e prove, perché il Tribunale federale è di principio tenuto ad esprimersi sulla base dei fatti accertati dall'istanza precedente ( art. 105 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C\_219/2022 del 30 gennaio 2025 consid. 5, destinata a pubblicazione). Anche per questo secondo motivo, l'esistenza di questioni di diritto di importanza fondamentale non può quindi essere ammessa.

### **E. 2.6**

Ritenuto come, presentando le questioni di cui sopra, l'insorgente rinvia anche al concetto di caso "particolarmente importante" dev'essere d'altra parte rilevato che non sono rispettati neppure gli estremi per entrare in materia giusta l'art. 84a in relazione con l' art. 84 cpv. 2 LTF .

#### **E. 2.6.1**

Riguardo al rispetto delle condizioni previste dall' art. 84 cpv. 2 LTF , il ricorso non contiene nessuna motivazione specifica, ma solo l'affermazione secondo cui le due questioni giuridiche sollevate quali questioni di importanza fondamentale (precedente consid. 2.4) sarebbero nel contempo da considerare "particolarmente importanti" e le lesioni denunciate comporterebbero "gravi vizi" ( art. 42 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C\_964/2021 del 14 dicembre 2021 consid. 4.2).

#### **E. 2.6.2**

Anche le considerazioni contenute nella parte in diritto in merito all' art. 29 cpv. 1 Cost. e all' art. 10 cpv. 1 PA , per sostenere un conflitto d'interessi dei funzionari spagnoli contrario a tali norme, non sono inoltre sufficienti. Come detto, non basta invocare violazioni dei diritti fondamentali di procedura per giustificare l'entrata in materia, come fa anche l'insorgente denunciando "l'esistenza di certa probabilità di un conflitto di interesse". Per giurisprudenza, solo una lesione importante, dettagliata a sufficienza e credibile permette di ritenere adempiuta la condizione posta dall' art. 84 cpv. 2 LTF ( DTF 145 IV 99 consid. 1.5; sentenza 2C\_34/2024 del 25 gennaio 2024 consid. 2.2).

#### **E. 2.6.3**

Infine, l'esistenza di un caso particolarmente importante ai sensi dell' art. 84 cpv 2 LTF non è dimostrata nemmeno attraverso il riferimento alla rilevanza verosimile ( art. 25bis CDI CH-ES ), contenuto anch'esso nella parte relativa all' art. 84 cpv. 2 LTF e poi ripreso nella parte in diritto. Giudicare se l'autorità precedente ha valutato in modo corretto la rilevanza

verosimile delle informazioni richieste comporta di nuovo solo un'applicazione della giurisprudenza alla fattispecie ( DTF 144 II 29 consid. 4.2.3 seg.; sentenza 2C\_371/2019 del 30 aprile 2019 consid. 3.1), non l'esistenza di un caso particolarmente importante; anche in tale specifico contesto non sono sostanziati né la violazione di elementari principi procedurali né altre gravi lacune (sentenza 2C\_333/2020 del 25 novembre 2020 consid. 4).

### **E. 3.1**

Per quanto precede, l'entrata in materia sulla base degli art. 84a e 84 cpv. 2 LTF va esclusa, ciò che porta a dichiarare inammissibile il gravame come ricorso in materia di diritto pubblico, in applicazione degli art. 107 cpv. 3 e 109 cpv. 1 LTF. Quanto alla via del ricorso sussidiario in materia costituzionale, dal momento che la sentenza impugnata emana dal Tribunale amministrativo federale, essa non entra in considerazione (art. 113 e contrario LTF).

### **E. 3.2**

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono poste a carico dell'insorgente ( art. 66 cpv. 1 LTF ). Non vengono assegnate ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.