

BVGer A-1779/2022 vom 2. Oktober 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-10-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1779_2022

FR: TAF A-1779/2022 du 2 octobre 2025

IT: TAF A-1779/2022 del 2 ottobre 2025

Regeste

Assistenza amministrativa

Erwägungen

E. 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. 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).

E. 1.2

Ciò precisato, il ricorso 30 marzo 2022 è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale della ricorrente, nella misura in cui la stessa è destinataria della decisione impugnata e ha chiaramente 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.

E. 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3a ed. 2022, n. 2.149).

E. 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, n. 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, concerne, in particolare, il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, e 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.).

E. 3

Nel caso in esame, oggetto del litigio è la decisione finale del 1° marzo 2022 con cui l'AFC ha accolto le due domande di assistenza amministrativa in materia fiscale del 16 dicembre 2020, inoltrate 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. 3.1 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 dalla ricorrente (cfr. consid. 4.2 segg. del presente giudizio).

E. 3.1

L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDICH-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).

E. 3.2

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. 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 aggiuntivo).

E. 3.3

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).

E. 3.4

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 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 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).

E. 3.5.1

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).

E. 3.5.2

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).

E. 3.6.1

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).

E. 3.6.2

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 TAFA-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).

E. 3.6.3

Il divieto di abuso di diritto costituisce un aspetto del principio di buona fede ed è dunque necessario prenderlo in considerazione ogni volta che si deve applicare un accordo internazionale (cfr. sentenza del TF 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, ovvero per la realizzazione di interessi che tale diritto non è destinato a tutelare (cfr. DTF 127 II 49 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 TF 2A.416/2005 del 4 aprile 2006 consid. 3.1 e 4.1).

E. 3.7

Giusta l'art. 25bis par. 3 lett. c CDI CH-ES, i par. 1 e 2 dell'art. 25bis 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 TF 2C_241/2016 del 7 aprile 2017 consid. 4.3 e 5.4; 2C_325/2017 del 3 aprile 2017 consid. 5).

E. 3.8.1

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-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenza del TF 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7; A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 2.7).

E. 3.8.2

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; cfr. sentenza del TF 2C_435/2021 del 2 giugno 2021). 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. al riguardo, consid. 3.4 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2 con rinvii).

E. 3.9

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).

E. 3.10

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-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 citata *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).

E. 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. 25bis CDI CH-ES in combinato disposto con il paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo. Le domande precisano l'identità della persona interessata oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna, la fattispecie alla loro base, lo scopo fiscale, l'identità dei detentori di informazioni e il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di cosiddette « domande individuali », volte a ottenere le informazioni detenute in Svizzera, riferite alla ricorrente, per poter operare una corretta imposizione della stessa 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 dalla ricorrente (cfr. consid. 4.2 e segg. del presente giudizio). A titolo preliminare, qui per l'insieme del presente giudizio, questo Tribunale rileva che, al fine di facilitarne la trattazione delle varie censure, qui di seguito le stesse saranno raggruppato in funzione del principio giuridico al quale fanno riferimento.

E. 4.2.1

La ricorrente lamenta innanzitutto una violazione del principio della buona fede, dell'abuso di diritto, dei « principi di fiducia nell'amministrazione » e del principio di proporzionalità (cfr. ricorso del 30 marzo 2022, pagg. 3-14; replica del 27 giugno 2022, pagg. 2-8). A dire della ricorrente, l'autorità spagnola le avrebbe chiesto, nel contesto delle domande di assistenza amministrativa, di compilare un calendario formato excel al fine di accertare la sua residenza fiscale. Da tale lavoro di accertamento, la ricorrente e i suoi legali sarebbero arrivati alla conclusione che, l'insorgente, aveva trascorso più di 183 giorni all'anno in territorio italiano e solo alcuni periodi - sporadici - in Spagna (cfr. atto n. 42 allegato n. 2 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiavetta USB [di seguito: inc. AFC). Una volta appurato tale aspetto, la ricorrente avrebbe quindi esaminato tutti gli altri fattori per la determinazione della residenza fiscale ai sensi della Convenzione dal 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41; di seguito: CDI CH-ITA), arrivando all'univoca conclusione che, a partire dal 2015 compreso, ella era stata residente fiscalmente in Italia. Per questo motivo, l'insorgente, ormai cosciente di essere considerata residente in Italia durante gli anni interessati dalle domande - quando inizialmente pensava di essere domiciliata fiscalmente in Spagna in tale periodo - avrebbe quindi incaricato i suoi consulenti fiscali di presentare - in Italia - una dichiarazione per i redditi di fonte mondiale e avrebbe quindi pagato le imposte, le multe e gli interessi legali relativi al periodo 2016-2018 (i.e. il 2015 si sarebbe nel frattempo prescritto; cfr. atto n. 42 allegati n. 12-15 dell'inc. AFC). La ricorrente avrebbe quindi comunicato alle autorità spagnole tale aspetto, ovvero il fatto di non aver trascorso più di 183 giorni all'anno in territorio spagnolo, così come le avrebbe informate di possedere una casa di residenza principale in Italia, del fatto che durante il suo soggiorno in Spagna sarebbe sempre stata ospite del fratello e della famiglia di quest'ultimo e che avrebbe unicamente la cittadinanza italiana, luogo dove si situerebbe il suo centro di vita, economico, di amicizie e di interessi. Come nel caso del fratello, l'amministrazione tributaria le avrebbe tuttavia chiesto di fornire la documentazione a comprova del suo diritto all'applicazione del regime speciale per l'esercizio 2015-2018, richiesta alla quale la ricorrente avrebbe ottemperato tempestivamente, fornendo i seguenti documenti: -

L'attestato dell'amministrazione tributaria competente, datato 9 settembre 2015, nel quale si documenta che la ricorrente poteva essere considerata soggetta alle ritenute impositive previste per i non residenti giusta le disposizioni del regime speciale applicabile ai lavoratori distaccati nel territorio spagnolo (cfr. atto n. 42 allegato 16 dell'inc. AFC); - Il contratto di lavoro (cfr. atto n. 42 allegato 17 dell'inc. AFC) e le dichiarazioni delle imposte sui redditi di fonte spagnola; - La documentazione relativa all'assoggettamento e al pagamento dei contributi sociali. Ora, nonostante la ricorrente abbia fornito tale documentazione, in particolare i documenti che attestino, da parte delle autorità spagnole tributarie, l'applicazione del regime speciale, l'autorità estera avrebbe comunque richiesto all'insorgente di dimostrare la « realtà delle funzioni » nell'ambito del suo contratto di lavoro, sostenendo come il suo contratto di lavoro potrebbe essere simulato. Le prove che l'autorità spagnola avrebbe richiesto alla ricorrente sarebbero, a suo dire, irrilevanti per il caso di specie, ma non solo: una volta che l'autorità le avrebbe ricevute, si sarebbe semplicemente limitata a disconoscerle e questo malgrado il fatto che, secondo il diritto spagnolo, in caso di una asserita simulazione, così come sostenuto dall'autorità estera, sarebbe l'amministrazione a dover sopportare l'onere della prova e non il cittadino. Sarebbe infatti poco credibile che, i funzionari esteri, non siano al corrente del fatto che, nel caso di un contratto di lavoro, il lavoratore può essere impiegato per una funzione che non implica necessariamente il raggiungimento di uno scopo o risultato definitivo (cfr. Doc. n. 2 allegato al ricorso del 30 marzo 2022). La concessione del regime speciale sarebbe oltretutto stata riconosciuta dall'amministrazione stessa, per iscritto, dopo aver accertato l'adempimento delle condizioni poste alla base della sua applicazione, con relativa decisione: sarebbe la medesima autorità, ovvero quella che ha confermato l'applicazione di detto regime, a promuovere oggi gli accertamenti nei confronti dell'insorgente. A dire della ricorrente, la procedura sarebbe a dir poco anomala ed abusiva - così come quella che avrebbe interessato il fratello (cfr. in particolare la replica del 27 giugno 2022, pagg. 3-5) - avendo la ricorrente dimostrato di essere stata residente fiscalmente in Italia durante il periodo oggetto dell'accertamento, di aver dichiarato e pagato le imposte in tale paese e questo come un contribuente assoggettato in maniera illimitata. La ricorrente si sarebbe infatti trasferita in Spagna presso il fratello per motivi di lavoro, avrebbe optato per un regime fiscale che le permetteva un assoggettamento limitato, concesso dall'amministrazione tributaria spagnola, dopo aver esaminato i requisiti di legge. Avrebbe poi lasciato il lavoro ed il paese prima della scadenza dell'applicazione del regime speciale, questo per motivi familiari. I funzionari responsabili - a dire della ricorrente - dopo aver riconosciuto che ella aveva trascorso meno di 183 giorni all'anno in Spagna, avrebbero tuttavia determinato la sua residenza fiscale sulla base del semplice fatto che, in assenza di un certificato di residenza fiscale in un altro paese, le assenze all'estero avrebbero dovuto essere considerate come sporadiche e dunque computate come giorni di permanenza in Spagna. Come dimostrato, la ricorrente avrebbe tuttavia consegnato ben 9 certificati a dimostrazione della sua residenza in Italia durante il periodo interessato dalle domande e, l'autorità estera, avrebbe indebitamente applicato il calcolo delle cosiddette « assenze sporadiche ». Tale modo di agire - a dire della ricorrente - troverebbe spiegazione nell'attuale sistema vigente in Spagna di finanziamento dell'amministrazione tributaria e di retribuzione dei suoi funzionari. In sostanza, la ricorrente sostiene che, grazie a tale sistema, si premierebbero i funzionari con importi cospicui per il semplice fatto di richiedere 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 dalla ricorrente (cfr. Doc. n. 3 allegato al ricorso del 30 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 fiscali. Tale sistema sarebbe oggetto di criticata costante dalla maggioranza degli esperti in materia tributaria e costituzionale spagnoli. A dire della ricorrente, il fatto che un funzionario potrebbe, anche sola per mera ipotesi, avere la possibilità - o la tentazione - di perseguire, nell'espletamento dei suoi compiti pubblici, un interesse privato, sarebbe una circostanza contraria ai principi básicos 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. In tal senso, il fatto che una domanda di assistenza amministrativa potrebbe basarsi, ipoteticamente, su un procedimento di accertamento che non perseguirebbe l'interesse fiscale pubblico, ma un interesse privato dell'amministrazione tributaria e dei suoi funzionari, sarebbe 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, ma sarebbe 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 della ricorrente in buona fede.

E. 4.2.2

Con riferimento alla violazione del principio della buona fede, questo Tribunale rileva quanto segue. Dopo aver esaminato la censura sollevata dalla ricorrente, questo Tribunale ricorda innanzitutto che, come anche esposto al consid 3.6 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 erronee 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, da un esame prima facie

delle domande oggetto della presente vertenza, in particolar modo della fattispecie ivi esposta, questo Tribunale rileva che, nel caso di specie, la buona fede dell'autorità richiedente dev'essere presunta: non vi sono, infatti, elementi agli atti che lascino trasparire il fatto che, l'autorità estera, avrebbe esposto una fattispecie non veritiera o che le dichiarazioni di quest'ultima contenebbero errori, lacune o contraddizioni manifeste. Come già esaminato in precedenza nel corso del presente giudizio, le domande in esame adempiono chiaramente i requisiti formali posti alla base della loro ammissibilità (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), precisando, le stesse, l'identità della persona interessata e oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna (i.e. la ricorrente), la fattispecie alla loro base, lo scopo fiscale, l'identità dei detentori delle informazioni e il periodo fiscale interessato. L'autorità richiedente indica chiaramente il criterio di assoggettamento sul quale fonda le proprie domande - ovvero il domicilio (cfr. in particolare il consid. 4.3.2 del presente giudizio) - spiegando per quale motivo e in applicazione di quale normativa la ricorrente sarebbe da essa considerata come residente fiscalmente nel suo Stato: tali dichiarazioni, in applicazione del principio di affidamento e in assenza di elementi contrari, vincolano questa autorità. Per quanto concerne poi, nello specifico, l'assunto della ricorrente secondo il quale ella sarebbe stata oggetto di una procedura di accertamento abusiva e contraria alla buona fede, questo in quanto l'autorità estera starebbe verificando - nuovamente - l'adempimento da parte sua delle condizioni per poter beneficiare del regime fiscale speciale, nemmeno tale ragionamento può qui essere seguito: mal si comprende infatti, per quale motivo, non sarebbe nelle prerogative dell'autorità estera esaminare nuovamente se, il regime fiscale del quale beneficia oggi la ricorrente, sia stato ottenuto sulla base di un contratto di lavoro - da ella fornito - e del quale si sospetta una simulazione. A mente di questa autorità, tale modo di agire non denota - necessariamente - un comportamento contraddittorio, abusivo, contrario al principio di buona fede o sproporzionato: come detto al consid. 3.9 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 presupposto che, non essendovi elementi agli atti che facciano dubitare del contrario, l'autorità estera stia agendo correttamente ed entro i limiti della legislazione a essa applicabile. A prescindere da ciò, va ricordato inoltre alla ricorrente che, nel solco di una vertenza di assistenza amministrativa internazionale, simili questioni non devono essere esaminate dall'autorità richiedente (cfr. consid. 3.9 del presente giudizio): tali tematiche concernono infatti il diritto estero e la sua applicazione, così come il rapporto tra la ricorrente e le autorità spagnole. Simili censure potranno, nell'eventualità, essere sollevate dinanzi alle autorità estere nel contesto di una procedura di merito. In applicazione del principio dell'affidamento, questo Tribunale può - e deve - dunque considerare corrette le indicazioni fornite dall'autorità estera. Continuando, per quanto concerne poi l'argomentazione della ricorrente, 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. 3.7 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 la ricorrente e le autorità spagnole dovranno - nell'eventualità - essere sollevate dinanzi a quest'ultime (cfr. consid. 3.9 del presente giudizio). A ciò si aggiunge che, tale sistema di remunerazione, anche qualora dovesse effettivamente essere in vigore,

corrisponderebbe al sistema scelto dallo Stato 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: la ricorrente non adduce alcun elemento concreto, relativo al suo caso specifico, a dimostrazione del fatto che la procedura che la interessa troverebbe origini in un comportamento di natura abusiva e che, il risultato di tale situazione, sarebbe incompatibile con l'ordine pubblico (cfr. consid. 3.7 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, la ricorrente ha 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, appartiene piuttosto all'ordinamento giuridico italiano e non a quello elvetico: tuttavia, interpretando quanto esposto dalla ricorrente, quello che, in realtà, ella intende contestare è il comportamento dell'autorità estera, la quale dopo avergli confermato 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 la ricorrente 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. 3.9 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 dalla ricorrente vanno dunque respinti.

E. 4.3.1

Successivamente, la ricorrente lamenta la violazione del principio della rilevanza verosimile (cfr. ricorso del 30 marzo 2022, pag. 14-18; replica del 27 giugno 2022, pagg. 1-8). A dire dell'insorgente, la descrizione dei fatti, così come esposta nella domanda, non potrebbe infatti essere considerata sufficiente ai fini dell'applicazione della CDI CH-ES. Per quanto riguarda la questione della residenza fiscale in Spagna della parte ricorrente, come presupposto necessario per giustificare l'assoggettamento illimitato in Spagna e dunque la rilevanza dell'accertamento, l'amministrazione tributaria spagnola avrebbe riconosciuto il fatto che la ricorrente non avrebbe soggiornato in Spagna per più di 183 giorni e « non si riferisce a nessun altro elemento concreto riferito ai requisiti legali spagnoli o convenzionali per la determinazione della residenza fiscale in Spagna, salvo considerare come <assenze sporadiche> tutti i giorni non passati in Spagna (più di 6 mesi!) come conseguenza di non aver prodotto un certificato di residenza fiscale in un altro Paese ». In tal senso, il fatto che la ricorrente non sarebbe stata residente fiscale in Spagna durante il periodo rilevante

renderebbe irrilevanti le informazioni richieste: l'insorgente avrebbe infatti dimostrato di essere stata residente, dal punto di vista fiscale, in Italia dal 2015 al 2018. A dire della ricorrente, citando a sostegno della sua tesi la sentenza di questa autorità A-3374/2018 del 3 aprile 2019, lo Stato richiedente non avrebbe indicato nessun elemento concreto a dimostrazione della residenza fiscale della ricorrente in Spagna, rendendo così tutte le informazioni richieste verosimilmente non rilevanti e questo indipendentemente dalla questione relativa all'applicazione del regime speciale. L'insorgente, infatti, così come implicitamente ammesso dall'autorità estera, non avrebbe trascorso più di 183 giorni in Spagna (i.e. criterio principale per la determinazione della residenza fiscale in ossequio alla normativa spagnola). Dimostrato come ella avrebbe prodotto ben 9 certificati di residenza fiscale, l'eventuale computo di eventuali assenze sporadiche non sarebbe ammissibile come prova della residenza fiscale. L'autorità estera non avrebbe portato nessun altro elemento a sostegno della residenza fiscale della ricorrente, circostanza che non permetterebbe un controllo di plausibilità e conseguentemente il requisito della rilevanza verosimile non potrebbe essere considerato adempiuto. Continuando e ad abundantiam, la ricorrente indica poi che, l'argomento dell'autorità richiedente per scartare l'applicazione di tale regime, sarebbe una supposizione su un'ipotetica simulazione del contratto di lavoro in base al quale le sarebbe stata concessa l'applicazione del regime speciale. Tale supposizione si baserebbe esclusivamente sul fatto della mancanza di produzione da parte dell'interessato di prove convincenti sulle azioni svolte nel contratto di lavoro. In primo luogo sarebbe falso che la ricorrente non avrebbe apportato prove all'amministrazione tributaria nell'ambito del contratto di lavoro. Inoltre sarebbe in mala fede l'amministrazione tributaria quando manifesta all'autorità richiesta come indizio di verosimiglianza della rilevanza delle informazioni richieste la mancanza di produzione di prove da parte sua, quando l'onere della prova circa la simulazione del contratto di lavoro sarebbe a carico dell'autorità. L'autorità richiedente sarebbe altrettanto in mala fede quando manifesta all'autorità svizzera che l'indizio della simulazione sia basato sull'ipotesi di un mancato svolgimento di mansioni nell'ambito del contratto di lavoro, quando l'attività concreta da parte del lavoratore non sarebbe un elemento essenziale per la validità del contratto stesso. In tal senso, dovrebbe essere « ponderata la Buona Fede della persona interessata che ha prestato fiducia all'amministrazione tributaria spagnola che ha autorizzato l'applicazione del regime speciale dopo una procedura di istanza ed accertamento, il fatto che non vi è nessun indizio che le scelte personali della contribuente siano state motivate da meri motivi tributari ».

E. 4.3.2

Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rammentato al consid. 3.4 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. Conseguentemente, ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti. Ora, con riferimento a quanto sostenuto dalla ricorrente in merito al contratto di lavoro e all'asserita simulazione da parte delle autorità estere, 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. 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. 4.2 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, l'autorità estera ha richiesto, mediante le due domande di assistenza amministrativa, una serie di informazioni relative alla ricorrente, indicando quanto segue (cfr. atto n. 1 e 2 dell'Inc. AFC): « According to the Spanish Tax Law A._____ was tax resident in Spain during the years under examination. The taxpayer has confirmed her tax residence in Spain during the years under examination. Although our tax auditors have located the taxpayer in Spain less than 183 days each year, no tax residence certificate from any other country has been provided, for this reason the remaining days have been considered a sporadic absence and therefore resident in Spain 365 days per year (...). 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 (...) is simulated to benefit from the Special Regime (...). Therefore, the taxpayer 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 alla ricorrente in quanto (1) ella 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. L'attribuzione del domicilio in Spagna, da parte delle autorità spagnole, deriverebbe dall'applicazione, da parte dell'autorità, di una normativa legale estera secondo la quale, i giorni di assenza dal territorio spagnolo, andrebbero considerati come « sporadici » e quindi computati come giorni di presenza in Spagna. La ricorrente produce, dinanzi all'autorità inferiore, una serie di certificati di residenza (cfr. Docc. 3-11 allegati alle osservazioni del 2 dicembre 2021, atto n. 42 dell'inc. AFC) che a suo dire dimostrerebbero come ella aveva la propria residenza fiscale in Italia durante gli anni interessati dalla domanda (e in particolare gli anni dove era a beneficio del regime speciale): in tal modo, secondo l'insorgente, ella avrebbe dimostrato all'AFC (e pretenderebbe 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 la ricorrente adempia - o meno - ai requisiti posti alla base della concessione del regime fiscale speciale. Ora, si ricorda innanzitutto alla ricorrente 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. 3.5.1 del presente giudizio). A ciò si aggiunge che, determinare l'applicabilità del regime fiscale speciale alla situazione della ricorrente è anch'essa una questione che non compete a questa autorità, rilevando tale problematica direttamente dall'applicazione del diritto estero (cfr. consid. 3.9 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 della ricorrente in Spagna. Dal momento che la domanda contiene - sul piano formale (cfr. consid. 3.3 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 della ricorrente, questo Tribunale - limitandosi ad un controllo di plausibilità (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio) - non ha motivo di dubitare del fatto che le informazioni richieste adempiano il criterio della verosimiglianza rilevante. Infine, con riferimento alla giurisprudenza della presente autorità, citata dalla ricorrente a sostegno della sua tesi, si rileva che, nel caso in esame, l'autorità richiedente ha invocato il criterio del domicilio al fine di domandare le informazioni riferite alla ricorrente - in conformità alla CDI CH-ES - argomentando e spiegando per quale motivo e in applicazione di quali disposizioni legali la ricorrente sarebbe da essa considerata come residente fiscale nel suo paese durante il periodo interessato: non vi è dunque alcuna similitudine con il caso menzionato dalla ricorrente, dove il criterio del domicilio veniva invocato senza spiegare, per quale motivo, la persona interessata dalla domanda sarebbe stata considerata fiscalmente residente nel paese richiedente. La censura è dunque respinta.

E. 5.1

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

E. 5.2

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

E. 6

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da essa versati a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

E. 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)

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