Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-1236/2025

Sentenza del 3 luglio 2026

Composizione

Giudici Emilia Antonioni Luftensteiner
(presidente del collegio),
Ralf Imstepf, Keita Mutombo
cancelliere Luca Rossi.

Parti

A._____,
patrocinata dall'avv. Giovanni Molo
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,
Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale SEI,
autorità inferiore.

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-ES).

Fatti:

A.

A.a Il 23 aprile e il 14 maggio 2024, l'*Agencia Tributaria* spagnola – competente autorità fiscale dello Stato richiedente spagnolo (di seguito: autorità richiedente spagnola) – ha presentato due domande di assistenza amministrativa («S ED CH PA 2024 31» e «S ED CH PA 2024 32») all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC o autorità inferiore) per il periodo fiscale compreso fra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2019 concernente A._____, fondandosi sulla 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).

A.b Nella prima domanda «S ED CH PA 2024 31» (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]), l'autorità richiedente spagnola ha esposto quanto segue:

«Our tax services are carrying out an examination into the tax matters of A._____ concerning Individual Income Tax for the 2018 and 2019.

A._____ submitted Individual Income Tax returns under the special scheme for employees posted to Spanish territory from year 2016 to year 2021, stating that the displacement to Spain was a consequence of an employment contract, being her employer, the company B._____. The start date of the employment contract was April (…), 2016, with an annual salary of 56.000 euros. This special regime implies that, by fulfilling a series of requirements, an individual resident in Spain is taxed only on income from Spanish sources but not on income and assets worldwide. In this case, the application of this special scheme implied that A._____ was taxed exclusively as a non-resident for income from work, not reporting the income allocated for her property in C._____, nor her assets located outside Spain, when she has important economic and family interests outside our country.

(*) Very summarised, in order to benefit from the special tax scheme for employees posted to Spanish territory, our regulation until 2023 established the following requirements:

- *The taxpayer should not have been a resident in Spain during the ten tax periods prior to that in which his/her move to Spanish territory takes place.*
- *The taxpayer's displacement to Spain must take place as a consequence of any of the following circumstances:*
  - *As a consequence of an employment contract.*
  - *As a consequence of the acquisition of the condition of administrator of an entity in whose capital it does not participate or, otherwise, when the*

participation in the company does not determine the consideration of related entity.

- *That the taxpayer does not obtain income that would be classified as obtained through a permanent establishment located in Spanish territory.*

There is evidence to consider the taxpayer could be tax resident in Spain without the possibility of applying the scheme for employees posted to Spanish territory and therefore liable to pay taxes on her worldwide income for Individual Income Tax for years under examination in Spain.

There are indications that the employment contract with the Spanish company B._____ could be simulated since the owner of company is the ex-husband of her sister, the salary received is far below the volume of expenses and the standard of living she maintains in Spain, and furthermore, after requesting her on more than three occasions that she should provide documentary proof of the performance of the functions for which she was hired, she has not justified them. Given the lack of documentation in this regard, she may not meet the requirements since the employment contract with the company, B._____ may not be real.

It is also considered that the requirements for the application of the special scheme would not be met because she is a partner of a Spanish company of which she is also a director, although it has been given the appearance that, during the period of application of the special scheme, the company was owned by her two children (D._____).

A._____ was the director and held 100% shares of the Spanish company D._____ since 2014, the date of its incorporation, until 02/(…)/2016, the date on which she apparently transferred the shares to her children, E._____ and F._____, (although the funds for the purchase came from accounts in Switzerland owned by A._____ or in which she would be authorized). However, on February (…), 2021, she received from her children, as a donee, the shares that she had previously transferred to them from the company D._____ of which she remained being director since its incorporation in 2014.

In view of the above, our tax auditors consider that the taxpayer could be subject to the standard scheme for Individual Income Tax and could be taxed on her worldwide income and assets.

According to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2019 (Messagerefid: CH[…]), G._____ has informed that A._____ has a financial investment (PROTECTOR) in Switzerland.

In the course of the tax proceedings, information was requested from the taxpayer concerning her participation in companies (in Spain and abroad) and underlying documentation relating the following: the participation and income from investment funds and other financial securities in Spain or abroad, income from real estate capital derived from real estate rented in Spain and abroad, acquisition and disposal of any kind of assets (in Spain or abroad), assets, rights and liabilities integrating the taxable base of the Wealth Tax and bank statements of all her financial investments.

After the legally established term has elapsed to answer, in view of the failure to provide the requested documentation within the term and in the form indicated, it was requested again, however information to date has not been provided.

She has repeatedly failed to provide the requested documentation. She has been expressly requested in several communications to provide information and reliable documentation, but to date she has not provided it. We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted.

According to available information, the taxpayer is the owner of assets and rights located abroad and she receives income from them which has not been reported in Spain. The aim is to obtain information on assets, rights and income of the taxpayer in Switzerland to tax A._____ on her worldwide income for Individual Income Tax for years 2018 and 2019.».

A.c Nella seconda domanda «S ED CH PA 2024 32» (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC), l'autorità richiedente spagnola esponendo la medesima fattispecie ha precisato quanto segue:

«According to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2019 (Messagerefid: CH[…]), G._____ ([…]) has informed that A._____ has a financial investment (PROTECTOR) in Switzerland.

**Please note that the request for information with our reference number S ED CH PA 2024 31 was made with reference to G._____ ([…]) according to the information provided by the Swiss Authorities concerning CRS-DAC2 for 2018 with Messagerefid: C([…). We apologize for the confusion because the wrong address and Messagerefid was given for S ED CH PA 2024 31 due to the similarities in names.».*

A.d In considerazione degli elementi a sua disposizione, in entrambe le domande, l'autorità spagnola ha quindi chiesto all'AFC le seguenti informazioni:

«In order to ensure the proper assessment of taxes in Spain for A._____, we would be grateful if you could please provide us with the following information concerning G._____ for years 2018 and 2019:

- *Identification of the settlor, trustee, protector (if any) and beneficiaries of the trust.*
- *Please provide us with a copy of the trust deed.*
- *Identification of the rights and assets transferred by the settlor to the trustee under the trust arrangement.*
- *Concerning the financial investment (PROTECTOR) detailed in the CRS DAC 2 information provided, please provide us with the opening forms, together with Know Your Customer (KYC} and Client Due Diligence (CDD) documents identifying the beneficial owner(s) and statements. If any, please provide us with linked cards and statements. If there are any other financial investments please provide us with the same information.*
- *Statements of assets as at each 1 January for 2018 and 2019.».*

B.

B.a Con decreto di edizione del 2 maggio 2024, l'AFC ha esortato «G._____» a trasmettere entro dieci giorni dalla data di ricezione dello stesso le informazioni richieste e ad informare la persona interessata del procedimento di assistenza amministrativa e della possibilità, se residenti all'estero, di designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera.

B.b Con messaggio di posta elettronica dell'8 maggio 2024, l'avv. Bruno Ledrappier ha dapprima annunciato di rappresentare H._____, nella sua qualità di trustee del «G1._____» (precedentemente chiamato «G._____»), nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa, segnalando di aver informato la persona interessata. In seguito, con messaggio di posta elettronica del 13 maggio 2024 ha comunicato che il proprio studio era stato eletto da A._____ come recapito autorizzato a ricevere le notifiche. Infine, con scritto del 28 maggio 2024 ha trasmesso, per conto della propria mandante, le informazioni richieste, opponendosi preventivamente alla trasmissione di qualsiasi documento all'autorità richiedente spagnola.

B.c Con messaggio di posta elettronica del 13 giugno 2024, dando seguito ai decreti di edizione del 23 maggio e del 6 giugno 2024 con cui l'AFC ha esortato «G._____» a trasmettere le informazioni richieste, l'avv. Bruno Ledrappier ha confermato la ricezione da parte della sua mandante dei decreti di edizione, precisando che le informazioni ivi richieste sono identiche a quelle già fornite.

B.d Con colloquio telefonico dell'8 luglio 2024, l'AFC ha avvertito l'avv. Giovanni Molo, rappresentante legale di A._____ in altre procedure di assistenza amministrativa fiscale, dell'esistenza anche della presente procedura. Con messaggio di posta elettronica del 12 luglio 2024 l'avv. Giovanni Molo ha confermato l'intenzione di rappresentare A._____ anche nell'ambito della presente procedura, trasmettendo debita procura.

B.e
B.e.a Con scritto del 14 ottobre 2024, l'AFC ha concesso all'avv. Bruno Ledrappier l'accesso agli atti, impartendogli un termine di dieci giorni – poi prorogato – per prendere eventualmente posizione riguardo alla prospettata trasmissione all'autorità richiedente spagnola delle informazioni e della documentazione raccolta.

B.e.b Con scritto del 25 ottobre 2024, il trustee di «G1._____», per il tramite del proprio legale, ha preso posizione riguardo al procedimento in parola, ribadendo l'opposizione alla trasmissione all'autorità richiedente spagnola delle informazioni raccolte dall'AFC, non risultando essere A._____ beneficiaria del trust.

B.f
B.f.a Con scritto del 14 ottobre 2024, l'AFC ha concesso all'avv. Giovanni Molo l'accesso agli atti, impartendogli un termine di dieci giorni – poi prorogato – per prendere eventualmente posizione riguardo alla prospettata trasmissione all'autorità richiedente spagnola delle informazioni e della documentazione raccolta.

B.f.b Con scritto del 4 novembre 2024, A._____, per il tramite del proprio legale, ha preso posizione riguardo al procedimento in parola, opponendosi alla trasmissione all'autorità richiedente spagnola delle informazioni raccolte dall'AFC.

B.g Con decisione finale del 24 gennaio 2025, l'AFC ha accolto le domande di assistenza amministrativa in materia fiscale del 23 aprile e del 14 maggio 2024, relativa ad A._____, statuendo di trasmettere all'autorità richiedente spagnola le informazioni richieste relative al periodo compreso fra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2019, unitamente ai documenti raccolti e meglio: lo scritto esplicativo del trustee del 27 maggio 2024; l'atto costitutivo del trust nominato «G._____» del 19 dicembre 2017; l'atto di morte della settlor dei trust la cui fusione ha portato alla costituzione del «G._____»; una serie di certificati azionari; gli estratti conto patrimoniali dal 2018 al 2019 presso diversi istituti finanziari; lo scritto informativo del 3

aprile 2020 indirizzato dal trustee ad A._____ in quanto *protector* del «G1._____».

C.
C.a Avverso la predetta decisione il 24 febbraio 2025, A._____ (di seguito: persona interessata o ricorrente), tramite il proprio patrocinatore, ha inoltrato ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale, chiedendone l'annullamento e il rifiuto di concedere l'assistenza amministrativa e la trasmissione delle informazioni raccolte all'autorità richiedente spagnola; con protesta di tasse, spese e ripetibili.

C.b Con risposta del 10 aprile 2025, l'AFC ha postulato il rigetto del ricorso presentato il 24 febbraio 2025, prendendo posizione in merito alle censure della ricorrente.

C.c 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. 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]). Il Tribunale è quindi competente per dirimere la presente vertenza.

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. Presentate il 23 aprile e il 14 maggio 2024, le domande di assistenza litigiosa rientrano nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il rimanente, la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale, su

riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.3 Il ricorso 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 ha partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, è destinataria della decisione impugnata e ha chiaramente un interesse al suo annullamento o alla sua modifica (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va pertanto 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, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3ª ed. 2022, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi del ricorso (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5, 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 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 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; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1, 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

3.
Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 24 gennaio 2025 con cui l'AFC ha accolto le domande di assistenza amministrativa in materia fiscale del 23 aprile e del 14 maggio 2024, inoltrate dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES, decidendo di trasmettere le informazioni richieste unitamente alla documentazione raccolta. In tale contesto, per lo scrivente Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità delle predette domande di assistenza amministrativa spagnola, sia dal punto di vista meramente formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dalla ricorrente.

A tal fine, qui di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (cfr. considd. 3.1–3.6 del presente giudizio).

3.1 L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDI CH-ES e la Convenzione tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 (RS 0.652.1, Convenzione MAAT, in vigore per la Svizzera dal 1° gennaio 2017 e per la Spagna dal 1° febbraio 2013). 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 5.1).

In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa richiamando l'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, cfr. Messaggio del 23 novembre 2011 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la

Convenzione del 26 aprile 1966 tra la Svizzera e la Spagna intesa a evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, FF 2011 8099, 8105-8106 [di seguito: Messaggio CDI CH-IT]; DTF 142 II 69 consid. 2) – completato dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES del 29 giugno 2006, aggiornato dagli art. 10–12 il 27 luglio 2011 (approvato il 15 giugno 2012, ed entrato in vigore il 24 agosto 2013; pubblicato anch'esso in RS 0.672.933.21, di seguito: Protocollo CDI CH-ES).

3.2 Il citato paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni, prevedendo al cap. 2 che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentato una richiesta di informazioni secondo l'art. 25bis CDI CH-ES: (a) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (b) il periodo oggetto della domanda; (c) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare della loro natura e della forma in cui lo Stato richiedente desidera riceverle dallo Stato richiesto; (d) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste; (e) nella misura in cui sono noti, il nome e l'indirizzo delle persone per cui vi è motivo di ritenere che siano in possesso delle informazioni richieste (detentore di informazioni).

Dette esigenze vanno interpretate nella maniera più larga possibile al fine di garantire lo scambio effettivo d'informazioni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, detta lista di esigenze di contenuto è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la «rilevanza verosimile» della sua domanda (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.2.1 con rinvii).

3.3 Giusta l'art. 25bis cpv. 1 CDI CH-ES le autorità degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione, nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione (cfr. DTF 142 II 161 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 rivelino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. Poco importa se, una volta fornita, un'informazione risulti per finire non pertinente (cfr. sentenza del TF 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.1). Non spetta allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è infatti in primo luogo di competenza dello Stato richiedente (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 considd. 4.2 e 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.3.1 con rinvii). Il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità; egli 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 6.1, A-539/2021, A-546/2021, A-548/2021 del 29 dicembre 2023 consid. 4.2.4). Va inoltre rilevato che, i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscono 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). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenza del TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3).

Il requisito della rilevanza verosimile – chiave di volta del sistema dello scambio di informazioni (cfr. [tra le tante] sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1) – 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. DTF 144 II 206 consid. 4.2; sentenza del TF 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1).

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

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 146 II 150 consid. 7.1, 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.1), 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 146 II 150 consid. 7.1, 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-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.2 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 contradizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.1 con rinvii, A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.1).

3.5 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 et 5, A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati coinvolti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. 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 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). 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).

3.6 Il principio della sussidiarietà, infine, impone allo Stato richiedente di sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. paragrafo IV cap. 1 del Protocollo aggiuntivo). 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_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 8 con rinvii, 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-2133/2022 del 25 marzo 2025 consid. 3.6, A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.7.1, A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.1).

4.

Stabiliti i principi applicabili, lo scrivente Tribunale osserva innanzitutto come dal punto di vista strettamente formale le domande di assistenza amministrativa del 23 aprile 2024, così come quella del 14 maggio 2024, inoltrate dall'autorità richiedente spagnola (cfr. atti n. 1 e 7 dell'inc. AFC) risultino adempiere ai requisiti formali alla base della loro ammissibilità, le stesse indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dal paragrafo IV cap. 2 del Protocollo aggiuntivo, quali 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. 3.2 del presente giudizio).

Tali aspetti non vengono peraltro neppure espressamente censurati dalla ricorrente. Di fatto, si tratta di due domande individuali volte all'accertamento della corretta imposizione del reddito della ricorrente nel periodo fiscale determinante (anni 2018 e 2019), mediante la raccolta di informazioni concernenti attività finanziarie in Svizzera riconducibili a quest'ultima. La

domanda contiene una descrizione dei motivi per cui si presume che la contribuente debba essere assoggettata in Spagna allo schema ordinario per le persone fisiche anziché allo schema speciale destinato a certe categorie di lavoratori; nonché l'indicazione secondo cui esse sono conformi alla legislazione e alla prassi amministrativa spagnola.

5.
Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alle predette domande di assistenza, alla luce delle censure sollevate nel gravame.

5.1 A mente della ricorrente le informazioni richieste con le domande di assistenza amministrativa non adempiono il requisito della *«rilevanza verosimile»*, poiché le stesse non avrebbero alcun nesso con le circostanze illustrate e non sarebbero pertanto pertinenti al fine del controllo fiscale prospettato dall'autorità richiedente spagnola. L'autorità inferiore avrebbe ritenuto a torto che nelle domande di assistenza amministrativa vi fossero degli indizi che permettessero di considerarla assoggettata al regime ordinario e che quindi le informazioni richieste servissero per confermare o confutare le congetture dell'autorità richiedente spagnola riguardo alla sua posizione fiscale, nonché indispensabili per valutare la correttezza della sua imposizione in Spagna nel periodo determinante. La ricorrente rileva, tuttavia, che l'applicazione del suddetto assoggettamento ordinario – per ammissione della stessa autorità richiedente – non è ancora stato accertato in maniera definitiva. Non esiste in tal senso una decisione cresciuta in giudicato che lo dimostri; pertanto, la domanda di assistenza amministrativa si fonderebbe su di un sospetto del fisco spagnolo riguardo alla possibilità di un indebito beneficio del regime speciale. A suo modo di vedere, con il pretesto di nutrire dei dubbi sull'applicabilità del regime fiscale speciale, l'autorità richiedente spagnola starebbe perseguendo l'obbiettivo – contrario al principio di buona fede – di ottenere informazioni necessarie all'applicazione del regime fiscale ordinario, acquisendo dati relativi a redditi e sostanza esteri che la ricorrente è esonerata dall'obbligo di dichiarare, proprio grazie allo statuto speciale di cui beneficia dal 2016. Tantopiù che l'autorità richiedente spagnola non avrebbe fornito alcuna spiegazione riguardo a quale requisito, necessario per beneficiare del regime speciale, non sarebbe stato adempiuto dalla ricorrente. Così come formulata, la richiesta di informazioni potrebbe avere quindi una possibile rilevanza soltanto nella misura in cui effettivamente sussistesse un assoggettamento al regime fiscale ordinario della ricorrente, ciò che attualmente non risulta essere il caso. In definitiva, secondo la ricorrente, tale modo di procedere da

parte dell’autorità richiedente spagnola costituirebbe quindi una mera ricerca indiscriminata di prove («fishing expedition») del tutto sproporzionata rispetto allo scopo degli accertamenti dichiarati nella domanda di assistenza.

5.2

5.2.1 Con riferimento a tale censura, questo Tribunale rinvia innanzitutto a quanto già esposto in merito al principio dell’affidamento, ricordando che la buona fede dello Stato richiedente è presunta (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio) e che di principio non vi è motivo di procedere ad ulteriori approfondimenti in merito alla fattispecie allegata da quest’ultimo. Nel contesto dell’assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in discussione le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che non 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). Non ci si attende dall’autorità richiedente che produca i mezzi di prova a sostegno della propria domanda, essendo unicamente tenuta a rendere verosimile lo scopo fiscale e i motivi per cui richiede determinate informazioni. Per quanto le autorità dello Stato richiedente siano tenute a esporre i fatti rilevanti, non ci si può aspettare che lo facciano in modo completo e del tutto coerente già nella richiesta di assistenza amministrativa. Ciò non sarebbe compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché le informazioni e i documenti che si trovano nello Stato richiesto servono proprio a chiarire punti che finora sono rimasti oscuri (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.1, 136 IV 4 consid. 4.1 pag. 8, 117 Ib 64 consid. 5c). Ne discende che, 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 lo Stato richiesto sospetta 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 il ben fondato 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-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.2, A-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii, A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6, A-4044/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 2.6 con rinvii).

5.2.2 Come già illustrato al consid. 3.3 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 (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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.3.2.3, A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1 con rinvii, A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.1 con rinvii).

Va inoltre rilevato che, i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscono 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, così come l'esame dell'effettiva utilità o meno di un'informazione (cfr. sentenze del TAF A-1400/2024 del 3 settembre 2025 consid. 5.2.2 con rinvii, A 5667/2023 del 4 giugno 2025 consid. 3.5 con rinvii; A-1650/2021 del 29 febbraio 2024 consid. 5.2.2 con rinvii). Conseguentemente, ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenze del TAF A-2451/2021 del 15 febbraio 2022 consid. 7.2 con rinvii, A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3).

5.3

5.3.1 Nell'evenienza concreta, alla luce di quanto esposto sopra, questo Tribunale ritiene che la buona fede dell'autorità richiedente dev'essere presunta: agli atti non vi sono, infatti, elementi sostanziali che lascino trasparire che, al momento del deposito della domanda, l'autorità estera avrebbe esposto una fattispecie non veritiera o che le dichiarazioni di quest'ultima conterrebbero errori, lacune o contraddizioni manifeste; inoltre, come già esaminato, la domanda in esame adempie chiaramente i requisiti formali posti alla base della sua ammissibilità (cfr. consid. 4 del presente giudizio). L'autorità richiedente spagnola ha esposto con dovizia di particolari le ragioni che la inducono a credere che fra il 2016 e il 2021 la ricorrente avrebbe dovuto essere assoggettata secondo il regime ordinario ed imposta quindi su tutti i redditi e la sostanza detenuti in Spagna e all'estero. Ha inoltre spiegato di aver cercato di chiarire, senza successo, la situazione economica della ricorrente, in particolare riguardo alla sua partecipazione

in società spagnole ed estere. A fronte di tale reticenza ed essendo venuta a conoscenza di attivi situati all'estero di cui la contribuente sarebbe titolare e da cui percepirebbe dei redditi non dichiarati in Spagna, l'autorità richiedente spagnola si sarebbe quindi vista costretta a ricorrere all'assistenza amministrativa. In definitiva, contrariamente a quanto afferma la ricorrente, la fattispecie e lo scopo esposti nelle domande di assistenza, risultano chiari, lineari e coerenti. Non spetta d'altro canto all'AFC, né a questo Tribunale, determinarsi sul motivo che induce l'autorità richiedente estera a procedere a degli accertamenti fiscali e ad attivare l'assistenza amministrativa soltanto per alcuni anni – come in concreto il 2018 e 2019 – ad esclusione di altri anni in cui la situazione del contribuente non è sostanzialmente cambiata. Si tratta di una scelta di natura strategica e procedurale dell'autorità richiedente spagnola che non ha alcun influsso sull'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa e che pertanto non necessitava di alcun ulteriore chiarimento da parte dell'AFC. In tale contesto giova altresì rilevare che l'assistenza amministrativa, giusta l'art. 4 cpv. 2 LAAF, risponde a una logica di celerità (cfr. sentenza del TAF A-3562/2022 del 3 gennaio 2024 consid. 6.1), che impone all'autorità richiesta di evadere la domanda di assistenza estera il più rapidamente possibile. Se l'AFC fosse tenuta a chiarire dal punto di vista del diritto sostanziale la correttezza delle informazioni alla base della domanda di assistenza, ciò ritarderebbe indebitamente l'assistenza amministrativa, il che non è compatibile con gli obblighi internazionali della Svizzera in materia di scambio di informazioni. Il principio di diligenza, che discende dall'art. 4 cpv. 2 LAAF, impedisce inoltre che l'applicazione delle garanzie procedurali previste dal diritto interno abbia un effetto dilatorio sul procedimento di assistenza amministrativa internazionale e ne ostacoli in modo sproporzionato l'attuazione (DTF 146 I 172 consid. 6.2, 145 II 119 consid. 3.3).

5.3.2 Contrariamente all'opinione della ricorrente e in conformità con quanto già stabilito da questo Tribunale (in casi analoghi riguardanti l'assistenza amministrativa con Spagna e Italia [sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 7.4, A-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 7.4, A-1470/2020 del 27 ottobre 2021 consid. 5.2.2.3, A-3746/2018 del 18 febbraio 2020 consid. 4.2.3]), l'assenza di un'indicazione precisa nella domanda di assistenza delle basi legali di diritto interno su cui si fonda l'inchiesta fiscale nel Paese richiedente – così come delle condizioni che permettono di beneficiare di un regime speciale come quello previsto dal diritto spagnolo – non è un elemento idoneo ad inficiarne la validità. Tale requisito non è infatti richiesto né dall'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, né dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo. Peraltro, ai fini dell'assistenza amministrativa, sempre conformemente al principio dell'affidamento (cfr. consid. 3.3 e 5.2.2

supra), è sufficiente la garanzia fornita dallo Stato richiedente, secondo cui *«the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request»* e *«[...] the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices»*.

5.3.3 Così stando le cose e per le ragioni che verranno ulteriormente esposte qui di seguito, l'AFC non aveva motivo di esigere ulteriori delucidazioni dall'autorità richiedente spagnola riguardo alla fattispecie illustrata, né di domandare che essa producesse le prove a dimostrazione della fondatezza dei propri sospetti riguardo all'erroneo assoggettamento della ricorrente al regime fiscale speciale relativo ai lavoratori distaccati sul territorio spagnolo.

5.4

5.4.1 Nelle proprie domande del 23 aprile e del 14 maggio 2024, l'autorità richiedente spagnola ha spiegato di condurre delle indagini specifiche sullo statuto della ricorrente – avendo ragione di credere che quest'ultima non adempisse i requisiti per poter beneficiare del regime speciale per i lavoratori distaccati a cui era stata assoggettata dal 2016 al 2021 – nonché accertamenti rilevanti ai fini dell'imposizione personale per gli anni 2018 e 2019 (cfr. atti 1 e 7 dell'inc. AFC). Al riguardo l'autorità richiedente spagnola ha esposto una serie di circostanze che l'hanno indotta a credere che il contratto di lavoro con la società spagnola B._____, dalla quale sarebbe stata assunta il (…) aprile 2016 e che l'avrebbe spinta a stabilirsi in Spagna, sarebbe simulato. Essa ha in particolare rilevato che la società datrice di lavoro sarebbe interamente detenuta dall'ex marito della sorella della ricorrente, che il salario annuo di € 56'000.- dichiarato sarebbe ampiamente al di sotto del volume di spesa e dello standard di vita condotto da quest'ultima in Spagna, infine che, nonostante ripetute richieste, la ricorrente non ha mai fornito alcuna prova documentale dell'adempimento delle mansioni per cui era stata assunta, né le ha in alcun modo giustificate. L'autorità richiedente spagnola ha inoltre spiegato che il giorno prima di essere assunta da B._____, ossia il (…) aprile 2016, la ricorrente avrebbe apparentemente ceduto ai propri due figli la totalità delle quote della società spagnola D._____, di cui era unica azionista e direttrice. Tale transazione, oltre alla particolare tempistica, presenta diversi elementi che la rendono anomala e sospetta: da un lato, vi è il fatto che i fondi per l'acquisto delle quote azionarie provenivano da conti in Svizzera intestati alla ricorrente stessa o sui quali essa disponeva di autorizzazione, dall'altro, il fatto che il (…) febbraio 2021, una volta terminato il periodo di assoggettamento al regime speciale destinato ai lavoratori distaccati, essa abbia

riottenuto, sotto forma di donazione da parte dei propri figli, le quote azionarie della suddetta società, di cui sin dalla sua costituzione nel 2014 ha comunque mantenuto la carica di direttrice. A fronte delle circostanze esposte è pertanto ragionevole e senz'altro plausibile ritenere, come fatto dall'autorità richiedente spagnola, che durante il periodo oggetto d'indagine la ricorrente non adempisse i requisiti per l'applicazione del regime speciale per i lavoratori distaccati in Spagna, ma che dovesse invece rientrare nel regime ordinario dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e di conseguenza essere tassata sul suo reddito e sul suo patrimonio a livello mondiale. La questione a sapere se i dubbi esposti dall'autorità richiedente spagnola siano legittimi o meno, è una questione che dovrà essere affrontata nel quadro della procedura fiscale interna. Allo stesso modo, pure la questione del regime a cui la ricorrente debba essere assoggettata è un aspetto che andrà determinato dalle autorità spagnole, secondo il diritto spagnolo. Nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa, infatti, l'autorità dello Stato richiesto è tenuta a procedere a un mero controllo di plausibilità senza valutare l'applicabilità delle specifiche disposizioni del diritto dello Stato richiedente. In caso contrario, se l'AFC fosse tenuta a chiarire aspetti di diritto sostanziale, ciò ritarderebbe indebitamente l'assistenza amministrativa, il che non è compatibile con gli obblighi internazionali della Svizzera in materia di scambio di informazioni (cfr. sentenze del TF 2C_56/2025 del 4 febbraio 2025 consid. 1.3, 2C_726/2018 del 14 ottobre 2019 consid. 3.5, 2C_1156/2016 del 29 giugno 2018 consid. 2.3.2).

5.4.2 Ciò posto e contrariamente a quanto afferma la ricorrente, lo scopo della richiesta d'informazioni dell'autorità richiedente spagnola non è quindi quello di determinare quale dei due regimi d'assoggettamento – ordinario o speciale – le sia applicabile, ma piuttosto quello di stabilire quali siano gli attivi che quest'ultima detiene in Svizzera, al fine di verificare o confermare le informazioni in suo possesso. La fattispecie così esposta appare chiara e le richieste contenute nelle domande di assistenza amministrativa del 23 aprile e del 14 maggio 2024 risultano essere precise e specifiche al fine di determinare il corretto adempimento degli obblighi contributivi della ricorrente in relazione all'imposta sul reddito e la sostanza per gli anni 2018 e 2019. L'autorità richiedente spagnola ha indicato di essere venuta a conoscenza tramite una comunicazione proveniente dalle autorità svizzere, del fatto che il nominativo della ricorrente è stato accostato al trust registrato sotto il nominativo di «G._____» rispettivamente al «G._____». Spiegando che la persona interessata non avrebbe mai dato seguito alle ripetute richieste di chiarimento riguardo alla sua partecipazione in compagnie, l'autorità richiedente spagnola ha quindi precisato che *«The aim is to obtain information on assets, rights and income of the taxpayer in*

Switzerland to tax A._____ on her worldwide income for Individual Income Tax for years 2018 and 2019». Ponendosi al momento del deposito della domanda di assistenza, le richieste di informazioni relative al suddetto trust, nonché riguardo all'investimento finanziario (*PROTECTOR*) descritto nelle informazioni CRS DAC 2 fornite dalle autorità elvetiche, mirano dunque a determinare le disponibilità finanziarie detenute in Svizzera e la rilevanza di tali eventuali somme nel periodo fiscale determinante, al fine di appurare se alla ricorrente siano imputabili o meno delle violazioni degli obblighi dichiarativi e di versamento di imposte in Spagna. Ora, a seguito della suddetta comunicazione CRS DAC 2, esiste chiaramente un nesso fra le informazioni richieste dall'autorità richiedente spagnola, la fattispecie esposta e lo scopo fiscale alla sua base, sicché il Tribunale non ravvisa alcun motivo per ritenerle come non verosimilmente rilevanti. Non si intravvede poi alcuna violazione del principio della proporzionalità, essendo del tutto plausibile in tale contesto la richiesta di informazioni riguardo all'atto costitutivo del trust, alle persone implicate a vario titolo (*settlor, trustee, protector* e beneficiari), così come degli estratti conto patrimoniali per il periodo determinante. Essendovi un nesso fra il suddetto trust e la contribuente spagnola oggetto d'indagine, la raccolta di informazioni al riguardo rientra senz'altro nello scopo perseguito dall'autorità richiedente spagnola. A tal proposito, si osserva che il Tribunale federale ha stabilito che le informazioni relative a un trust irrevocabile e discrezionale rivestono un carattere verosimilmente rilevante (sentenze del TF 2C_918/2020 e 2C_936/2020 entrambe del 28 dicembre 2021 consid. 4.4 e 4.5; sentenza del TAF A-1400/2024 del 3 settembre 2025 consid. 6.1.2). In tale contesto, va per altro rammentato che l'analisi delle caratteristiche giuridiche di un trust e del trattamento fiscale del suo patrimonio e dei suoi redditi costituisce una questione di merito che rientra nel procedimento fiscale da condurre nello Stato richiedente; non spetta quindi all'AFC, né a questo Tribunale trattare tale questione nell'ambito del presente procedimento di assistenza amministrativa (cfr. sentenze del TF 2C_791/2021 del 6 luglio 2022 consid. 7.1.3; 2C_274/2016 del 7 aprile 2016 consid. 4.3; sentenze del TAF A-1400/2024 del 3 settembre 2025 consid. 6.1.2, A-1556/2021 del 4 luglio 2022 consid. 5.2.2, A-1742/2020 del 25 gennaio 2022 consid. 5.5). In caso contrario, lo Stato richiesto anticiperebbe il procedimento fiscale dello Stato richiedente, il che andrebbe ben oltre l'ambito dell'esame di plausibilità di sua competenza e non sarebbe compatibile con lo scopo del procedimento di assistenza amministrativa (sentenza del TF 2C_823/2020 del 13 ottobre 2020 consid. 4.2 e i rif. citati). Infine, il solo fatto che le informazioni richieste dall'autorità richiedente spagnola conducono a un trust, per cui i documenti la cui trasmissione è prospettata dall'AFC costituiscono in linea di principio informazioni relative a terzi, non osta alla loro trasmissione

nell’ambito della presente procedura di assistenza amministrativa (art. 4 cpv. 3 LAAF; DTF 144 II 29 considd. 4 e 4.3; sentenze del TF 2C_918/2020 del 27 dicembre 2021 consid. 4.5.1, 2C_287/2019, 2C_288/2019 del 13 luglio 2020 considd. 4.1 e 5.3).

5.4.3 In definitiva, si tratta quindi di una domanda relativa a un caso concreto e con sufficienti punti di connessione ai fini fiscali tra i fatti descritti e le informazioni richieste e tutti gli elementi che cita sono quindi in grado di escludere, contrariamente a ciò che lascia intendere la ricorrente, che la richiesta sia casuale o speculativa. Fintantoché uno Stato si accontenta di accertare che una data persona, a titolo individuale ha pienamente soddisfatto i suoi obblighi fiscali, in quanto nutre un dubbio al riguardo, non si può infatti parlare di «fishing expedition». L'accertamento della percezione corretta delle imposte è di per sé uno scopo sufficiente per giustificare una domanda di assistenza amministrativa, per lo meno quando si tratta di un'istanza di assistenza individuale in relazione ad un caso concreto (cfr. sentenze del TAF A-1015/2015 del 18 agosto 2016 consid. 9, A-2872/2015 del 4 marzo 2016 consid. 8). Basandosi sulle informazioni fornite dall’autorità richiedente spagnola, sussistono indizi più che sufficienti per desumere un obbligo fiscale in Spagna a carico della ricorrente nel periodo determinante. La tipologia di regime al quale sarà assoggettata la ricorrente in Spagna, dovrà se del caso essere appurato in tale Paese, secondo la procedura nazionale spagnola, considerato che il presente procedimento non giudica materialmente la controversia. Dal momento che il Paese richiedente dichiara che le informazioni sono indispensabili per operare la corretta imposizione della ricorrente e non essendovi elementi agli atti che facciano dubitare del contrario, questo Tribunale concorda con l’autorità inferiore nel ritenere che, sulla base di un controllo di plausibilità, le informazioni richieste adempiono il criterio della verosimiglianza rilevante.

5.5

5.5.1 Infine, per quanto riguarda la censura sollevata dalla ricorrente relativa alla violazione dei suoi diritti procedurali ai sensi dell'art. 29 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), questo Tribunale constata innanzitutto che il preteso vizio si riferisce alle domande di assistenza amministrativa dell'autorità estera e non alla decisione dell'autorità inferiore, qui impugnata.

5.5.2 A tal proposito va infatti rilevato che 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 deve effettuare l'autorità del Paese richiesto – unica destinataria della domanda di assistenza amministrativa – una volta che riceve la richiesta d'informazioni, è quello dell'adempimento dei requisiti formali (cfr. consid. 4 del presente giudizio) e di quelli materiali (cfr. considd. 5.1–5.4 del presente giudizio). Ora, come è stato possibile appurare nell'ambito del presente giudizio, la domanda di assistenza amministrativa in esame adempie chiaramente tali requisiti. 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). La censura della ricorrente in punto alla violazione dei suoi diritti procedurali, non riguarda in alcun modo l'ammissibilità delle domande in sé, ma si riferisce all'impossibilità da parte sua di comprendere i motivi per cui, nel suo caso, non sarebbero date le condizioni per l'applicazione del regime speciale per i lavoratori distaccati. Al riguardo, già si è detto (cfr. consid. 5.4.1 supra) che non compete alle autorità elvetiche il compito di verificare a quale regime fiscale la ricorrente sarà assoggettata in Spagna, tantopiù che l'autorità richiedente spagnola ha garantito che la domanda di assistenza è conforme al suo ordinamento giuridico, sicché mal si comprende come tale censura possa essere sollevata ed esaminata in questa sede.

5.6 Per il resto, dall'esame degli atti non emergono elementi che consentano di dubitare dell'adempimento delle altre condizioni materiali per concedere l'assistenza amministrativa.

6.

6.1 In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che le domande di assistenza amministrativa spagnole del 23 aprile e del 14 maggio 2024 adempiono tutti i requisiti formali e materiali alla base della loro ammissibilità. Il Tribunale non intravvede pertanto alcun valido motivo per respingere le predette domande di assistenza amministrativa spagnole o limitare la trasmissione delle informazioni raccolte dall'AFC, così come invece postulato dalla ricorrente nel proprio gravame.

6.2 Da quanto sopra esposto ne discende che la decisione impugnata è conforme alla legge. Il ricorso del 24 febbraio 2025 deve pertanto essere respinto.

7.

7.1 In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente, 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 l'importo complessivo è stabilito in franchi 5'000.- (cfr. art. 4 TS-TAF), che verrà compensato con l'anticipo spese di franchi 5'000.- versato a suo tempo dalla ricorrente.

7.2 Visto l'esito della procedura non sono dati 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).

8.

Contro la presente sentenza 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 menzionato alla pagina seguente.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali pari a franchi 5'000.- sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà detratto in maniera corrispondente dall'anticipo di pari valore versato a suo tempo dalla ricorrente.

3.
Non si assegnano indennità per spese ripetibili.

4.
Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:	Il cancelliere:
Emilia Antonioni Luftensteiner	Luca Rossi

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:

– ricorrente (atto giudiziario)
– autorità inferiore (n. di rif. […]; atto giudiziario)