Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-843/2025

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 maggio 2024 l'*Agencia Tributaria* spagnola – competente autorità fiscale dello Stato richiedente spagnolo (di seguito: autorità richiedente spagnola) – ha presentato una domanda di assistenza amministrativa 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 tra la Confederazione Svizzera e la Spagna del 26 aprile 1966, 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 predetta domanda di assistenza amministrativa, l'autorità richiedente spagnola ha esposto quanto segue:

«Our tax officials are carrying out an examination into the tax matters of A._____, in particular, into her Individual Income Tax returns for the years 2018 and 2019.

Mrs. A._____ states being resident in Spain for tax purposes.

On 11.May.2016, she has opted to declare from the year 2016 on as non-resident under the Special Regime for Workers Posted to Spain set out in article 93 of the Law 35/2006 on Personal Income Tax, declaring being transferred as a consequence of a employment contract with the company B._____. Start date (…)2016 with an annual salary of 42.000 EUR.

Mrs. A._____ has submitted her Individual Income Tax returns in Spain for the year 2016 on under the mentioned Special Regime.

However, in the course of the tax inspection initiated on (…)/04/2023, it was found that the taxpayer did not comply with the requirements to be able to benefit from the special scheme for workers posted to Spain.

By failing to comply with the requirements, the taxpayer, who is resident in Spain, would be taxed on her worldwide income in Spain.

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

- *On (…)2016, she has opted to declare from the year 2016 an as non-resident under the Special Regime for Workers Posted to Spain set out in article 93 of the Law 35/2006 on Personal Income Tax, declaring being transferred as a*

consequence of a employment contract with the company B._____. Start date (…)2016 with an annual salary of 42.000 EUR.

- *The company B._____. was participated by C._____, family of D._____, director of the company E._____ whose effective beneficiary is F._____ (through G._____) father of D._____.*
- *On (…)/04/2018, the contract with B._____ was finished and changed to the company H._____ on (…)/07/2018 whose director and only shareholder is also C._____ to the same functions and salary.*
- *This consulting company could have formalized the simulated employment contracts with the brothers I._____.*
- *There is evidence that the employment contracts could be simulated.*
- *The annual salary of 42.000 EUR is under the expenses volume and standard of living carried out in Spain.*
- *Moreover, our tax officials have requested several times supporting documentation of the functions carried out in the company, but they have not provided that information or documentation, so far.*

From the year 2016, Mrs. A._____ has received and sent transfers from and to J._____, bank account (…).

According to information received in the framework of the Agreement with the EU from Switzerland for the years 2018 (MessageRefid CH[…]) and 2019 (MessageRefid CH[…]) Mrs. A._____ has the following bank accounts in the bank entity J._____:

Year	***Account***	***Balance in EUR***	***Dividends***	***Interests***	***Repayments***	***Others***	***…***
2018	*(…)*	*2.902.586,86*	*31.188,29*	*17.534,77*	*328.165,76*	*6.029,87*	*…*
2019	*(…)*	*3.371.334,66*	*34.137,65*	*19.045,82*	*1.077.375,78*	*6.971.87*	*…*
2019	*(…)*	*0,00*			*50.813,50*		*…*
2018	*(…)*	*41.252,34*					*…*
2018	*(…)*	*176.584,52*		*2.536,50*			*…*
2019	*(…)*	*463.561,74*		*3.356,85*			*…*
2019	*(…)*	*0,00*					*…*
2018	*(…)*	*0,00*					*…*
2019	*(…)*	*0,00*					*…*

2018	*(…)*	*0,00*					…
2018	*(…)*	*331,17*					…
2019	*(…)*	*295,11*					…
2018	*(…)*	*557,98*					…
2019	*(…)*	*425,82*					…
2018	*(…)*	*960,35*					…
2019	*(…)*	*56.249,96*					…
2019	*(…)*	*0,00*					…
2018	*(…)*	*0,00*					…
2018	*(…)*	*0,00*					…
2019	*(…)*	*0,00*					…
2019	*(…)*	*38.243,55*					…
2018	*(…)*	*37.889,03*					…
2019	*(…)*	*0,00*					…
2018	*(…)*	*0,00*					…
2018	*(…)*	*830,40*					…
2019	*(…)*	*456,55*					…

Mrs. A._____ has declared having the following bank accounts in J._____:

- *IBAN CH(…)*
- *IBAN CH(…)*
- *IBAN CH(…)*
- *IBAN CH(…)*

Our tax officials have requested the information to the taxpayer, but the information requested has not been provided, so far.».

A.c In considerazione degli elementi a sua disposizione l'autorità spagnola ha quindi chiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2019:

«…

1. *The documents or information requested is in respect of all accounts held by Mrs. A._____ as holder, beneficial owner or authorized person, including, but not limited to the bank above-mentioned account number and being copies of the following:*

1.1. Account opening forms, including a copy of all the documentation provided for this purpose, forms, signature card ..., together with Know Your Customer (KYC) and Client Due Diligence (COD) Documents identifying the account holders, authorized persons, persons with rights of disposal and beneficial owner(s) of each account;

1.2. Bank statements of these accounts from 1 January 2018 to 31 December 2019;

1.3. Bank cards statements linked to the mentioned bank accounts;

1.4. Amount of any type of return generated by the investments or other products held in the above-mentioned account (whether interest, dividends, coupons, etc.) for the fiscal years 2018 to 2019, both inclusive;

1.5. Amount of the capital gains and/or losses generated by the disposal of any asset or financial product, indicating the dates of acquisition and disposal, as well as the acquisition cost and sale price. In any case, all the necessary information must be provided to enable the calculation of the capital gain and/or loss generated.

2. *In case other bank accounts, credit cards, safe deposit accounts would exist at J._____, with Mrs. A._____ as holder, beneficial owner or authorized person, please provide for these the information required under (1).*

   In case the account holder was a Legal Person, please identify their shareholders, partners, until the final natural person/s behind them.».

B.

B.a Con decreto di edizione del 5 giugno 2024, l'AFC ha esortato J._____ e/o J1._____ e/o K1._____ e/o K._____ a trasmettere entro dieci giorni dalla data di ricezione dello stesso le informazioni richieste e ad informare la persona interessata ed eventuali altre persone interessate, 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 colloquio telefonico del 28 giugno 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.

B.c Con colloquio telefonico del 3 luglio 2024, K._____ ha chiarito di essere l'istituto competente a dare seguito alle richieste dell'AFC e a tal

proposito, con messaggio di posta elettronica dell'8 luglio 2024, ha chiesto un'ulteriore proroga del termine per fornire le informazioni richieste.

B.d Con scritto del 24 luglio 2024, poi completato con messaggio di posta elettronica del 12 settembre 2024, K._____ ha trasmesso le informazioni richieste, segnalando di non essere riuscita ad informare la persona interessata del procedimento di assistenza amministrativa.

B.e Con scritto del 20 settembre 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 Con scritto dell'11 ottobre 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 9 gennaio 2025, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 23 maggio 2024, relativa a 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 la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 1), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 2), la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 3), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 4), la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 5), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 6), la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 7), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 8), la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 9), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 10), la documentazione giuridica di base della relazione bancaria n. (…) (enclosure 11), gli estratti conto e i rendiconti finanziari relativi alla relazione bancaria n. (…) (enclosure 12).

C.

C.a Avverso la predetta decisione il 7 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 3 aprile 2025, l'AFC ha postulato il rigetto del ricorso presentato il 7 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. Presentata il 23 maggio 2024, la domanda di assistenza litigiosa rientra 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.

1.4 Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'AFC non può che intervenire alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 1.3 con rinvii).

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 9 gennaio 2025 con cui l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 23 maggio 2024, inoltrata 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 della predetta domanda 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 del 25 gennaio 1988 tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) 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 consid. 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 la domanda di assistenza amministrativa del 23 maggio 2024 inoltrata dall'autorità richiedente spagnola (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) risulti adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa 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 una domanda individuale volta 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 alla predetta domanda di assistenza, alla luce delle censure sollevate nel gravame.

5.1 A mente della ricorrente le informazioni richieste con la domanda 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. Così come formulata, la richiesta di informazioni potrebbe avere una possibile rilevanza soltanto nella misura in cui effettivamente sussistesse un assoggettamento al regime fiscale ordinario della ricorrente. Tuttavia, per ammissione della stessa autorità richiedente spagnola – che sospetta che la ricorrente abbia beneficiato indebitamente del regime fiscale speciale – l'applicazione del suddetto assoggettamento ordinario non è ancora stato accertato in maniera definitiva e proprio su tale aspetto verterebbe l'inchiesta fiscale in Spagna. La ricorrente contesta pertanto la tesi dell'autorità inferiore, secondo cui le informazioni richieste permettono all'autorità spagnola di *«confermare o confutare le sue congetture».* A fronte delle argomentazioni generiche e astratte avanzate nella domanda di assistenza – che si limiterebbero ad ipotizzare una simulazione del contratto di lavoro della ricorrente, fondandosi sulla composizione dell'azionariato della società datrice di lavoro e sull'ammontare del salario percepito, senza tuttavia fornire alcuna prova a supporto dei sospetti evocati – l'AFC non disporrebbe infatti di informazioni sufficienti per valutare, neppure in termini di verosimiglianza, la rilevanza delle informazioni richieste. Tantopiù che l'autorità richiedente spagnola non avrebbe fornito alcuna indicazione riguardo alle condizioni per poter beneficiare del regime speciale né sulle ragioni per negarlo alla ricorrente, ciò che nuovamente ostacolerebbe ogni valutazione della rilevanza delle informazioni richieste. Secondo la ricorrente, la genericità della domanda, non solo impedirebbe all'autorità inferiore di valutare la pertinenza delle informazioni richieste, ma contrasterebbe con il principio di

buona fede e il divieto di «fishing expedition» sanciti dall'art. 7 lett. c LAAF. L'autorità richiedente spagnola vorrebbe infatti ottenere delle informazioni che potrebbero esserle utili unicamente al momento in cui stabilirà in via definitiva l'assoggettamento al regime ordinario della ricorrente, avvalendosi anzitempo e indebitamente dell'assistenza amministrativa e violando perciò il principio della buona fede. Infine, la ricorrente afferma che, in ragione della carente motivazione, la domanda spagnola comporterebbe una lesione del suo diritto di essere sentita tutelato dall'art. 29 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101).

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). 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). 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.

5.3.2 Nella propria domanda del 23 maggio 2024 l'autorità richiedente spagnola ha spiegato di condurre delle indagini specifiche sullo statuto della ricorrente, avendo appurato, a seguito dell'accertamento fiscale avviato il 26 aprile 2023, che i requisiti per poter beneficiare del regime speciale per i lavoratori distaccati a cui essa aveva aderito dall'11 maggio 2016 non erano soddisfatti. Al riguardo l'autorità richiedente spagnola ha precisato che la contribuente, inizialmente annunciatasi quale residente in Spagna ai fini fiscali, si è dichiarata a partire dall'anno 2016 come non più residente ai sensi del Regime Speciale per i Lavoratori Distaccati in Spagna previsto dall'art. 93 della Legge 35/2006 sull'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, in ragione del suo trasferimento all'estero dal 22 aprile 2016, così come previsto dal contratto di lavoro con la società B._____. Riguardo a tale contratto l'autorità richiedente spagnola ha esposto una serie di circostanze che l'hanno indotta a dubitare del fatto che questo poteva essere simulato. Essa ha in particolare rilevato che il suddetto contratto di lavoro sarebbe stato sciolto il (…) aprile 2018 e che la ricorrente sarebbe stata assunta con le medesime funzioni e con il medesimo salario il (…) luglio 2018 dalla società H._____; che quest'ultima società avrebbe assunto con un contratto speculare anche il fratello della ricorrente e che al pari della società B._____., primo datore di lavoro, sarebbe detenuta da C._____. Constatando che il salario annuale di € 42'000.- dichiarato

dalla ricorrente, risulterebbe essere ampiamente al di sotto del volume di spesa e dello standard di vita che quest'ultima conduce in Spagna, l'autorità richiedente spagnola ha spiegato di aver ripetutamente chiesto copia della documentazione contrattuale attestante le mansioni e la funzione ricoperta dalla ricorrente, senza che quest'ultima desse mai seguito alla richiesta. Allo stesso modo, la ricorrente non ha mai fornito alcun'informazione, nonostante le richieste, riguardo a una serie di conti bancari detenuti presso J._____ di cui l'autorità richiedente spagnola è venuta a conoscenza e che non risultano essere mai stati dichiarati al fisco spagnolo. Le circostanze esposte hanno quindi indotto lo Stato richiedente a credere che durante il periodo oggetto d'indagine, ossia gli anni 2018 e 2019, la ricorrente non adempisse i requisiti per l'applicazione del regime speciale per i lavoratori distaccati in Spagna e che dovesse pertanto essere assoggettata all'imposizione personale in Spagna sull'insieme del suo reddito e della sua sostanza. Benché sommariamente riassunta, la fattispecie è chiara e le domande contenute nelle richieste di assistenza amministrativa del 23 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.

5.3.3 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. 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-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 7.4, A-4597/2021 del 4 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 d'indicazione 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»*. Dal momento che il Paese richiedente dichiara come tali 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.

5.3.4 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).

5.4

5.4.1 Infine, per quanto riguarda la censura sollevata dalla ricorrente relativa alla violazione dei suoi diritti procedurali ai sensi dell'art. 29 Cost. e del suo diritto di essere sentita, questo Tribunale constata innanzitutto che il preteso vizio si riferisce alla domanda di assistenza amministrativa dell'autorità estera e non alla decisione dell'autorità inferiore, qui impugnata.

5.4.2 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. 5.1-5.3 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 del suo diritto di essere sentita, non riguarda in alcun modo l'ammissibilità della domanda 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. 5.3.3 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.

5.4.3 Riguardo alla mancata presa di posizione dell'autorità inferiore in punto a tale censura, già sollevata nelle osservazioni del 11 ottobre 2024 (cfr. atto n. 40 dell'inc. AFC), questo Tribunale, richiamando la giurisprudenza relativa al diritto di essere sentito, rammenta che l'AFC non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dalla persona interessata, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2, 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1, A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1). Tenendo presente tale regola, occorre nondimeno rilevare che gli argomenti giuridici esposti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata risultano chiari e permettono di comprendere le ragioni per cui le censure sollevate dalla ricorrente nelle proprie osservazioni, fra cui quelle relative alla carenza di motivazione nella domanda di assistenza del 23 maggio 2024, non sono state da lei considerate come decisive.

5.4.4 In tali circostanze la censura di violazione del diritto di essere è infondata e non risulta pertanto meritevole di tutela.

5.5 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 la domanda di assistenza amministrativa spagnola del 23 maggio 2024 adempie tutti i

requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità. Il Tribunale non intravvede pertanto alcun valido motivo per respingere la predetta domanda di assistenza amministrativa spagnola 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 7 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 5'002.- versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo eccedente, pari a franchi 2.-, sarà pertanto restituito alla ricorrente allorquando la presente sentenza sarà cresciuta in giudicato.

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. L’anticipo spese di franchi 5'002.- è computato con le spese processuali. L’importo eccedente, pari a franchi 2.-, sarà restituito alla ricorrente allorquando la presente sentenza sarà cresciuta in giudicato.

3.
Non si attribuiscono 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)