Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-8358/2010

Sentenza parziale del 1° settembre 2011

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio), Charlotte Schoder, Pascal Mollard,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
patrocinato da …,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni,
Assistenza amministrativa USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:

A.
La Confederazione Svizzera (di seguito: Svizzera) e gli Stati Uniti d'America (di seguito: USA) hanno concluso il 19 agosto 2009 un Accordo concernente la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'Internal Revenue Service degli USA relativa a UBS SA, una società anonima di diritto svizzero (di seguito: Accordo 09; RU 2009 5669). La Svizzera si è impegnata a esaminare la domanda di assistenza amministrativa presentata dagli USA sulla base dei criteri stabiliti nell'Allegato all'Accordo 09 e conformemente alla Convenzione del 2 ottobre 1996 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito (di seguito: CDI-USA 96; RS 0.672.933.61). Tramite il suddetto Accordo, la Svizzera si è altresì impegnata a dare seguito alla domanda di assistenza amministrativa formulata dagli USA riguardante circa 4'450 conti aperti o chiusi presso UBS SA e a istituire un'unità operativa speciale mediante la quale l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) fosse in grado di emanare le prime 500 decisioni finali riguardanti la trasmissione delle informazioni richieste entro 90 giorni dalla ricezione della domanda di assistenza amministrativa e le decisioni rimanenti, progressivamente entro 360 giorni dalla ricezione della domanda.

B.
Il 31 agosto 2009 l'autorità fiscale americana (Internal Revenue Service in Washington, di seguito: IRS) ha presentato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo 09. Tale domanda fondata sull'art. 26 CDI-USA 96, sul relativo Protocollo d'Accordo e sul Mutuo accordo del 23 gennaio 2003 concernente l'interpretazione dell'art. 26 CDI-USA 96 (di seguito: Accordo 03; pubblicato in: PESTALOZZI/LACHENAL/PATRY [curato da SILVIA ZIMMERMANN con la collaborazione di MARION VOLLENWEIDER], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil, gennaio 2010, vol. 4, cifra I B h 69, allegato 1 per la versione in inglese e allegato 4 per la versione in tedesco). L'IRS ha richiesto informazioni concernenti i contribuenti americani che nel periodo 1° gennaio 2001 – 31 dicembre 2008 disponevano del diritto di firma o di un altro diritto di disposizione dei conti bancari detenuti, sorvegliati o gestiti da una divisione di UBS SA oppure da una delle sue succursali o filiali in Svizzera (di seguito: UBS SA). Trattavasi dei conti per i quali UBS SA (1) non era in possesso del modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e (2) non aveva annunciato al

fisco statunitense tramite il modulo "1099" a nome del relativi contribuenti, nei tempi e nella forma richiesti, i prelevamenti effettuati da questi ultimi.

C.
Il 1° settembre 2009 l'AFC ha emanato una decisione nei confronti di UBS SA concernente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 dell'Ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione (OCDI-USA, RS 672.933.61). Tramite detta decisione, l'autorità federale ha deciso di avviare la procedura di assistenza amministrativa e ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 dell'Accordo 09, di trasmettere l'intera documentazione relativa ai clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo di applicazione dei criteri previsti nell'Allegato all'Accordo 09.

D.
Il Tribunale amministrativo federale (TAF), nella sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/7) ha accolto un ricorso contro una decisione finale dell'AFC concernente una contestazione di cui alla categoria cifra 2 lett. A/b (in seguito: categoria 2/A/b) dell'Allegato all'Accordo 09, sancendo che tale Accordo rappresenta una cosiddetta composizione amichevole ai sensi dell'art. 25 CDI-USA che non può né modificare né completare la vigente CDI-USA 96. Dovendo quindi far riferimento a tale Convenzione, l'assistenza amministrativa dev'essere accordata unicamente in caso di frode fiscale ma non di sottrazione d'imposta. Sulla base della succitata sentenza, dopo ulteriori negoziazioni, Svizzera e USA hanno quindi sottoscritto il 31 marzo 2010 un Protocollo d'emendamento dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, una società di diritto svizzero, presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America, firmato a Washington il 19 agosto 2009 (Protocollo d'emendamento dell'Accordo di assistenza amministrativa; pubblicato in via straordinaria il 7 aprile 2010, RU 2010 1459; di seguito: Protocollo 10). Giusta l'art. 3 cpv. 2 Protocollo 10, esso è stato applicato a titolo provvisorio fin dalla sua sottoscrizione, ovverosia dal 31 marzo 2010.

E.
L'Accordo 09 e il Protocollo 10 sono quindi stati approvati dall'Assemblea federale tramite il Decreto federale del 17 giugno 2010 che approva l'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA e il Protocollo d'emendamento (RU 2010 2907) e il Consiglio federale è

stato autorizzato a ratificare l'Accordo 09 e il Protocollo 10. La versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è denominata qui di seguito Trattato 10 (RS 0.672.933.612). Il succitato Decreto non è stato sottoposto a referendum in materia di trattati internazionali giusta l'art. 141 cpv. 1 lett. d cifra 3 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101).

F.
Con sentenza A-4013/2010 del 15 luglio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) il TAF ha statuito in merito alla validità del Trattato 10.

G.
Il 29 marzo 2010 UBS SA ha trasmesso all'AFC un primo dossier concernente A._____, quale avente diritto economico della X._____. Successivamente, il 28 maggio 2010 UBS SA ha trasmesso all'AFC un secondo dossier sempre concernente A._____, ma quale avente diritto economico della Y._____.

H.
Nelle sue due decisioni finali 26 ottobre 2010, l'autorità ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste per entrambi i dossiers concernenti A._____, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

I.
Per il tramite del suo patrocinatore A._____ (di seguito: ricorrente), quale avente diritto economico delle due società X._____e Y._____, è insorto contro tali decisioni con ricorso 2 dicembre 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale.

Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto il ricorrente postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali. *In limine litis* egli chiede l'assunzione di alcuni mezzi di prova, tra cui che venga fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare le cifre esatte riguardanti i conti che sono stati trattati sino ad ora secondo i termini di cui all'Accordo 09, nonché il numero di conti per i quali l'IRS ha ricevuto informazioni da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 giusta l'art. 3 cpv. 4 dell'Accordo 09. In via principale chiede quindi che l'Accordo 09 sia dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero e privo di base legale, con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1° settembre 2009 e 26 ottobre

2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento delle due decisioni 26 ottobre 2010, sostenendo che il suo caso è riferito ad una semplice sottrazione di imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa. Egli invoca parimenti una violazione del suo diritto di essere sentito, in relazione alla domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 dell'IRS, nonché alle decisioni qui impugnate. Ritiene altresì che anche ammettendo la validità dell'Accordo 09, esso sarebbe comunque da ritenersi concluso e quindi inapplicabile, poiché la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA sarebbe stata completamente evasa: l'AFC avrebbe trattato più di 4'450 conti, limite di validità previsto dall'Accordo 09.

J.
Il 14 dicembre 2010 e il 17 gennaio 2011 il ricorrente ha inoltrato due complementi al proprio ricorso, producendo una serie di documenti che proverebbero a suo dire ch'egli non è una "US person". Parimenti egli ha postulato l'assunzione di alcuni mezzi di prova.

K.
Con risposta 15 febbraio 2011, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione. Essa ha inoltre postulato il rigetto delle misure istruttorie richieste dal ricorrente, ritenendole in sostanza irrilevanti ai fini del giudizio.

L.
Con replica 4 aprile 2011, il ricorrente, ribadendo la fondatezza delle proprie allegazioni, ha postulato l'accoglimento del ricorso, previa assunzione delle misure istruttorie da egli richieste. Ribadendo di non essere una "US person", egli ha prodotto dei documenti a sostegno di detta tesi.

M.
Con duplica 26 aprile 2011, l'AFC, riconfermandosi in quanto sostenuto in precedenza, ha precisato per quali motivi il ricorrente andrebbe considerato quale "US person".

N.
Con scritto 27 aprile 2011, il ricorrente ha prodotto degli ulteriori documenti a sostegno della sua tesi.

O.
Con ordinanza 12 maggio 2011 il Tribunale statuente – dando seguito allo scritto 9 maggio 2011 del ricorrente, con cui ha sollecitato l'assunzione delle prove richieste in precedenza al fine di provare l'inapplicabilità del Trattato 10 (versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10, cfr. *sub* E) – ha comunicato ad entrambe le parti che dette misure istruttorie verranno esaminate nella sentenza di merito.

P.
Il 23 maggio 2011 il ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni alla duplica, ribadendo quanto sostenuto nei suoi precedenti allegati.

Q.
Con scritto 23 maggio 2011 il ricorrente ha nuovamente postulato l'assunzione delle misure istruttorie da egli richieste, sostenendo in sintesi che in caso di mancata assunzione sarebbe ravvisabile una violazione del suo diritto d'essere sentito, ritenuto come il Tribunale amministrativo sia l'ultima e l'unica istanza di ricorso a livello federale.

R.
Con decisione incidentale 26 maggio 2011 il Tribunale statuente ha rilevato che la censura sollevata dal ricorrente inerente all'adempimento completo del Trattato 10, e con ciò la sua applicazione al caso concreto, deve essere considerata una mera questione di diritto sulla quale non occorre addurre nessuna prova. Perciò i mezzi di prova da lui richiesti risultano irrilevanti, di modo che in questo contesto il diritto di far amministrare le prove non è dato. Sottolineando infine che il ricorrente ha già avuto modo di esprimersi al riguardo in svariate occasioni, lo scrivente Tribunale ha poi ribadito che detta censura verrà giudicata con la sentenza di merito.

S.
Con scritto 28 giugno 2011, sostenendo che attualmente sono pendenti dei ricorsi dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo nell'ambito dei quali è stata chiesta la condanna della svizzera per violazione della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) dovuta all'applicazione del Trattato 10, il ricorrente ha postulato la sospensione della presente procedura in attesa della prima decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo.

T.
Con decisione incidentale 5 luglio 2011 il Tribunale statuente ha respinto detta richiesta, sottolineando in particolare che la sospensione dell'attuale procedura è contraria al principio di celerità, come pure agli impegni internazionali presi dalla Svizzera in virtù del Trattato 10.

U.
Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

Diritto:

1.

1.1. 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) emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali prese dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96 possono essere contestate davanti al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 32 *a contrario* LTAF in relazione con l'art. 20k cpv. 1 OCDI-USA. La procedura davanti al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

1.2. Il ricorrente ha la qualità per ricorrere giusta l'art. 48 cpv. 1 PA. Il suo gravame è stato interposto tempestivamente nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge, di modo ch'esso va esaminato nel merito.

1.3. Il Tribunale amministrativo federale applica il diritto d'ufficio. Egli è tenuto pertanto ad applicare alla fattispecie accertata le norme giuridiche corrette, ch'esso considera pertinenti, dando loro l'interpretazione di cui egli è convinto (cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, n. 1.54, con rinvio a DTF 119 V 347 consid. 1a). Ciò ha per conseguenza che il Tribunale amministrativo federale, quale autorità di ricorso, non è

vincolata in nessun caso ai motivi addotti nel ricorso (cfr. art. 62 cpv. 4 PA) e può accogliere (parzialmente) quest'ultimo sulla scorta di motivi differenti da quelli ricorsuali oppure confermare la decisione impugnata avvalendosi di una motivazione giuridica diversa rispetto a quella addotta dall'autorità inferiore (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2 con rinvii).

1.4. Mediante una decisione parziale un'autorità statuisce soltanto su una o talune conclusioni addotte, se queste possono essere giudicate indipendentemente dalle altre (in merito all'art. 91 LTF cfr. DTF 135 V 141 consid. 1.4.1 e DTF 135 III 212 consid. 1.2.2; cfr. parimenti RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffenliches Prozessrecht, 2. Ed., Basilea 2010, n. 1869). L'emanazione di una decisione parziale si giustifica in particolare, qualora una parte della procedura sia matura per la decisione, mentre l'altra non ancora (cfr. JÜRG MARTIN, Leitfaden für den Erlass von Verfügungen, Zurigo 1996, pag. 61).

Nel caso concreto si giustifica l'emanazione di una decisione parziale, in quanto è nell'interesse di tutte le parti toccate dalla domanda di assistenza amministrativa degli Stati Uniti che i cosiddetti "casi UBS" vengano trattati rapidamente (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-2013/2011 del 31 maggio 2011 consid. 1.2.2, nonché nella presente procedura decisione incidentale del 5 luglio 2011 pag. 4). Come verrà dimostrato qui di seguito (cfr. consid. 2 del presente giudizio), *in casu* l'incarto relativo al conto n. 0240-00538474 deve essere rinviato all'autorità inferiore mediante decisione parziale affinché quest'ultima si pronunci nuovamente nel merito.

2.

2.1. Con decisione A-6258/2010 del 14 febbraio 2010 il Tribunale amministrativo federale ha sancito che, qualora per una persona siano adempiuti i criteri di una categoria dell'Allegato al Trattato 10, i dati bancari la riguardante che rientrano sotto un'altra categoria del citato Allegato non vanno trasmessi automaticamente. Il Tribunale statuente ha infatti respinto l'argomentazione secondo cui la sussistenza delle condizioni per un conto condurrebbe a concedere l'assistenza amministrativa per tutti i conti intestati ad una medesima persona o dei quali quest'ultima è l'avente diritto economico. Egli ha dunque stabilito che le condizioni di ogni categoria devono essere adempiute separatamente (cfr. consid. 11.3 della citata decisione). Lo scrivente Tribunale si è altresì pronunciato in merito a più conti rientranti ognuno

sotto la categoria 2/A/b (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-52/2011 del 28 aprile 2011 consid. 6.4) o la categoria 2/B/b (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6792/2010 del 4 maggio 2011 consid. 9.1.2). Esso ha dapprima stabilito che per la categoria 2/A/b è il conto a dover realizzare i criteri quantitativi ivi indicati (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-52/2011 del 28 aprile 2011 consid. 6.4.2). Lo stesso è stato riconosciuto per la categoria 2/B/b. Il Tribunale statuente ha poi rilevato che se da un lato il tenore del Trattato 10 relativo alla categoria 2/B/b corrisponde nei punti determinanti a quello della categoria 2/A/b, d'altro canto dal testo del Trattato 10 riguardante la categoria 2/B/b emerge che ogni conto deve adempiere separatamente le condizioni ivi indicate (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6792/2010 del 4 maggio 2011 consid. 9.1.2; A-6853/2010 del 19 luglio 2011 consid. 6.1).

Con decisione A-8261/2010 del 15 agosto 2011 il Tribunale statuente ha altresì sancito che qualora più conti rientrino sotto la categoria 2/B/a, per ognuno di essi devono essere adempiute tutte le condizioni ivi contenute, affinché vengano trasmessi i dati relativi a detti conti nell'ambito dell'assistenza amministrativa (cfr. consid. 4 della citata decisione); per i dettagli concernenti la motivazione si rinvia alla summenzionata decisione. La citata giurisprudenza è qui confermata.

2.2. In concreto, il caso che qui ci occupa concerne due conti rientranti sotto la categoria 2/B/a, e meglio: il conto numero 1 intestato alla X._____ e il conto numero 2 intestato alla Y._____, dei quali – secondo l'AFC – il ricorrente risulterebbe essere l'avente diritto economico. Per ogni conto citato l'AFC ha reso una decisione distinta datata 26 ottobre 2010.

Nella decisione 26 ottobre 2010 concernente il conto numero 1, l'autorità inferiore, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/a che interessa detta relazione bancaria, spiega i motivi per i quali l'assistenza amministrativa dovrebbe essere accordata. In particolare ha rilevato che il ricorrente sarebbe una "US Person", nonché l'avente diritto economico della X._____ e, di conseguenza, anche del conto numero 1 di cui quest'ultima era titolare. L'AFC sottolinea poi che il valore totale degli averi sul conto in questione avrebbe superato, il 31 ottobre 2002 il limite di fr. 250'000.--. Ciò posto, esprimendosi in merito alla realizzazione dei criteri di cui alla categoria 2/B/a – in particolar modo, all'esigenza di un "castello di menzogne" – l'autorità inferiore sostiene che poiché essa ha già stabilito nell'incarto parallelo (cfr. decisione impugnata di cui al doc. B)

che detti criteri sono adempiuti per il conto numero 2 di cui il ricorrente è l'avente diritto economico, nel caso concreto un esame di detti criteri per il conto numero 1 risulterebbe superfluo. A suo avviso, nella misura in cui le condizioni per l'assistenza amministrativa sono adempiute per un conto, l'assistenza dovrebbe essere accordata anche per gli altri conti (cfr. decisione impugnata di cui al doc. A, consid. 4).

2.3. Alla luce di quanto esposto poc'anzi (cfr. considd. 2.1 e 2.2 del presente giudizio), si deve concludere che è ha torto che l'autorità inferiore ha considerato sufficiente provare la realizzazione delle condizioni della categoria 2/B/a per il conto numero 2, per concedere automaticamente l'assistenza amministrativa anche per il conto numero 1 rientrante sotto la medesima categoria. In assenza di un accertamento sufficiente della fattispecie da parte dell'autorità inferiore, il caso deve essere rinviato a quest'ultima affinché essa esamini se il conto interessato dalla presente procedura adempie o meno le condizioni alla base della concessione dell'assistenza amministrativa.

3.

Visto quanto precede, il ricorso – per quanto concerne il conto numero 1 – va accolto ai sensi dei considerandi e l'assistenza amministrativa va per il momento respinta. In considerazione dell'esito della presente procedura, le restanti censure sollevate dal ricorrente possono per ora rimanere aperte.

Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, nel caso di un rinvio all'istanza inferiore per la presa di una nuova decisione il ricorrente è considerato quale parte vincente (cfr. DTF 132 V 215 consid. 6.1; MARCEL MAILLARD in Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [ed.], Zurigo 2009, n. 14 ad art. 63 PA). Di conseguenza, alcuna spesa processuale può essere posta a carico del ricorrente (art. 63 cpv. 1 *a contrario* PA). In merito al rimborso dell'anticipo spese versato dal ricorrente verrà deciso con l'evasione completa della procedura. Ciò posto, per il presente giudizio, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità adeguata per le spese che ha sopportato (cfr. art. 7 del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 1173.320.2]). Quest'ultima è fissata a fr. 5'000.--.

4.

Il presente giudizio non può essere ulteriormente impugnato davanti al Tribunale federale e ha quindi carattere definitivo (cfr. art. 83 lett. h della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF, RS 173.110]).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso, per quanto concerne il conto numero 1, è accolto. La decisione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni resa il 26 ottobre 2010 in merito al summenzionato conto è annullata. Di conseguenza, il relativo incarto n. … è rinviato all'autorità inferiore affinché si pronunci nuovamente in merito.

2.
Per il presente giudizio, non si prelevano spese processuali. In merito al rimborso dell'anticipo spese versato dal ricorrente verrà deciso con l'evasione completa della procedura.

3.
Per il presente giudizio, l'istanza inferiore corrisponderà al ricorrente l'importo di fr. 5'000.-- a titolo di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

– ricorrente (raccomandata),
– autorità inferiore (n. di rif. …; raccomandata).

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

Data di spedizione: