Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-8722/2010

Sentenza del 4 luglio 2011

Composizione

Giudice Michael Beusch (presidente del collegio), giudice Salome Zimmermann, giudice Pascal Mollard, cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A._____,
patrocinato da …
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Ritenuto in fatto e considerato in diritto:

che 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);

che 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 imposte sul reddito (di seguito: CDI-USA 96, RS 0.672.933.61);

che il 31 agosto 2009 l'autorità fiscale americana, Internal Revenue Service in Washington D.C. (di seguito: IRS), ha presentato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo 09;

che il 1° settembre 2009 l'AFC ha emanato una decisione nei confronti di UBS SA inerente 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 (di seguito: OCDI-USA, RS 672.933.61); che tramite tale 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 Accordo 09, di trasmettere l'intera documentazione relativa ai clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo di applicazione dei criteri previsti nell'Allegato dell'Accordo 09;

che il Tribunale amministrativo federale (di seguito: 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 dell'Accordo 09, sancendo che tale Accordo rappresenta una cosiddetta composizione amichevole ai sensi dell'art. 25 CDI-USA 96 che non può né modificare né completare la vigente CDI-USA 96; che dovendo quindi far riferimento a tale Convenzione, ha stabilito che l'assistenza amministrativa andava

accordata unicamente in caso di frode fiscale ma non di sottrazione d'imposta;

che sulla base della predetta sentenza, dopo ulteriori negoziazioni, Svizzera e USA hanno 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 presentata dall'IRS (Protocollo d'emendamento dell'Accordo di assistenza amministrativa, pubblicato in via straordinaria il 7 aprile 2010, RU 2010 1459, di seguito: Protocollo 10);

che 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 ratificarli; che la versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è denominata qui di seguito: Trattato 10 (RS 0.672.933.612);

che con decisione finale 10 novembre 2010, l'AFC ha considerato che, essendo adempiute tutte le condizioni poste dalle categorie 2/A/b e 2/B/b del Trattato 10, l'assistenza amministrativa riferita ai conti UBS nn. *** e *** riconducibili a A._____ doveva essere accordata e di conseguenza, i documenti richiesti dall'IRS sarebbero stati trasmessi ad avvenuta crescita in giudicato della decisione;

che per il tramite del suo patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente) è insorto quale titolare della relazione bancaria UBS n. *** e quale avente diritto economico del conto UBS n. *** di titolarità della B._____ Ltd, …, contro la predetta decisione con ricorso 20 dicembre 2010 dinanzi al Tribunale amministrativo federale; che protestando spese, tasse e ripetibili, con tale atto postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali volte all'ottenimento di complementi probatori; che in via principale chiede che l'Accordo 09 venga dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1° settembre 2009 e 10 novembre 2010 rese dall'AFC; che in via subordinata sollecita l'annullamento della decisione 10 novembre 2010 pronunciata dall'autorità inferiore nei suoi confronti, essendo il caso oggetto del procedimento riferito alla semplice sottrazione di imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa;

che entro il termine impartito con ordinanza 22 dicembre 2010 dalla scrivente Autorità giudiziaria, il ricorrente ha proceduto al versamento dell'anticipo spese richiesto;

che con risposta 9 febbraio 2011, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso con spese a carico del ricorrente, nonché la reiezione delle misure istruttorie richieste, ribadendo la fondatezza della propria decisione;

che con scritto 1° aprile 2011, il ricorrente, comunicando di aver aderito al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS, ha chiesto un'ulteriore proroga del termine per replicare, motivandola con il fatto che entro almeno trenta giorni sarebbe stato in grado di produrre allo scrivente Tribunale la conferma da parte dell'IRS della sua adesione al Voluntary Disclosure Program;

che la predetta richiesta è stata ammessa parzialmente dallo scrivente Tribunale con ordinanza 4 aprile 2011;

che precisando di essere sempre in attesa della documentazione relativa all'adesione alla VDP da parte dell'IRS, l'8 aprile 2011 il ricorrente ha inoltrato la propria replica tramite la quale ha chiesto nuovamente l'accoglimento del gravame, contestando la posizione assunta dall'autorità inferiore in merito al complemento probatorio e ad alcune censure ricorsuali; che in particolare, sostenendo essere lacunosa la motivazione riguardante l'esame dei criteri della categoria 2/B/b operata nella decisione impugnata alla luce di una recente sentenza emessa dal Tribunale amministrativo federale, ne ha chiesto l'annullamento;

che in data 28 aprile 2011, l'AFC ha inoltrato l'atto di duplica riconfermando il contenuto delle proprie precedenti osservazioni e proponendo il rigetto del ricorso; che tenuto conto della sentenza emessa dallo scrivente Tribunale richiamata dal ricorrente, ha quindi proceduto alla disamina dei criteri della categoria 2/B/b di cui all'Allegato del Trattato 10 per la relazione bancaria UBS n. ***, giudicando l'adempimento dei medesimi con conseguente reiezione della censura ivi relativa sollevata in sede di replica;

che il ricorrente ha inoltrato il 28 aprile 2011 un complemento al ricorso, fornendo alla scrivente Autorità giudiziaria dei documenti inerenti la propria adesione al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS; che citando la prassi dell'AFC, ha quindi postulato l'accoglimento del

gravame, con conseguente annullamento della decisione impugnata divenuta priva di oggetto;

che alla luce del predetto complemento, con osservazioni 29 aprile 2011, l'AFC ha chiesto di ritenere nulle le conclusioni del suo atto di duplica 28 aprile 2011 e di sostituirle con quelle inoltrate; che considerando i documenti prodotti dal ricorrente chiaramente attestanti la notifica all'IRS di entrambe le relazioni bancarie oggetto della procedura di assistenza amministrativa, essa ha reputato il procedimento privo di oggetto e di conseguenza ha proposto l'ammissione del ricorso con conseguente rifiuto dell'assistenza amministrativa; che tale conclusione è stata ribadita con scritto 3 maggio 2011, al cui contenuto il ricorrente ha comunicato di aderire, così come risulta dalla missiva 9 maggio 2011;

che il TAF 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); che in particolare, le decisioni finali prese dall'AFC in materia di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96 possono essere contestate davanti al TAF conformemente all'art. 32 a contrario LTAF in relazione con l'art. 20k cpv. 1 OCDI-USA; che la procedura davanti al TAF è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF); che il TAF è dunque competente per giudicare la presente vertenza;

che la decisione 10 novembre 2010 resa dall'AFC nei confronti del ricorrente è una decisione finale concernente la trasmissione di informazioni che può essere contestata dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 a contrario LTAF e art. 20k cpv. 1 OCDI-USA); che al contrario, ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a misure coercitive, è immediatamente esecutiva e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale (art. 20k cpv. 4 OCDI-USA); che di conseguenza, la conclusione del ricorrente tendente a che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile; che in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può in effetti essere contestata separatamente (cfr. DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con riferimenti citati);

che il ricorrente ha la qualità per ricorrere (48 cpv. 1 PA) e il suo gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA);

che fatta eccezione per le considerazioni che precedono riguardanti la decisione 1° settembre 2009, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito;

che il TAF non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300); che lo scrivente Tribunale accerta, con la collaborazione delle parti, i fatti determinanti per la soluzione della controversia, assume le prove necessarie e le valuta liberamente (artt. 12, 13 e 19 PA in relazione con l'art. 40 della Legge di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 [PC, RS 273]); che ciò vale anche nel caso della valutazione di documenti probatori (art. 12 lett. a PA; cfr. e.g. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6677/2010 del 6 giugno 2011 consid. 2.3);

che il Trattato 10 si esprime solo nella nota a piè di pagina riferita all'art. 3 cpv. 4 circa il programma di dichiarazione volontaria dell'IRS (nel testo in inglese "Voluntary Disclosure Practice", di seguito: VDP) inerente i dati relativi a conti che finora non sono stati trasmessi volontariamente all'IRS dai titolari, rispettivamente non sono stati annunciati dai medesimi aventi diritto economico;

che giusta l'art. 3 cpv. 4 Trattato 10, gli Stati Uniti ritirano irrevocabilmente l'istanza di esecuzione relativa al John Doe Summons per quanto riguarda i conti indicati nella Domanda di assistenza amministrativa, fra l'altro, "una volta ricevute tutte le informazioni rilevanti provenienti da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 concernenti 10'000 conti aperti o chiusi e non dichiarati di UBS SA"; che la nota a piè di pagina definisce le fonti dalle quali possono derivare tali informazioni; che queste relazioni bancarie non sono quindi più soggette alla domanda di assistenza amministrativa dell'IRS poiché le informazioni richieste sono già in possesso dell'autorità fiscale statunitense; che peraltro, dal Trattato 10 risulta pure che solo i dati inerenti i conti effettivamente forniti possono essere esclusi dalla trasmissione; che anche ciò risulta dalla predetta nota a piè di pagina, nella quale in discussione non vi sono i conti dichiarati, bensì le informazioni fornite sui medesimi ("account information disclosed");

che di conseguenza, allorquando viene fatta valere l'adesione alla VDP occorre esaminare se i dati richiesti sono stati effettivamente forniti e se i medesimi corrispondono a quelli che sarebbero stati trasmessi sulla base della domanda di assistenza amministrativa; che tale interpretazione è peraltro conforme al senso e allo scopo del Trattato 10, costituendo il trasferimento di queste informazioni relative ai conti bancari un punto essenziale dello stesso; che anche la buona fede impone che non è possibile privare l'IRS delle informazioni richieste tramite la domanda di assistenza in base al Trattato 10, quando non sia stato stabilito con certezza che detta autorità disponga già delle medesime oppure abbia rinunciato alla loro trasmissione; che nel caso in cui l'IRS fosse già in possesso di tali dati, mancherebbe del resto anche un interesse degno di protezione da parte dell'autorità fiscale statunitense alla loro trasmissione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 4 e A-6792/2010 del 4 maggio 2011 consid. 8.2.1);

che spetta all'autorità fiscale americana determinare se la documentazione ricevuta nell'ambito della VDP è sufficiente per ammetterne l'adesione; che lo scrivente Tribunale ha peraltro giudicato nella predetta sentenza A-6792/2010 come, finché l'IRS non ha chiaramente confermato che il contribuente ha aderito alla VDP e che non risulta da altre fonti che le informazioni – che è provato siano state trasmesse a tale autorità nel contesto dell'adesione al programma di dichiarazione volontaria – corrispondano effettivamente a quelle incluse dalla domanda di assistenza, l'assistenza amministrativa dev'essere concessa (cfr. la già citata sentenza A-6797/2010 consid. 8.2.2 nonché la decisione del Tribunale amministrativo federale A-7010/2010 del 19 maggio 2011 consid. 3.4.1);

che il ricorrente chiede l'annullamento della decisione impugnata resa dall'autorità inferiore il 10 novembre 2010 visto che ha aderito al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS notificando entrambi i conti bancari oggetto dell'impugnativa, dei quali egli risulta essere l'avente diritto economico;

che a comprova di tale asserzione, evidenziando la prassi dell'AFC in un caso simile, produce, tra l'altro, la seguente documentazione:

(i) copia dello scritto 25 aprile 2011 ricevuto dal suo rappresentante statunitense, ove l'IRS conferma che il ricorrente ha effettivamente

notificato i formulari *** riguardanti i cosiddetti "Reports of Foreign Bank and Financial Accounts" (FBARs) (cfr. doc. V prodotto dal ricorrente);

(ii) copia della dichiarazione di amendment 4 dicembre 2009 tramite la quale egli comunica al US Department of Treasury la relazione UBS n. ***, vidimata con timbro dell'IRS … Computing Center in data 17 dicembre 2009 (cfr. doc. Z1 prodotto dal ricorrente);

(iii) copia del formulario FBARs *** e dello statement relativo al conto UBS n. *** a lui intestato vidimato dall'autorità fiscale statunitense in data 17 dicembre 2009 nonché copia dei formulari FBARs *** e degli statements inerenti la relazione bancaria sulla quale sono stati trasferiti i fondi presenti sul conto n. *** alla chiusura del medesimo (cfr. doc. Z1 prodotto dal ricorrente);

(iv) copia dei formulari FBARs *** e degli statements relativi al conto UBS n. *** di titolarità della B._____ Ltd, …, per gli anni 2005 – 2009, vidimati dall'autorità fiscale americana in data 27 luglio 2010 (cfr. doc. Z2 prodotto dal ricorrente);

che alla luce della predetta documentazione, l'AFC ritiene che il ricorrente abbia fornito le necessarie garanzie riguardo alla regolare comunicazione all'IRS delle informazioni sulle relazioni bancarie UBS nn. *** e ***, oggetto dell'impugnativa; che pertanto essa sostiene come i procedimenti relativi devono essere considerati privi di oggetto e di conseguenza la concessione dell'assistenza amministrativa dev'essere rifiutata; che propone dunque l'ammissione del ricorso 20 dicembre 2010;

che il ricorrente ha aderito a tale proposta come risulta dalla missiva 9 maggio 2011;

che pertanto entrambe le parti al presente procedimento formulano le medesime conclusioni;

che lo scrivente Tribunale, in considerazione della summenzionata giurisprudenza, ritiene dunque la documentazione prodotta dal ricorrente atta a provare come esso abbia effettivamente aderito alla VDP, dichiarando all'IRS entrambi i conti bancari oggetto del presente procedimento;

che per quanto precede, considerato le medesime conclusioni poste dalle parti alla procedura nonché le circostanze del caso di specie, il gravame

– nella misura in cui è ricevibile – dev'essere quindi accolto ai sensi dei considerandi, con conseguente annullamento della decisione impugnata;

che in siffatte circostanze, appare superfluo proseguire con la disamina delle diverse censure sollevate dal ricorrente nel suo atto ricorsuale;

che giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso mette nel dispositivo le spese processuali, di regola a carico della parte soccombente; che nessuna spesa processuale è posta a carico dell'autorità inferiore nè delle autorità federali che promuovano il ricorso e soccombano (art. 63 cpv. 2 PA); che alla parte vincente possono essere addossate solo le spese processuali che abbia cagionato violando le regole di procedura (art. 63 cpv. 3 PA); che ciò è in particolare il caso, allorquando essa provoca la procedura di ricorso poiché viene meno al suo dovere di collaborazione (art. 13 PA), per esempio producendo in ritardo i mezzi di prova (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4417/2007 del 10 marzo 2010 consid. 5.1 con riferimenti ivi citati; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. 4.52);

che dalla documentazione prodotta, si può desumere che il ricorrente ha chiesto all'autorità fiscale statunitense solo il 30 marzo 2011 di voler confermare la sua adesione alla VDP (cfr. doc. T prodotto dal ricorrente), ovverosia poco prima di inoltrare davanti allo scrivente Tribunale il suo atto di replica; che il ricorrente è venuto meno al suo dovere di collaborazione, avendo prodotto così tardivamente la documentazione atta a provare la sua effettiva adesione al programma di dichiarazione volontaria; che siffatto agire ha provocato inutilmente il presente procedimento; che pertanto, un simile comportamento non può che essere di pregiudizio al medesimo, limitatamente alle spese processuali e alle ripetibili;

che in considerazione delle surriferite circostanze nonché dell'esito della presente procedura, si giustifica porre a carico del ricorrente nella misura di fr. 10'000.-- le spese processuali stabilite in complessivi fr. 20'000.--;

che l'importo a carico del ricorrente verrà compensato nella misura corrispondente con l'anticipo per i presunti costi processuali di fr. 20'000.-- da lui versato il 10 gennaio 2011; che previa indicazione delle coordinate bancarie, gli verranno restituiti i rimanenti fr. 10'000.--;

che in considerazione del surriferito comportamento processuale adottato dal ricorrente, non si giustifica l'assegnazione di alcuna indennità per ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA a contrario; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2682/2007 del 7 ottobre 2010 consid. 5.2 con riferimenti ivi citati e A-2999/2007 del 12 febbraio 2010 consid. 5);

che il presente giudizio non può essere ulteriormente impugnato davanti al Tribunale federale e ha quindi carattere definitivo (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.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è accolto ai sensi dei considerandi. La decisione finale 10 novembre 2010 resa dall'Amministrazione federale delle contribuzioni è annullata. Non è concessa assistenza amministrativa alcuna.

2.
Le spese processuali di complessivi fr. 20'000.-- sono poste a carico del ricorrente nella misura di fr. 10'000.--. Tale importo verrà dedotto dall'anticipo spese da lui versato e i rimanenti fr. 10'000.-- gli verranno restituiti.

3.
Non vengono assegnate ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Michael Beusch Frida Andreotti

Data di spedizione: