**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Corte I
A-6944/2010

# Sentenza del 7 settembre 2011

Composizione

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

Parti

**A._____**,
patrocinata 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 A lett. 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 96 che non può né modificare né completare la vigente CDI-USA 96. 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. 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 dossier relativo alla signora A._____ è stato trasmesso da UBS SA all'AFC l'8 dicembre 2009. Nella sua decisione finale 16 agosto 2010, l'autorità ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

**H.**
Per il tramite del suo patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente) è insorta contro tale decisione davanti al Tribunale amministrativo federale con ricorso 23 settembre 2010.

Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto la ricorrente postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali. *In limine litis* chiede che sia fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare il numero di 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 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 16 agosto 2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento della decisione 16 agosto 2010, sostenendo di non essere soggetta all'assistenza amministrativa, non adempiendo nessuno dei criteri previsti dalla categoria 2/A/b, oggetto della presente procedura. In via ancora più subordinata sollecita l'annullamento della decisione 16 agosto 2010 e chiede il rinvio degli atti all'AFC per l'emanazione di una nuova decisione, dopo aver ricalcolato correttamente i redditi del conto in questione. Essa

invoca parimenti una violazione del suo diritto di essere sentita, in relazione alla domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 dell'IRS, nonché alla decisione qui impugnata. 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.

**I.**
Con scritto 19 ottobre 2010 la ricorrente ha completato le prove addotte mediante il proprio ricorso.

**J.**
Con risposta 25 novembre 2010 l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione. In particolare, essa ha precisato i calcoli effettuati per determinare l'esistenza di un comportamento fraudolento giusta la categoria 2/A/b e, accorgendosi di alcuni errori di calcolo, ha corretto gli importi presi in considerazione per il calcolo del profitto.

**K.**
Con replica 5 gennaio 2011 la ricorrente, riconfermandosi nelle proprie allegazioni, contesta recisamente le argomentazioni dell'autorità inferiore, in particolar modo i calcoli da essa proposti nell'allegato di risposta, nonché le relative correzioni.

**L.**
Con duplica 31 gennaio 2011 l'AFC ha confermato quanto esposto nei precedenti scritti, postulando il rigetto integrale del ricorso.

**M.**
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, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

**1.2.** La decisione 16 agosto 2010 resa dall'AFC nei confronti della 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). 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). Di conseguenza, la conclusione della 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. In effetti, in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può essere contestata separatamente (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_186/2010 del 18 gennaio 2010, consid. 3.4; DTF 134 II 142 consid. 1.4, 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).

**1.3.** L'interessata ha la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il suo ricorso 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).

**1.4.**

**1.4.1.** Giusta l'art. 25 cpv. 2 PA, la domanda tendente all'ottenimento di una decisione d'accertamento dev'essere accolta qualora il richiedente dimostri di avere un interesse degno di protezione. Secondo la giurisprudenza, l'autorità può emanare una decisione d'accertamento in

base agli artt. 5 cpv. 1 lett. b e 25 PA, soltanto se viene comprovata l'esistenza di un interesse giuridico attuale, degno di protezione, alla constatazione immediata di un diritto o all'assenza dello stesso, allorché nessun interesse importante fondato sul diritto pubblico o privato vi si oppone e, a condizione che l'interesse degno di protezione non possa essere salvaguardato con una decisione costitutiva di diritti o di obblighi. Un interesse di fatto è sufficiente, purché si tratti di un interesse immediato. L'interesse degno di protezione fa difetto quando è proponibile una decisione condannatoria. Questa restrizione si applica sia in ambito civile che in quello amministrativo, nel senso che il diritto di ottenere una decisione di accertamento è sussidiario a quello dell'ottenimento di una decisione condannatoria (cfr. DTF 129 V 289 consid. 2.1 e DTF 114 IV 203 consid. 2c con riferimenti, decisione del Tribunale amministrativo federale A-6903/2010 del 23 marzo 2011 consid. 1.4.1 e A-6556/2010 del 7 gennaio 2011 consid. 1.6.1 con riferimenti; decisione del Tribunale Cantonale delle Assicurazioni della Repubblica e Cantone Ticino del 25 novembre 1993 apparsa in Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] I-1994, n. 76, pag. 199 con i numerosi rinvii a giurisprudenza e dottrina).

**1.4.2.** In concreto, la domanda formulata dalla ricorrente nel *petitum* del proprio ricorso, tendente a che il Tribunale amministrativo federale dichiari che l'Accordo 09 è incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale e che quindi non è vincolante per le autorità giudiziarie svizzere, è una domanda di accertamento. In quanto tale essa è irricevibile, dal momento che l'autorità inferiore ha emanato una decisione formatrice e che la ricorrente può ottenere, dal presente Tribunale una decisione costitutiva di diritti e obblighi (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_162/2010 del 21 luglio 2010 consid. 2.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6903/2010 del 23 marzo 2011 consid. 1.4.2 con riferimenti ivi citati).

**1.5.** Fatta eccezione per quanto precede (cfr. considd. 1.2 e 1.4), il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

**2.**

**2.1.** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL

BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.). Il diritto federale ai sensi dell'art. 49 lett. a PA comprende parimenti i diritti costituzionali dei cittadini (cfr. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 621). Il diritto convenzionale ne fa ugualmente parte (cfr. DTF 132 II 81 consid. 1.3 con referenze citate; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4935/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1 e A-4936/2010 del 21 settembre 2010 consid. 3.1). Unicamente la violazione di disposizioni direttamente applicabili in una fattispecie concreta ("self-executing") contenute nei trattati internazionali può essere invocata dai privati davanti ai tribunali. Visto che essi possono contenere delle norme direttamente applicabili ed altre che non lo sono, la loro qualificazione deve avvenire per via interpretativa (cfr. DTF 121 V 246 consid. 2b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 2.1 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 1.2. con rinvii).

**2.1.** Il Tribunale amministrativo federale 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). 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 (DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 677). 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 a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 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 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 portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52

PA; cfr. DTF 119 II 70 consid. 1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6455/2010 del 31 marzo 2010 consid. 2.3 con i riferimenti ivi citati). Il Tribunale amministrativo federale accerta quindi, con la collaborazione delle parti, i fatti determinanti per la soluzione della controversia, assume le prove necessarie e le valuta liberamente (cfr. 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]). Ciò vale anche nel caso della valutazione di documenti probatori (cfr. art. 12 lett. a PA).

L'autorità di ricorso non deve quindi stabilire i fatti *ab ovo*. Nel contesto della presente procedura occorre piuttosto verificare i fatti ritenuti dall'autorità inferiore e correggerli o eventualmente completarli (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 2.3 con riferimenti citati; cfr. parimenti MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 1.52).

**3.**

Il Tribunale amministrativo federale valuta le prove liberamente (art. 19 PA in relazione con l'art. 40 della Legge di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 [PC, RS 273]). Questo principio trova altresì applicazione anche nel caso della valutazione di documenti probatori (art. 12 lett. a PA). Gli atti pubblici fruiscono *ex lege* di valenza probatoria accresciuta. Essi fanno piena prova dei fatti che attestano, finché non sia dimostrata l'inesattezza del loro contenuto (art. 9 cpv. 1 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 [CC, RS 210]). Tali regole di diritto privato federale trovano altresì applicazione anche in ambito di procedura amministrativa (cfr. CHRISTOPH AUER in: VwVG – Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurigo/San Gallo 2008, N. 27 *ad* art. 12 PA).

Con particolare riferimento al contenuto di un atto in forma autentica, una valenza probatoria accresciuta è riconosciuta unicamente per i fatti di cui il notaio si è personalmente cerziorato o che si sono svolti secondo le leggi in sua presenza. Egli deve pertanto sincerarsi che le dichiarazioni delle parti corrispondano alla loro volontà senza tuttavia indagare, se esse siano anche veritiere. Una dichiarazione rilasciata nella forma dell'atto pubblico non dispone quindi di una valenza probatoria accresciuta circa la sua esattezza e la sua veridicità contenutistica solamente perché è stata oggetto di un atto notarile (cfr. decisioni del Tribunale federale 5A_507/2010 e 5A_508/2010 del 15 dicembre 2010 consid. 4.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6672/2010

del 24 febbraio 2010 consid. 2.3, cfr. parimenti BAKER & MCKENZIE, Schweizerische Zivilprozessordnung [ZPO], Berna 2010, N. 6 *ad* art. 179 CPC; PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [Praxiskommentar VwVG], Zurigo/Basilea/Ginevra 2009, N. 92 *ad* art. 12 PA).

Un atto pubblico estero rogato da un'autorità o da un notaio straniero è valido quanto un atto pubblico nazionale, qualora esso venga validamente riconosciuto in Svizzera, in virtù dei trattati internazionali (ad esempio la Convenzione del 5 ottobre 1961 che sopprime la legalizzazione degli atti pubblici esteri [RS 0.172.030.4] o la Convenzione del 30 ottobre 2007 concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale [Convenzione di Lugano, CLug, RS 0.275.12]) o della Legge federale del 18 dicembre 1987 sul diritto internazionale privato (LDIP, RS 291). Generalmente, un atto pubblico estero ha la stessa valenza probatoria di un atto pubblico nazionale, qualora adempia le condizioni minime di validità previste per quest'ultimo dal diritto svizzero (cfr. ANNETTE DOLGE, Basler Kommentar Zivilprozessordnung [BSK ZPO], Basilea 2010, N. 7 e 13 *ad* art. 179 CPC; HANS SCHMID/FLAVIO LARDELLI, Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I [BSK ZGB I], 4. ed., Basilea 2010, N. 19 *ad* art. 9 CC).

**4.**

La ricorrente lamenta più violazioni del suo diritto di essere sentita.

**4.1.** Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa e DTF 124 I 49 consid. 1).

Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano

influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, nn. 483 e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/ WALTER HALLER/ HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

**4.2.** La ricorrente lamenta una violazione del suo diritto di essere sentita siccome la decisione impugnata non sarebbe stata sufficientemente motivata. In particolare, sostiene che, tenuto conto della presa di posizione dettagliata e documentata da lei presentata nel corso della procedura, l'autorità avrebbe dovuto determinarsi in merito alle censure ivi sollevate.

**4.2.1.** La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2, DTF 126 I 97 consid. 2b; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Oeffentliches Prozessrecht, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berna/Stoccarda/Vienna 1998,

pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può peraltro essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati). A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (DTF 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii; DTF 116 V 28 consid. 3; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, pagg. 150-151).

**4.2.2.** Nel caso in esame, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/A/b che interessa il caso concreto, l'autorità inferiore spiega i motivi per i quali l'assistenza amministrativa dev'essere accordata. In particolare, risulterebbe dai documenti bancari in possesso dell'autorità che la ricorrente era residente negli Stati Uniti d'America durante il periodo rilevante del presente procedimento e che ella è stata l'avente diritto economico e la titolare della relazione bancaria oggetto della procedura. Alcun formulario W-9 sembrerebbe essere stato inoltrato durante il periodo rilevante. Il 31 dicembre 2001 gli averi totali in conto avrebbero superato la somma determinante di fr. 1'000'000.--. Durante l'anno 2008 sarebbero stati realizzati utili in capitale di fr. 229'023.--. Durante gli anni 2007 e 2008 sarebbero stati realizzati redditi per un totale di fr. 142'708.-- e quindi, nell'ambito di un triennio, sarebbe stata superata la media annua di fr. 100'000.--. In siffatte circostanze, l'AFC ha quindi considerato che tutte le condizioni di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato all'allora vigente Accordo 09 sono adempiute. Con riferimento agli argomenti sollevati dalla ricorrente, l'autorità inferiore ha osservato come risulta dalla documentazione bancaria che essa medesima ha sottoscritto dei documenti dichiarandosi titolare e avente diritto economico del conto oggetto del presente procedimento. Ribadisce quindi l'adempimento di tutte le condizioni poste nell'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione impugnata, considd. 4 e 6).

Sulla base delle indicazioni dettagliate figuranti nella decisione impugnata, la ricorrente è certo stata in grado di cogliere i motivi sui quali

l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio. Contrariamente a quanto ella pretende, l'autorità non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova da lei invocati, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Ciò che l'AFC ha fatto nella propria decisione, la quale soddisfa quindi l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. La censura della ricorrente non può dunque trovare accoglimento.

**4.3.** La ricorrente adduce inoltre che una violazione del suo diritto di essere sentita è ravvisabile nella decisione della Svizzera e degli USA di mantenere segreti i criteri sviluppati nell'Allegato all'Accordo 09, che le ha impedito di prendere pienamente cognizione dell'oggetto della domanda di assistenza 31 agosto 2009 e della susseguente decisione 1° settembre 2009 dell'AFC.

**4.3.1.** Nella procedura legislativa non esiste alcun diritto di essere sentito (cfr. DFT 123 I 63 consid. 2 con i vari rinvii). L'ascolto individuale di tutte le persone interessate non sarebbe difatti realizzabile; in siffatte circostanze è quindi data la possibilità di ricorrere all'esercizio dei diritti politici (cfr. HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 837; MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318). Il diritto di essere sentito è dunque limitato alle procedure che sfociano in decisioni individuali e concrete, in opposizione alle procedure di tipo legislativo, che portano all'adozione di atti normativi per i quali, come detto, sono previste altre forme di partecipazione (cfr. DTF 121 I 230 consid. 2; MICHEL HOTTELIER, Verfassungsrecht der Schweiz/Droit constitutionnel suisse, edito da Thürer/Aubert/Müller, Zurigo 2001, § 51, n. 10; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2. ed, Berna 2006, n. 1320). Tale garanzia non può pertanto essere invocata nei confronti di atti normativi, i quali sono adottati nel rispetto della loro procedura, stabilita secondo i principi dell'organizzazione democratica (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318).

**4.3.2.** L'art. 6 del Trattato 10 fa stato dell'intesa tra Svizzera e USA di discutere pubblicamente o pubblicare l'Allegato al Trattato 10 soltanto dopo novanta giorni dalla sua sottoscrizione. Questo vincolo di segretezza è stato voluto espressamente per non pregiudicare gli interessi delle autorità fiscali di entrambi gli Stati contraenti, in particolare per promuovere il programma di dichiarazione volontaria delle autorità fiscali statunitensi. A tenore del Messaggio sull'approvazione del Trattato 10 (FF 2010 2617), tale disposto ha permesso di non mettere in pericolo la pubblicazione dell'Accordo, necessaria ai fini dell'esecuzione di una

procedura conforme allo Stato di diritto per l'emanazione delle decisioni finali, poiché giusta l'art. 1 n. 2 del Trattato 10, le prime cinquecento decisioni finali sarebbero state emanate entro novanta giorni dalla ricezione della domanda di assistenza amministrativa (il Messaggio nella versione francese e italiana va letto in tal senso). Il divieto di pubblicazione o di pubblica discussione è quindi stato mantenuto per una breve durata determinata ed è stato tolto alla scadenza del periodo concordato: a partire dal 17 novembre 2009 (cfr. decisione 1° settembre 2009, *petitum*, *ad* n. 8 *sub* doc. UBS Editionsverfügung Definitivtext_02.09.09, dossier AFC) la ricorrente, come ogni altra persona trovatasi nella sua medesima situazione, sarebbe quindi stata in grado di prendere piena conoscenza dei criteri di cui all'Allegato.

**4.3.3.** L'art. 20e OCDI-USA garantisce i diritti di procedura alle persone interessate da una domanda di scambio d'informazioni da parte dell'autorità americana competente. Dispone che l'AFC notifica parimenti alla persona interessata, che ha designato un mandatario svizzero autorizzato a ricevere le notificazioni, la decisione indirizzata al detentore delle informazioni nonché copia della richiesta della competente autorità americana, a meno che nella richiesta non venga espressamente chiesta la segretezza (cfr. art. 20e cpv. 1 OCDI-USA). Se tuttavia la persona interessata non ha designato un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni, la medesima deve essere eseguita dalla competente autorità americana secondo il diritto americano. Contemporaneamente, l'AFC fissa alla persona un termine per acconsentire allo scambio di informazioni o per designare un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni (cfr. art. 20e cpv. 2 OCDI-USA). La persona interessata, salvo eccezione, può partecipare alla procedura e consultare gli atti (cfr. art. 20e cpv. 3 OCDI-USA).

**4.3.4.** Con riferimento alle circostanze del caso concreto si osserva quanto segue. Già con missiva 10 febbraio 2010, la ricorrente, comunicando di voler eleggere domicilio legale presso il suo patrocinatore, ha chiesto all'AFC di poter visionare la documentazione completa inviata a quest'ultima da UBS SA, in modo da poter prendere compiutamente posizione prima dell'emanazione della decisione finale (cfr. doc. ***_Vollmacht _10.02.10, dossier AFC). Con scritto 11 febbraio 2010 l'AFC ha quindi trasmesso alla ricorrente l'incarto completo di UBS SA che la concerneva, comprendente la decisione 1° settembre 2009 così pure la richiesta dell'autorità statunitense 31 agosto 2009 (cfr. doc. ***_Akteneinsicht_Brief, dossier AFC). Il 28 aprile 2010 le è poi stato assegnato un termine scadente il 22 giugno 2010 per prendere posizione

in merito (cfr. doc. ***_Fristansetzung für Stellungnahme_Brief, dossier AFC). Il 22 giugno 2010 la ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni all'AFC (cfr. doc. ***_Schreiben***_22.06.10, dossier AFC). Delle medesime è poi stato tenuto conto dall'autorità inferiore nella resa della decisione finale qui impugnata.

**4.3.4.1** Alla luce di quanto esposto ai considerandi che precedono, si deve quindi concludere che la clausola di segretezza di cui all'art. 6 Trattato 10 non ha leso in alcun modo il diritto di essere sentita della ricorrente, visto che nella procedura legislativa, essa non ne è titolare (cfr. consid. 4.3.1 che precede). Si rileva altresì come prima che fosse emanata la decisione dell'agosto 2010 – che non è peraltro parte delle prime cinquecento emesse entro i novanta giorni di cui al vincolo di segretezza – le è stata data l'opportunità di esprimersi in merito, come meglio si vedrà appresso, conformemente al diritto di essere sentito.

**4.3.4.2** Per quanto riguarda invece la decisione 1° settembre 2009, va precisato quanto segue. Conformemente ai predetti disposti dell'art. 20e OCDI-USA, l'AFC era tenuta a notificare tale decisione alle persone interessate aventi designato un mandatario in Svizzera autorizzato a ricevere le notificazioni. Ciò che l'autorità ha effettivamente fatto, ma, per forza di cose, solo non appena è venuta in possesso delle informazioni richieste a UBS SA proprio tramite la decisione 1° settembre 2009, che le hanno permesso di individuare concretamente l'identità delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa. La decisione 1° settembre 2009 – peraltro pubblicata sul sito internet dell'autorità il 15 settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.3.3) – era quindi necessaria, poiché sulla base dei criteri astratti contenuti nell'allora vigente Accordo 09 non era possibile individuare concretamente i destinatari della domanda. La ricorrente è quindi venuta a conoscenza dei criteri contenuti nell'Allegato nonché della decisione 1° settembre 2009 allorquando l'AFC ha ottenuto le informazioni da parte di UBS SA. Nel caso concreto, ciò è avvenuto a partire dall'11 febbraio 2010 (cfr. consid. 4.3.4 del presente giudizio). Essa ha dunque avuto tempo sino al 22 giugno 2010 per esercitare pienamente il suo diritto di essere sentita, concessole come da missiva 28 aprile 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 4.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale ha fatto uso il 22 giugno 2010 presentando le proprie puntuali osservazioni, di cui l'autorità inferiore ha tenuto conto nella resa della propria decisione. Infine, la ricorrente ha dipoi avuto nuovamente la possibilità di esprimersi, impugnando la decisione finale dell'AFC mediante ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale

e partecipando all'istruzione tramite il memoriale di replica 5 gennaio 2011. Alla luce delle surriferite circostanze, si deve concludere che neppure la decisione 1° settembre 2009 ha leso il diritto di essere sentita della ricorrente, che, come visto, le è stato pienamente concesso. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

**5.**

La ricorrente solleva numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, essa contesta dapprima l'Accordo 09 (cfr. punto IV. A del ricorso), nel seguito l'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (cfr. punto IV. B del ricorso), quindi la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS e la successiva decisione 1° settembre 2009 dell'AFC (cfr. punto IV. C del ricorso) e per finire la decisione finale emessa dall'autorità inferiore inviatale in data 16 agosto 2010 (cfr. punto IV. D del ricorso). Anche nei successivi scritti, in particolare in sede di replica, ribadendo le sue tesi ricorsuali, discute nuovamente la validità e l'applicabilità dell'Accordo 09.

Prima di procedere con la disamina delle svariate censure ricorsuali, occorre avantutto apportare la seguente precisazione. Come esposto nel presente giudizio *sub* lett. E., l'Accordo 09 e il Protocollo 10 sono stati approvati dall'Assemblea federale tramite il Decreto federale del 17 giugno 2010 (RU 2010 2907). La Svizzera ha quindi notificato agli USA il medesimo giorno l'adempimento delle procedure interne d'approvazione secondo l'art. 3 cpv. 2 del Protocollo 10. Tale versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è, come detto, denominata Trattato 10.

Il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo e non, come l'Accordo 09, una composizione amichevole che si muove entro i limiti del quadro giuridico della CDI-USA 96 (cfr. lett. D del presente giudizio). Esso va dunque messo sul medesimo rango della CDI-USA 96 (cfr. DTAF 2010/40 consid. 6.2.2 nonché, tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6662/2010 del 27 giugno 2011 consid. 4.2, così pure lett. F del presente giudizio). Lo scrivente Tribunale procederà quindi nell'esame delle doglianze ricorsuali secondo i disposti del Trattato 10, base legale applicabile al caso concreto.

**6.**

Come esposto in narrativa, la ricorrente contesta la validità e l'applicabilità del Trattato 10.

**6.1.** Essendosi già espresso in merito a parecchie delle censure ricorsuali in numerose altre sentenze pubblicate – in particolare nella già citata sentenza pilota A-4013/2010 del 15 luglio 2010 (come detto, pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) – lo scrivente Tribunale procederà qui di seguito a un'esposizione delle medesime in sunto, richiamando la costante giurisprudenza in materia, confermata anche in questa sede.

**6.1.1.** Il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo, vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. Né il diritto interno, né la prassi consentono di derogarvi. Il Tribunale amministrativo federale è tenuto, conformemente all'art. 190 Cost., ad applicare il diritto internazionale quand'anche fosse contrario alla Costituzione federale. In ogni caso, non è possibile esaminare la conformità del diritto internazionale con le leggi federali, in particolare se esso è più recente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 3 con i numerosi riferimenti ivi menzionati).

Il diritto internazionale, le cui fonti sono codificate all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945 (RS 0.193.501), regola in particolare il rapporto tra gli Stati. Le norme di diritto internazionale si basano sul diritto consuetudinario il quale è codificato nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990). I trattati internazionali ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 lett. a CV – tra i quali anche il Trattato 10 – vanno interpretati secondo le disposizioni della CV (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 8.1 e 4.6 con rinvii). L'art. 26 CV, quale norma consuetudinaria di diritto internazionale, sancisce il principio secondo cui ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede (*pacta sunt servanda*). Il termine "parte" indica uno Stato che ha consentito ad essere vincolato dal trattato (cfr. art. 2 cpv. 1 lett. g CV). Giusta l'art. 27 CV, tranne nel caso di una manifesta violazione della regolamentazione delle competenze (cfr. art. 46 CV), una parte non può di principio invocare le disposizioni della propria legislazione interna per giustificare la mancata esecuzione di un trattato (cfr. DTF 124 II 293 consid. 4 e DTF 120 Ib 360 consid. 2c). Di conseguenza, malgrado le disposizioni del loro ordinamento interno gli Stati sono obbligati a rispettare le obbligazioni derivanti dal diritto internazionale. Ogni violazione di un trattato configura una violazione del diritto internazionale per la quale lo Stato che ha agito in tal modo

dev'esserne ritenuto responsabile (cfr. DTAF 2010/40 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati e DTAF 2010/7 consid. 3.3.3 con riferimenti).

Come detto, il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo che va dunque posto sul medesimo rango della CDI-USA 96 (cfr. DTAF 2010/40 consid. 6.2.2). Visto che entrambi gli accordi sono stati conclusi tra le medesime Parti, conformemente all'art. 30 cpv. 3 CV, il trattato anteriore non si applica che nella misura in cui le sue disposizioni siano compatibili con quelle del trattato posteriore (principio della *lex posterior*). Fra l'altro, l'art. 7a del Trattato 10 precisa che ai fini dell'esecuzione della domanda di assistenza amministrativa formulata dall'IRS il 31 agosto 2009, in caso di disposizioni discordanti, esso prevale sull'esistente CDI-USA 96 così pure sull'Accordo 03. Nel contesto della predetta domanda di assistenza, il Trattato 10 prevale dunque sugli accordi conclusi anteriormente (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 consid. 4). La CDI-USA 96 torna tuttavia d'applicazione, allorquando il Trattato 10 non contiene delle norme che vi differiscano. Ciò vale in particolare per il diritto procedurale, per il quale è applicabile la OCDI-USA, per quanto il Trattato 10 non preveda delle norme proprie, così come risulta peraltro dal suo art. 1 cpv. 2 (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 consid. 3; A-4911/2010 del 30 novembre 2010 consid. 3 così pure la già citata A-4013/2010 considd. 2.1 e segg. e 6).

Per determinare il rapporto tra le disposizioni che regolano il medesimo oggetto previste nel Trattato 10, nella CDI-USA 96, nella Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) e nel Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti civili e politici (Patto ONU II, RS 0.103.2), occorre far riferimento all'art. 30 CV. Nella predetta sentenza DTAF 2010/40, lo scrivente Tribunale ha sancito che i disposti del Trattato 10 prevalgono sulle altre disposizioni di diritto internazionale, compresi gli artt. 8 CEDU (diritto al rispetto della vita privata e familiare) e 17 Patto ONU II (divieto e tutela contro interferenze od offese arbitrarie o illegittime nella sfera privata e personale) poiché tali norme non appartengono al diritto internazionale imperativo. Gli importanti interessi economici della Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono inoltre sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (cfr. la citata DTAF 2010/40 considd. 4.5 e 6 con riferimenti). Le garanzie procedurali sancite dall'art. 6 CEDU (diritto ad un

equo processo) non si applicano in materia di assistenza amministrativa (cfr. la già citata DTAF 2010/40 consid. 5.4.2).

Un trattato internazionale può essere applicato a titolo provvisorio in attesa della sua effettiva entrata in vigore allorquando esso medesimo dispone in tal modo o quando gli Stati contraenti avevano in una qualche altra maniera così convenuto durante i negoziati (cfr. art. 25 cpv. 1 CV). L'art. 9 del Trattato 10 e l'art. 3 cifra 2 del Protocollo 10 prevedono espressamente l'applicazione provvisoria. Entrambi i predetti testi erano quindi validamente in vigore allorquando il Trattato 10 non lo era ancora formalmente (cfr. la citata decisione DTAF 2010/40 considd. 4.3 e 5.3.5).

L'irretroattività di un trattato internazionale è la regola (cfr. art. 28 CV). Gli Stati contraenti sono tuttavia liberi sia di concordare esplicitamente l'applicazione retroattiva del trattato, sia di prevederla implicitamente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 4.4 nonché decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.5). Delle regole di procedura sono peraltro state applicate retroattivamente a dei fatti anteriori, in quanto il divieto dell'irretroattività è valido unicamente per il diritto penale materiale e non per il diritto procedurale, del quale fanno parte le disposizioni in materia di assistenza amministrativa (cfr. oltre alla succitata DTAF 2010/40, le decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.5 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

Le Parti contraenti hanno voluto del resto applicare il Trattato 10 a dei fatti accaduti prima della sua sottoscrizione. Tale volontà d'applicazione retroattiva dell'allora vigente Accordo 09 risulta chiaramente dai criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa di cui all'Allegato al predetto Trattato. A prescindere quindi da quanto previsto al suo art. 8, ossia la sua entrata in vigore al momento della firma, Svizzera e USA hanno voluto attribuire al Trattato 10 un effetto retroattivo (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.5 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2010 consid. 4.1.4).

Come detto in precedenza, una parte contraente non può in principio invocare la violazione di una disposizione del suo diritto interno concernete la competenza a concludere trattati per infirmare il proprio consenso ad esserne vincolato. Giusta l'art. 46 CV, unicamente se la violazione è manifesta e riguarda una norma di importanza fondamentale del proprio diritto interno è possibile invalidare il trattato. Nel caso concreto, un eventuale mancato rispetto delle competenze previste dal

diritto interno per la procedura d'approvazione non potrebbe dunque essere eccepito alla validità del Trattato 10, visto che una simile violazione non avrebbe potuto essere notoria agli USA. Ciò vale altresì sia per l'esenzione del Trattato 10 dall'assoggettamento a referendum (facoltativo), sia per la determinazione da parte del Consiglio federale dell'applicazione provvisoria del Trattato (cfr. la citata DTAF 2010/40 considd. 5.3.4 e 5.3.5). Non occorre quindi esaminare se il Consiglio federale ha effettivamente osservato le condizioni poste dalla propria legislazione interna (ossia, la salvaguardia di importanti interessi della Svizzera e una particolare urgenza) per accordarsi sull'applicazione provvisoria del Trattato (cfr. art. 7b della Legge sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione del 21 marzo 1997 [LOGA, RS 172.010]), poiché, in considerazione della sola ottica determinante di cui all'art. 46 CV, appare irrilevante (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 5.3.5).

Il Consiglio federale era peraltro competente per concludere l'Accordo 09 in virtù dell'art. 7a LOGA, essendo il medesimo una composizione amichevole conclusa in virtù dell'art. 25 CDI-USA 96. L'espressione "autorità competente" giusta l'art. 25 CDI-USA 96 designa per quanto concerne la Svizzera, il Direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni o il suo rappresentante autorizzato (cfr. art. 3 cpv. 1 lett. f CDI-USA 96). Questa competenza è conforme agli artt. 7a e 48a LOGA. Secondo gli artt. 47 cpv. 4 e 38 LOGA le unità amministrative superiori e il Consiglio federale possono in ogni tempo avocare a sé la decisione su singole questioni. Ne discende che il Consiglio federale era legittimato a concludere l'Accordo 09 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 considd. 3.7.2 e 5.6.2 con riferimenti citati). In siffatte circostanze è dunque superfluo discutere le asserzioni sollevate dalla ricorrente in merito alla perizia 23 settembre 2009 elaborata dal Prof. Robert Waldburger.

Lo scrivente Tribunale ha inoltre avuto modo di giudicare come il fatto che l'IRS abbia ritirato completamente e definitivamente il provvedimento "John Doe Summons" non incida in alcun modo sull'applicabilità del Trattato 10 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 6.2, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti dall'art. 31 cpv. 1 CV, la cifra di 4'450 conti non costituisce accezione alcuna volta a determinare se il Trattato 10 debba essere considerato adempiuto dalle parti contraenti. Secondo lo scrivente Tribunale, il fatto che la Svizzera abbia trasmesso agli Stati Uniti i dati bancari relativi a 4'450 conti non sta altresì a significare che il Trattato 10 sia adempiuto

(cfr. tra le molte, decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 2.4.2). Una siffatta interpretazione è peraltro conforme al principio della sicurezza del diritto ed è parimenti confermata dall'art. 10 del Trattato 10, in applicazione del quale, a tutt'oggi le parti non hanno ancora confermato l'adempimento integrale degli obblighi assunti in seguito alla sottoscrizione del medesimo.

**6.1.2.** In conclusione, il Trattato 10 è vincolante per il Tribunale amministrativo federale ai sensi dell'art. 190 Cost. Un esame dell'adeguatezza dei criteri relativi alla concessione dell'assistenza amministrativa definiti dal Trattato 10 è dunque escluso. Ne consegue che le persone interessate possono opporsi alla concessione dell'assistenza amministrativa unicamente provando che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono stati applicati in modo erroneo al loro caso, oppure dimostrando che i risultati ai quali è giunta l'AFC si fondando su degli errori di calcolo (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 8.3.3 con riferimenti citati; cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.6 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

**6.2.** Alla luce di quanto esposto in precedenza, le corrispondenti censure ricorsuali sollevate dalla ricorrente vanno respinte, e meglio: non vi è stata alcuna violazione del principio di divieto di retroattività delle leggi così pure nessuna violazione in ragione dell'applicazione provvisoria del Trattato 10. Non occorre quindi esaminare se, secondo il diritto interno svizzero, il segreto bancario si oppone alla trasmissione delle informazioni richieste dall'IRS, in ragione del fatto che il Trattato abbia qualificato dei comportamenti in maniera differente da quanto previsto dalla casistica riferita alla sottrazione d'imposta nel diritto svizzero (art. 175 e segg. della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD, RS 642.11], art. 56 della Legge federale del 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID, RS 642.14]). Il Trattato 10 è peraltro tuttora in vigore e quindi applicabile anche al caso in esame. È del tutto superfluo procedere quindi alla disamina del parere giuridico del Prof. Robert Waldburger. Per la concessione dell'assistenza amministrativa agli USA sono dunque determinanti esclusivamente i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10. Di conseguenza, non occorre ordinare alcuna delle misure istruttorie postulate dalla ricorrente *in limine litis*, volte all'accertamento del numero di conti bancari trattati dall'AFC e quelli di cui l'IRS ha ottenuto informazioni (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 1). Si rammenta a tal proposito che il diritto d'amministrare le prove presuppone che il fatto da provare sia

rilevante, che il mezzo probatorio indicato sia necessario per il suo accertamento e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; parimenti sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 3.2). Non essendo qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 7.4 del presente giudizio), mediante la sottoscrizione del Trattato 10 – che contiene dei criteri astratti per identificare i contribuenti interessati dalla domanda di assistenza, senza tuttavia citarli per nome – non è stato violato il divieto delle "fishing expeditions".

**6.3.** La ricorrente lamenta dipoi che i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10 violano il principio della presunzione d'innocenza.

Come già esposto in precedenza, lo scrivente Tribunale non può esaminare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali (cfr. consid. 6.1.1 che precede). Il Trattato 10 deve dunque essere applicato anche qualora dovesse instaurare un regime che implica una presunzione di colpevolezza per "truffe e reati analoghi" non appena determinati criteri sono adempiuti (cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.4 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1). Va altresì ribadito che la procedura di assistenza amministrativa non è sottoposta alle esigenze dell'art. 6 CEDU e alle disposizioni corrispondenti del Patto ONU II (cfr. consid. 6.1.1; parimenti sentenza del Tribunale federale 1C_224/2008 del 30 maggio 2008 consid. 1.2 con riferimenti ivi citati). E occorre dipoi ricordare che il giudice dell'assistenza non si pronuncia in merito alla colpevolezza delle persone interessate dal procedimento di assistenza amministrativa e non compete peraltro a lui verificare se un atto punibile è stato effettivamente commesso (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con riferimenti). In siffatte circostanze, la censura sollevata dalla ricorrente è priva di ogni fondamento, non applicandosi tale principio in ambito di assistenza amministrativa (cfr. anche decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6262/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 4.2.4 e A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 4).

**6.4.** A mente della ricorrente, la procedura adottata tesa a verificare se la situazione concreta di un contribuente americano corrisponde ai criteri previsti nell'Allegato all'Accordo 09, non solo rovescerebbe il principio dell'onere probatorio a carica dell'autorità rogante, ma addirittura lo

stravolgerebbe, dal momento che contro ogni principio di sovranità nazionale, la selezione dei casi rientranti nel campo d'applicazione dell'Accordo 09 è stata demandata a UBS SA, conformemente al suo art. 4. La ricorrente censura quindi l'arbitrarietà nell'aver lasciato a UBS SA, entità di diritto privato, la facoltà di decidere quali e quanti incarti sarebbero stati posti al vaglio dell'Autorità federale, la quale non avrebbe quindi potuto decidere autonomamente fino a che punto (in termini di numeri) l'assistenza avrebbe dovuto essere concessa.

Il 1° settembre 2009 l'AFC ha preso una decisione nei confronti di UBS SA che la obbligava a fornirle delle informazioni ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 OCDI-USA. Essa ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 dell'Accordo 09, di fornire in particolare i dossiers completi dei clienti che adempivano i criteri di cui all'Allegato dell'Accordo 09. Contrariamente a quanto pretende la ricorrente, UBS SA non aveva la possibilità di scegliere dei conti o di trasmettere all'AFC unicamente dei dati bancari che riguardassero taluni clienti. Ma al contrario, essa doveva trasmettere all'autorità inferiore tutti i dossiers dei clienti che adempivano i criteri di cui all'Allegato all'attuale Trattato 10 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 4.1).

Considerato come non appartenga allo scrivente Tribunale verificare se UBS SA abbia correttamente eseguito la decisione resa nei suoi confronti dall'AFC, la censura della ricorrente – nella misura in cui è ricevibile – deve essere respinta (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati).

**6.5.** La ricorrente lamenta che nella stipula dell'Accordo 09, il Governo svizzero ha agito a tutela dell'interesse proprio, in quanto azionista, per il tramite della Banca Nazionale Svizzera, di UBS SA. A sostegno di detta tesi, adduce che il Consiglio federale non avrebbe fatto uso dei poteri decisionali di carattere straordinario che gli sono conferiti dalla Costituzione per sottoscrivere tale Accordo.

Il Trattato 10 è stato concluso dalla Svizzera sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96. Nel proprio Messaggio, il Consiglio federale spiega che il Trattato 10 è stato sottoscritto non solo nel rispetto degli impegni di diritto internazionale presi dalla Svizzera in virtù degli accordi internazionali, ma anche al fine di proteggere gli importanti interessi economici dello Stato, tra cui il benessere economico del paese. Secondo l'Esecutivo federale, tenuto conto delle conseguenze della crisi economica e finanziaria e della generale insicurezza economica, considerata l'importanza di UBS SA per

il sistema economico svizzero, il suo tracollo avrebbe arrecato un danno notevole all'intero settore bancario e all'intera economia del nostro Paese (cfr. Messaggio del 14 aprile 2010 sull'approvazione dell'Accordo tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA e del Protocollo d'emendamento, in FF 2010 2589, 2593 e segg.).

Considerato come non sia possibile né esaminare l'eventualità di un tracollo dell'istituto bancario, né stabilire la gravità delle eventuali conseguenze, è sufficiente che la valutazione operata dal Consiglio federale non fosse *a priori* insostenibile. La difesa degli interessi socio-economici della Svizzera costituisce quindi un motivo sufficiente per concludere che il Trattato 10 è stato sottoscritto nel solo interesse pubblico della Confederazione. Peraltro, come giudicato dallo scrivente Tribunale, tale ingerenza è stata ritenuta ammissibile, conformemente all'art. 8 cpv. 2 CEDU nonché alla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 6.5.4). La censura sollevata dalla ricorrente va conseguentemente respinta.

**6.6.** La ricorrente sostiene che il Trattato 10 violi il principio dell'uguaglianza poiché penalizza unicamente i clienti di UBS SA e non quelli di altre banche. Censura dunque una violazione degli artt. 8 Cost., 14 CEDU, 2 cpv. 2 del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti economici, sociali e culturali (Patto ONU I, RS 0.103.1).

Come detto poc'anzi, lo scrivente Tribunale non può verificare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali. Il Trattato 10 prevale altresì sugli accordi internazionali conclusi anteriormente che gli sarebbero contrari (cfr. consid. 6.1.1 che precede), ciò che dispensa lo scrivente Tribunale dall'esame di un'ipotetica violazione delle predette norme, nella misura in cui siano pertinenti (ciò che non dev'essere d'altronde giudicato; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6962/2010 del 18 luglio 2011 considd. 3.2 e segg. e A-6930/2010 del 9 marzo 2010 consid. 5.3.3).

Si sottolinea peraltro che le postulate violazioni degli artt. 14 CEDU e 2 cpv. 2 Patto ONU I – le cui garanzie non godono di un'esistenza indipendente (cfr. DTF 135 I 161 consid. 2.2 e riferimenti, DTF 133 V 367 consid. 11.3 pag. 388, DTF 123 II 472 consid. 4c pag. 477) – sarebbero ad ogni modo infondate e ciò poiché la ricorrente non le invoca in combinazione con un'altra garanzia convenzionale considerata un diritto sostanziale ai sensi delle predette Convenzioni. Inoltre, essa non

dimostra in che modo le succitate disposizioni le offrirebbero una protezione più ampia di quella di cui all'art. 8 Cost. Il Trattato 10 deve pertanto essere applicato anche qualora dovesse comportare un supposto regime giuridico differente per i clienti di UBS SA rispetto a quelli di altre banche (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.2 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1).

**6.7.** A mente della ricorrente, l'esclusione della clausola referendaria disposta nel Decreto federale del 17 giugno 2010 che approva l'Accordo 09 e il Protocollo 10 deve essere considerata quale violazione dei diritti politici dei cittadini svizzeri compiuta ad opera del Consiglio federale.

A torto. Pure su tale censura lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di esprimersi, sancendo come anche se il Trattato 10 non è stato sottoposto a referendum (facoltativo), esso è vincolante per la Svizzera (cfr. la citata decisione DTAF 2010/40 consid. 5.3.4, cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.4 e A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.4). Sarebbe potuto essere altrimenti, unicamente qualora il non aver assoggettato a referendum (facoltativo) il Trattato 10 avesse costituito una violazione manifesta del diritto interno svizzero concernente la competenza a concludere trattati e avesse riguardato una norma di importanza fondamentale (cfr. art. 46 cpv. 1 CV). Ciò che, come detto in precedenza (cfr. consid. 6.1.1 del presente giudizio), non è stato il caso.

**6.8.** La ricorrente ravvisa dipoi una violazione del principio della separazione dei poteri da parte del Consiglio federale, poiché concordando la clausola di segretezza di cui all'art. 6 del Trattato 10, avrebbe inibito il diritto di essere sentito nelle procedure riservate ai Tribunali.

Considerato come non sussista alcuna violazione del diritto di essere sentito riferita alla clausola di segretezza (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio), la violazione del principio della separazione dei poteri – peraltro, principio costituzionale non iscritto nella Costituzione federale (cfr. AUER/MALINVERNI/ HOTTELIER, op. cit., nn. 55 e 1721; HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 1410) – motivata sulla base di una violazione del diritto di essere sentito insussistente, appare priva di fondamento. Non è quindi necessario dilungarsi oltre nella sua analisi.

**7.**

Occorre ora procedere con la disamina delle censure relative alla domanda di assistenza amministrativa trasmessa all'autorità inferiore da parte dell'IRS il 31 agosto 2009 (cfr. consid. 7.1 che segue) nonché della decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC nei confronti di UBS SA (cfr. consid. 7.2 che segue).

**7.1.**

**7.1.1.** Giusta l'art. 2 cpv. 1 lett. d del Decreto federale del 22 giugno 1951 concernente delle convenzioni internazionali conchiuse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (RS 672.2), il Consiglio federale è competente per disciplinare la procedura da osservare per gli scambi di informazioni previsti da una Convenzione (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 consid. 2). Con riferimento allo scambio di informazioni con gli USA fondato sull'art. 26 CDI-USA 96, il Consiglio federale ha fatto uso di tale competenza emanando l'OCDI-USA. L'allora vigente Accordo 09 nonché il Trattato 10 nulla mutano a tale procedura (cfr. DTAF 2010/64 consid. 1.4.2, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 consid. 2.1 e A-7432/2008 del 5 marzo 2009 consid. 1.1 e seg.).

A tenore dell'art. 20c cpv. 1 OCDI-USA, l'AFC procede con un esame preliminare delle richieste per lo scambio di informazioni da parte delle competenti autorità americane al fine di prevenire truffe e delitti analoghi in materia fiscale giusta l'art. 26 CDI-USA 96. Tale esame è limitato a sapere se le condizioni da adempiere secondo le norme pertinenti, sono state rese verosimili. Nel caso di richieste formulate dagli USA, a tale stadio della procedura l'AFC non deve ancora esaminare se le condizioni dell'assistenza amministrativa sono adempiute o meno. Essa non deve neppure esprimersi in merito all'esistenza di una truffa o di un reato analogo ai sensi dei disposti di legge pertinenti e nemmeno riguardo al fatto se, al fine di ottenere le informazioni richieste, le autorità statunitensi abbiano precisato in maniera sufficiente la fattispecie. L'AFC si pronuncia in merito a ciò nella sua decisione finale ai sensi dell'art. 20j cpv. 1 OCDI-USA (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2).

**7.1.2.** Sulla base dell'allora vigente Accordo 09, gli USA hanno presentato alla Svizzera una domanda di assistenza amministrativa in data 31 agosto 2009. L'IRS ha richiesto all'AFC la trasmissione di informazioni e documenti concernenti i contribuenti americani i quali, agendo deliberatamente con l'aiuto dell'istituto bancario, avrebbero truffato il fisco

statunitense venendo meno al loro obbligo di dichiarare ogni reddito, indipendentemente dalla fonte o dal luogo dove esso è realizzato, nell'ambito delle loro dichiarazioni fiscali annuali (cfr. anche *sub* B. del presente giudizio). Il 1° settembre 2009 l'AFC ha dunque emanato una decisione nei confronti di UBS SA inerente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 OCDI-USA (cfr. anche *sub* C. del presente giudizio).

**7.2.**

La ricorrente ritiene nulla la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS – e di conseguenza pure la susseguente decisione 1° settembre 2009 emanata dall'AFC – poiché nella medesima sarebbero assenti la precisa indicazione dei contribuenti USA interessati nonché qualsiasi cenno riferito al loro preciso comportamento (oggetto di potenziale scambio di informazioni) e sarebbe insufficientemente determinato il presunto luogo di commissione del comportamento rimproverato.

**7.2.1.** La CDI-USA 96, l'OCDI-USA e il Trattato 10 non contengono disposizioni esplicite concernenti le esigenze contenutistiche che deve soddisfare una domanda di assistenza amministrativa. Il Trattato 10 prevede unicamente che nella domanda presentata dall'IRS non è necessario indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i principi dell'assistenza giudiziaria internazionale possono essere adottati anche nel contesto dello scambio di informazioni di cui all'art. 26 CDI-USA 96 (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde peraltro alla prassi attuale e appare adeguato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza amministrativa e dall'assistenza giudiziaria. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi motivo alcuno per rimettere in questione la predetta giurisprudenza (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.1).

Nella fattispecie occorre esaminare i requisiti posti all'art. 29 del Trattato del 25 maggio 1973 conchiuso tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (TAGSU, RS 0.351.933.6). Tale disposto stabilisce che la domanda deve designare il nome dell'autorità richiedente e indicare, se possibile, l'oggetto e la natura dell'indagine o del procedimento così pure una descrizione dei principali fatti allegati o da accertare. Va altresì esposta la ragione della necessità delle prove o delle informazioni richieste e, infine, vanno

indicati i precisi dati elencati dalla legge riguardanti la persona coinvolta procedimento (cfr. art. 29 cpv. 1 TAGSU). Nelle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale occorre altresì menzionare il tipo di imposta così pure il periodo di tempo al quale fa riferimento la richiesta nonché i motivi che hanno fondato il sospetto dell'autorità dello Stato richiedente (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3).

**7.2.2.** La domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 menziona l'autorità richiedente. Essa è inoltre datata e firmata. L'agire, che ha fondato un sospetto sufficiente alla base di tale richiesta, è la ivi descritta assenza di una dichiarazione degli averi alle competenti autorità. La descrizione di tale condotta è basata sui mezzi di prova annessi, in particolare il Deferred Prosecution Agreement ("DPA") stipulato tra gli Stati Uniti d'America e UBS SA il 18 febbraio 2009. È indicato altresì il periodo di tempo al quale l'AFC deve riferirsi per attuare la trasmissione dei dati ed infine, sono elencati i documenti che abbisogna (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.2).

**7.2.3.** L'indicazione dei nomi dei clienti statunitensi di UBS SA oggetto della domanda di assistenza amministrativa del 31 agosto 2009 è stata sostituita da una serie di criteri definiti. Essi sono identici al testo dell'Allegato dell'Accordo 09. Si è quindi rinunciato all'indicazione dei nomi rispettivamente alla chiara identificazione delle persone interessate dalla domanda di assistenza (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Tale disposizione è vincolante per il Tribunale amministrativo federale e pertanto non occorre proseguire con il suo esame (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.3). La censura sollevata dalla ricorrente riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

**7.3.** A mente della ricorrente, la richiesta 31 agosto 2009 sarebbe altresì nulla poiché violerebbe il principio della specialità e quello della proporzionalità (art. 36 Cost.), non sussistendo alcun nesso fra l'oggetto della rogatoria e la documentazione richiesta.

**7.3.1.** Secondo il principio della specialità, le informazioni ottenute dallo Stato richiesto non possono essere utilizzate dallo Stato richiedente come mezzi di prova in una procedura relativa a un reato che non sia quello per il quale siano state richieste. Allorquando l'assistenza internazionale si fonda su un trattato, lo Stato richiedente è legato dalle disposizioni ivi previste. La portata del carattere vincolante per lo Stato richiedente deve

essere completata sulla base dei principi generali applicabili sviluppati in materia di assistenza giudiziaria, per quanto i medesimi siano descritti nei trattati internazionali solo a grandi linee (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.551/2001 del 12 aprile 2002 consid. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basilea 2001, nn. 287 e 326 e segg.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Berna 2009, n. 726). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa, sulla base della Convenzione di doppia imposizione con gli USA, l'art. 26 CDI-USA 96 – come visto applicabile pure nella fattispecie (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio) – precisa a chi e per quale uso le informazioni trasmesse sono esclusivamente determinanti:

> «[…] Tutte le informazioni ricevute da uno Stato contraente (...) possono essere accessibili soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative) che si occupano dell'accertamento, della riscossione o dell'amministrazione delle imposte che rientrano nel campo d'applicazione della presente Convenzione, della messa in esecuzione e del perseguimento penale di queste imposte oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici relativi a queste imposte.»

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il rispetto del principio della specialità da parte degli Stati vincolati con la Svizzera da un accordo di assistenza giudiziaria è presunto conformemente al principio della buona fede nel diritto internazionale. È difatti evidente che gli Stati rispettosi del diritto si conformino ai loro obblighi internazionali senza che sia necessaria una loro dichiarazione esplicita in tal senso (cfr. DTF 107 Ib 264 consid. 4b con riferimenti; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 5.2).

In base al principio della specialità occorre dunque partire dal presupposto che le autorità fiscali statunitensi utilizzeranno unicamente le informazioni e i dati relativi alla ricorrente trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, la ricorrente potrà sollevare tale obiezione dinanzi alle competenti autorità statunitensi. Già per tale motivo, la censura sollevata che riguarda la richiesta 31 agosto 2009 di assistenza amministrativa – e non le considerazioni esposte nella decisione impugnata riferite al caso concreto (cfr. consid. 7 della medesima) – è priva di fondamento.

**7.3.2.** Quanto alla doglianza relativa alla violazione del principio di proporzionalità si rileva quanto segue.

Secondo la giurisprudenza in materia, l'assistenza amministrativa può essere accordata unicamente nella misura necessaria per la ricerca della verità da parte dell'autorità dello Stato richiedente. Sapere se le informazioni richieste sono necessarie o semplicemente utili per la procedura condotta nello Stato richiedente è una questione che, di principio, è lasciata al libero apprezzamento delle autorità di questo Stato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.1 con riferimenti ivi citati). Le autorità svizzere non possono sostituirsi a quelle straniere in tale apprezzamento. La cooperazione internazionale può essere rifiutata unicamente se gli atti richiesti sono senza rapporto con il reato perseguito e sono manifestamente inefficaci ai fini dell'avanzamento dell'inchiesta, di modo che la richiesta formulata apparirebbe come un pretesto per una ricerca indeterminata di mezzi di prova (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 11.1 e A-6302/2010 del 28 marzo 2011 considd. 9.1 e 9.2. con i numerosi rinvii giurisprudenziali, in particolare DTF 121 II 241 consid. 3a).

Tramite la richiesta 31 agosto 2009, le autorità statunitensi hanno inteso perseguire la trasmissione di una documentazione bancaria completa, relativa in particolare all'apertura, alla tenuta e alla gestione di conti bancari detenuti presso UBS SA sia da clienti statunitensi che da veicoli finanziari a loro riconducibili. In tal maniera, l'autorità richiedente ha inteso di poter esaminare l'insieme della documentazione bancaria relativa alle predette relazioni bancarie, ciò che lo scrivente Tribunale – tenuto conto dell'inchiesta che deve essere condotta negli Stati Uniti – ha ritenuto e ritiene non eccessivo (cfr. la citata decisione A-6302/2010 consid. 9.2). L'AFC non ha quindi disatteso il principio di proporzionalità dando seguito alla richiesta di informazioni dell'autorità fiscale statunitense.

**7.4.** La ricorrente adduce dipoi che la richiesta 31 agosto 2009, così pure la decisione 1° settembre 2009, sarebbero altresì nulle, poiché nella loro genericità rientrerebbero nella categoria delle "fishing expeditions" in favore di Stati terzi, inammissibili secondo l'ordinamento giuridico svizzero.

Anche tale censura è votata all'insuccesso. Come detto in precedenza (cfr. consid. 7.2.3 del presente giudizio), nel Trattato 10 – dov'è previsto che nella domanda di assistenza amministrativa non è necessario

indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS SA – la menzione dei nomi è stata sostituita da una serie di criteri. Essendo tale disposizione vincolante per lo scrivente Tribunale giusta l'art. 190 Cost., non occorre esaminare la questione relativa alle "fishing expeditions". Si osserva ad ogni modo che i criteri di cui all'Allegato sono talmente precisi che sia UBS SA prima, che l'AFC poi, hanno potuto determinare le persone assoggettate. Di conseguenza, non può essere censurata alcuna difficoltà nella loro applicazione (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 7.2.3 e 8.4).

**7.5.** La ricorrente lamenta altresì che la domanda d'assistenza formulata dall'IRS il 31 agosto 2009 sarebbe in chiaro contrasto con l'art. 47 della Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR, RS 952.0), tenuto conto che, a suo dire, la richiesta si fonderebbe su prove acquisite illegalmente. Invocano quindi una violazione del segreto bancario da parte di chi ha fornito i criteri all'IRS, poiché i medesimi permetterebbero di ricostruire l'identità di clienti di UBS SA. Un siffatto comportamento ingenererebbe altresì una violazione dell'art. 273 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP, RS 311.0).

Anche su tali doglianze non può essere prestata adesione e ciò poiché, come noto, il Trattato 10 prevale su ogni disposizione legale o costituzionale anteriore e dunque anche sui citati artt. 47 LBCR e 273 CP (cfr. DTAF 2010/40 considd. 3.1.2 e 3.3). Tali norme non vanno dunque discusse nel contesto della fattispecie (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6930/2010 del 9 marzo 2011 consid. 6.2.5).

**7.6.** A titolo puramente abbondanziale, considerata l'allusione della ricorrente alla singolare tempistica dell'emissione della decisione 1° settembre 2009, si precisa quanto segue. Nella decisione A-6695/2010 del 24 giugno 2011, lo scrivente Tribunale ha constatato che tale domanda era stata trasmessa all'autorità inferiore via fax il 31 agosto 2009. Considerato come né la OCDI-USA né il Trattato 10 contenessero delle prescrizioni formali in merito, come vi fosse una certa urgenza nell'esecuzione della predetta domanda, e peraltro, come dopo la conclusione dell'Accordo 09, era chiaro all'AFC che avrebbe ricevuto una domanda di assistenza da parte dell'IRS, non era dunque necessario che l'autorità inferiore attendesse la ricezione della richiesta di assistenza nella sua versione originale (pervenutale per posta il 3 settembre 2009) per poter emettere la sua decisione 1° settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 4.7).

**7.7.** Visto le considerazioni che precedono, la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'IRS il 31 agosto 2009 adempie quindi i requisiti posti dalla legge e di conseguenza andava eseguita (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.3).

**7.8.**

**7.8.1.** Quanto alla decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC, come lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di precisare, essa non riguarda la concessione dell'assistenza amministrativa. Tramite la stessa, l'autorità inferiore ha difatti richiesto a UBS SA delle informazioni ai sensi dell'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA. L'allora vigente Accordo 09, in relazione con la predetta norma dell'OCDI-USA, costituiva quindi una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di prendere una decisione nei confronti di UBS SA, avente quale oggetto in particolare la trasmissione dei dossiers completi dei clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo d'applicazione dei criteri esposti nell'Allegato (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 2.2 e 2.3). Contrariamente a quanto sostiene la ricorrente, tale decisione non è quindi nulla.

**7.8.2.** La ricorrente adduce inoltre che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC sarebbe viziata, in quanto resa dall'autorità inferiore senza richiedere la necessaria autorizzazione del capo del Dipartimento federale delle finanze giusta l'art. 190 LIFD.

Come detto in precedenza, la decisione 1° settembre 2009 è una decisione tramite la quale l'AFC ha richiesto a UBS SA delle informazioni in base all'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA nonché all'allora Accordo 09, i quali vanno ritenuti una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di poter procedere in tal modo (cfr. consid. 7.8.1 in fine del presente giudizio). L'art. 190 LIFD non trova quindi applicazione nel caso concreto. Ne discende che l'AFC era competente per la resa di tale decisione. Per il che, anche questa censura risulta priva di fondamento.

**7.9.** Infine, senza sollevare un'esplicita contestazione, la ricorrente osserva come occorrerebbe valutare se l'IRS – e la sua Criminal Division, quale autorità inquirente penale per il perseguimento di delitti fiscali – invece di rivolgersi all'AFC avrebbe dovuto piuttosto indirizzare la sua richiesta di assistenza alle competenti autorità penali svizzere.

Secondo il diritto fiscale internazionale, lo Stato richiedente è di principio libero di scegliere se inoltrare una domanda di assistenza giudiziaria o di

assistenza amministrativa. Lo Stato richiesto non può dunque determinarsi in merito alla scelta operata dallo Stato richiedente. Esso è tenuto ad esaminare se i presupposti per la concessione dell'assistenza sono realizzati o meno, seguendo la procedura scelta dallo Stato richiedente (cfr. decisioni del Tribunale federale 1C_485/2010 del 20 dicembre 2010 consid. 2.3 con riferimenti citati e 1C_142/2011 dell'11 aprile 2011 considd. 1.2 e 1.3).

Nel caso concreto l'IRS ha inoltrato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa, scegliendo di richiedere a quest'ultima delle informazioni seguendo la procedura dell'assistenza amministrativa. Tale volontà risulta chiaramente dal metodo adottato dall'IRS tramite l'inoltro di una domanda d'informazioni a fini fiscali: la richiesta 31 agosto 2009 mira infatti principalmente al recupero dei crediti d'imposta dovuti dai clienti statunitensi della banca UBS SA sui conti occultati al fisco negli USA. Ciò risulta altresì dall'identità dell'autorità richiedente, ossia l'Amministrazione fiscale statunitense – e meglio l'IRS, che ha agito chiaramente in qualità di autorità fiscale. Va poi aggiunto che gli USA e la Svizzera hanno voluto espressamente sottoporre la richiesta di informazioni inoltrata dall'IRS all'assistenza amministrativa per mezzo di un Trattato dal titolo "Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza *amministrativa* relativa a UBS SA, (…) presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America". Questa scelta vincola le autorità svizzere, le quali sono tenute ad applicare predetto Trattato. L'AFC, designata quale autorità competente, era quindi tenuta a dar seguito alla domanda inoltrata dall'IRS seguendo la procedura dell'assistenza amministrativa di cui alla CDI-USA 96 e al Trattato 10.

Va peraltro sottolineato che in materia fiscale viene utilizzata in primo luogo l'assistenza amministrativa. L'assistenza giudiziaria in materia fiscale è possibile unicamente in connessione con dei reati commessi da persone appartenenti ad un gruppo organizzato di criminali (cfr. art. 7 cpv. 2 TAGSU) e con delle truffe qualificate in materia fiscale (cfr. art. 3 cpv. 3 lett. a e b della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale [Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1]). Poiché in concreto nessuna delle due ipotesi entra in considerazione, si deve concludere che la via dell'assistenza giudiziaria era preclusa alle autorità statunitensi. In siffatte circostanze, è soltanto mediante la procedura di assistenza amministrativa che l'IRS poteva ottenere le informazioni da essa richieste in merito ai conti detenuti presso UBS SA (cfr. decisione A-6962/2010 del 18 luglio 2011 consid. 4.4.8 con riferimenti summenzionati). È quindi a giusto titolo che l'IRS si è

rivolta all'AFC, autorità svizzera competente in materia di assistenza amministrativa (cfr. la citata decisione A-6962/2010 considd. 4.4.9 e 4.5.2).

**8.**

Constatato come il Trattato 10 debba essere applicato alla fattispecie, si procederà nel seguito all'esame della medesima.

I criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa in base alla domanda di assistenza amministrativa presentata dall'IRS sono definiti nell'Allegato del Trattato 10. Il testo originale in inglese è la sola versione determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1).

**8.1.** Il caso oggetto del presente giudizio concerne la categoria 2/A/b di cui al citato Allegato. Giusta la cifra 1 lettera A del medesimo, l'assistenza amministrativa deve essere concessa ai clienti di UBS SA domiciliati negli Stati Uniti che, in un momento qualsiasi del periodo 2001 - 2008, erano i titolari diretti e gli aventi diritto economico di conti di deposito titoli non dichiarati tramite il formulario W-9 e di conti di deposito di importo superiore a fr. 1'000'000.-- presso UBS SA, per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di truffe e reati analoghi. I criteri per determinare l'esistenza di "truffe o reati analoghi", condizione essenziale giusta la cifra 2/A/b dell'Allegato, sono soddisfatti nel caso in cui (i) il contribuente domiciliato negli Stati Uniti non ha presentato il modulo W-9 per un periodo di almeno tre anni (di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa) e (ii) il conto in essere presso UBS SA ha generato in media profitti per oltre fr. 100'000.-- l'anno per un qualsiasi periodo di tre anni, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa. Secondo la cifra 2/A/b, i profitti sono definiti come reddito lordo (interessi e dividendi) e utili di capitale, equivalenti, ai fini della domanda di assistenza amministrativa, al 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguiti sui conti durante il periodo in questione.

**8.2.** In merito all'esigenza di un "fondato sospetto", il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie

perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire un fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale è limitato a verificare se la soglia del fondato sospetto è stata raggiunta o se la fattispecie constatata dall'autorità inferiore è manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 3.2.1 con rinvii e A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.3 con rinvii).

È poi compito della persona interessata dalla richiesta di assistenza amministrativa confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto, rispettivamente l'ipotesi sulla quale si è basata l'autorità inferiore per ammettere che i criteri dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti. Se essa perviene a portarne la prova, l'assistenza amministrativa deve essere rifiutata. Ciò presuppone che la persona interessata da tale procedura porti tempestivamente e senza riserva le prove che attestino che essa è stata coinvolta a torto nella procedura. Il Tribunale amministrativo federale non ordina al riguardo alcun atto istruttorio (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 3.2.1 con rinvii e A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.3 con rinvii).

**8.3.** La ricorrente contesta innanzitutto l'esistenza di un domicilio negli USA durante il periodo rilevante – ossia tra il 2001 e il 2008 – sostenendo che a partire già dalla metà del 2001 lei era domiciliata in Cina.

**8.3.1.** In concreto, l'AFC nella decisione impugnata afferma che dai documenti bancari risulta che la ricorrente era residente negli Stati Uniti d'America durante il periodo rilevante per il presente procedimento (cfr. docc. n. ***_4_00012 seg. e _00024). Essa aggiunge che più volte la ricorrente ha indicato sui documenti in possesso della banca, da lei firmati, un indirizzo negli USA anche dopo il 2002. A suo dire, tutto ciò conferma che la ricorrente ha effettivamente vissuto negli USA durante il periodo rilevante (cfr. decisione impugnata, considd. 4 e 6). Nella risposta

25 novembre 2010 l'AFC precisa poi che dai documenti bancari risulta che il 30 giugno 1999 la ricorrente ha indicato alla banca di essere domiciliata a X._____ negli USA (cfr. doc. n. ***_4_00012 seg.) e che tale affermazione è stata confermata il 13 maggio 2005, al medesimo indirizzo (cfr. docc. n. ***_4 _00024 e _00025). L'AFC sottolinea che la ricorrente ha personalmente firmato il documento datato 13 maggio 2005 nel quale è chiaramente indicato il suo indirizzo statunitense e nel quale essa conferma di essere "a resident of the USA" (cfr. doc. n. ***_4_00024). Essa conclude pertanto che i soggiorni effettuati dalla ricorrente tra il 2001 e il 2004 in Cina non inficiano detta conclusione (cfr. risposta 25 novembre 2010, consid. R2).

**8.3.2.** La ricorrente sostiene invece di vivere permanentemente in Cina insieme alla sua famiglia già da metà 2001 (al più tardi dal 2002), questo soprattutto in ragione dei suoi problemi di salute. A suo dire, a partire dal 2001, lei non ha più svolto alcuna attività commerciale, né percepito un reddito negli USA. Essa sostiene di aver risieduto a Y._____, presso l'appartamento dell'albergo B._____, dal 5 luglio 2001 al 17 settembre 2004 (ad eccezione dei brevi periodi trascorsi a Z._____ nel 2002 e nel 2003) come dimostrato dalle attestazioni legalizzate (cfr. doc. C). Essa afferma poi che a partire da settembre 2004 avrebbe vissuto nella propria abitazione a Y._____, come dimostrato dai visti presenti sul suo passaporto americano (cfr. doc. F [nell'incarto dell'AFC]) e dalla dichiarazione ufficiale della Municipalità di Y._____ (cfr. doc. D), che attesterebbe che a partire da luglio 2001 fino a ottobre 2001 e da marzo 2004 fino ad oggi essa vive in Cina (cfr. ricorso 23 settembre 2010, pagg. 4, 20-22; scritto 19 ottobre 2010, pag. 2).

Essa dichiara poi che già dal 1998 i suoi contatti (sociali, lavorativi e famigliari) con la Cina erano ben più stretti rispetto a quanto lo erano con gli USA, nazione dove è giunta – a meri fini lavorativi – nella seconda metà del 1996. La ricorrente, di nazionalità cinese, avrebbe richiesto il passaporto americano per facilitare gli spostamenti lavorativi. Essa aggiunge che la sua presenza negli USA era sporadica, in quanto la maggior parte del suo tempo l'ha trascorso in Cina, con brevi soggiorni a V._____ e con viaggi in Europa, come si evince dai timbri presenti sul suo passaporto (cfr. doc. F [nell'incarto dell'AFC]; parimenti replica 5 gennaio 2011, pag. 6).

A suo dire, non solo ella aveva la sua residenza in Cina, dove è stabilita tutta la sua famiglia, ma lì era pure situato il suo luogo di lavoro. Dal 2001 essa sarebbe stata impiegata quale "Senior Sales Consultant" presso la

C._____, con sede a Y._____. Tale ditta le avrebbe chiesto di risiedere permanentemente in Cina (cfr. doc. E). Dal 2004 lei fungerebbe inoltre da responsabile della sede di Y._____ della ditta D._____, che si occupa della vendita di elicotteri (cfr. doc. F). A suo avviso, tali elementi attesterebbero che dal punto di vista lavorativo essa aveva il suo centro di interessi in Cina durante il periodo rilevante per il Trattato 10 (cfr. replica 5 gennaio 2011, pagg. 4-8).

Ritiene infine che i documenti bancari da lei sottoscritti siano dei documenti prestampati. A suo dire, lei li avrebbe firmati in blocco senza nessun controllo e su richiesta di UBS SA. Per la ricorrente, questi documenti sono inaffidabili, in quanto non sono stati aggiornati successivamente al suo cambiamento di nazionalità e di domicilio (dagli USA alla Cina). Lei sostiene altresì di aver segnalato a suo tempo alla banca di lavorare da diversi anni in Cina, ciò che avrebbe giustificato la modifica del domicilio sui documenti bancari (cfr. replica 5 gennaio 2011, pagg. 7-8).

**8.3.3.** Nella sentenza pilota A-4911/2010 del 30 novembre 2010 (parzialmente pubblicata in DTAF 2010/64) il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che la nozione di "domicilio negli Stati Uniti" – "US domiciled" nella versione originale in lingua inglese – non va interpretata secondo l'art. 3 cpv. 2 CDI-USA 96, bensì secondo le regole d'interpretazione generali di cui all'art. 31 CV (cfr. consid. 4.3 della citata sentenza). Il Tribunale è arrivato alla conclusione che la nozione di "US domiciled" non può essere intesa diversamente da quanto stabilito dalle legislazioni nazionali dei due Stati firmatari del Trattato 10. Entrambi gli ordini giuridici nazionali considerano per domicilio il centro degli interessi vitali di una persona, facendo riferimento a dei criteri sostanzialmente simili. I principali criteri per determinare il centro degli interessi vitali dei contribuenti sono in particolare il luogo di residenza o di dimora, il luogo di lavoro, il luogo dove risiede la famiglia, il luogo dove si situa l'organizzazione sociale, politica, religiosa e culturale, il luogo dove sono conservati i documenti e il luogo dove sono esercitati i diritti politici (cfr. considd. 5.2 e 5.3 della citata sentenza). Qualora una persona mantenga un legame contemporaneamente con due luoghi (o più), per stabilire il domicilio è determinante il luogo con il quale il contribuente ha un legame più stretto (cfr. consid. 5.3 della citata sentenza). La persona toccata dalla procedura di assistenza amministrativa internazionale è dunque considerata come "US domiciled", se nel periodo rilevante previsto dal Trattato 10 aveva, secondo i criteri pertinenti esposti in precedenza, negli USA il suo centro d'interessi vitale (cfr. consid. 5.4 della citata sentenza).

**8.3.4.** Nel caso concreto dagli atti di causa risulta chiaramente il fondato sospetto che la ricorrente era domiciliata negli USA durante il periodo rilevante, come constatato dall'AFC. Essa ha infatti rilevato che sia il 30 giugno 1999, che il 13 maggio 2005 la ricorrente ha dichiarato di essere domiciliata negli USA, in netta contraddizione con quanto sostenuto da quest'ultima (cfr. docc. n. ***_4_00012, _00024 e _00025). In nessuno dei documenti agli atti vi è traccia del cambiamento di domicilio, come neppure la segnalazione dell'inesattezza delle informazioni contenute nei documenti sottoscritti dalla ricorrente. L'AFC disponeva dunque di sufficienti elementi per concludere che la ricorrente era domiciliata negli USA durante il periodo rilevante. La fattispecie considerata dall'autorità inferiore nella sua decisione 16 agosto 2010 non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria.

In tali circostanze, occorre esaminare se la ricorrente è riuscita a confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'autorità inferiore in merito al domicilio negli USA.

**8.3.5.** A comprova dell'esistenza di un domicilio in Cina a partire dalla metà del 2001, la ricorrente fa valere le attestazioni dell'albergo B._____ di Y._____ (doc. C), un'attestazione della Municipalità di Y._____ (doc. D), un'attestazione della C._____ (doc. E), dei documenti internet (doc. F) e i visti presenti sul suo passaporto americano (doc. F [nell'incarto dell'AFC]).

Da un esame delle attestazioni dell'albergo B._____ di Y._____ emerge ch'esse non sono né datate, né firmate da un responsabile dell'albergo e dalla ricorrente. Il timbro apposto su di esse non porta alcun chiarimento al riguardo. In tali circostanze, per il Tribunale statuente è impossibile verificarne l'attendibilità, non essendo possibile stabilire il loro autore e determinare se essi sono stati creati prima o dopo l'avvio della presente procedura di assistenza amministrativa. Ne discende che dette dichiarazioni vanno considerate alla stregua di semplici dichiarazioni di parte. A prescindere da quanto appena esposto, si rileva che in ogni caso dette attestazioni non provano che la ricorrente era domiciliata in Cina durante il periodo rilevante, tuttalpiù mostrano i vari soggiorni che essa ha verosimilmente trascorso nel suddetto albergo tra il 2001 e il 2004 (dal 5 luglio al 10 ottobre 2001, dal 25 gennaio al 24 settembre 2002, dal 24 settembre 2002 al 24 settembre 2003, dal 19 settembre 2003 al 17 marzo 2004 e infine dal 17 marzo al 17 settembre 2004). Su questi documenti è infatti chiaramente precisato che si tratta di una "registration form of temporary residence", ossia di residenza temporanea e non

permanente. Nulla permette di concludere che la ricorrente fosse domiciliata in questo albergo.

L'attestazione della Municipalità di Y._____ datata 9 ottobre 2010 è stata stesa solo a seguito dell'avvio della procedura. Poiché i documenti elaborati successivamente all'apertura di una procedura di assistenza amministrativa, ossia ai fini della causa, hanno una limitata valenza probatoria (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 5.4.2, A-1107/2008 del 15 giugno 2010 considd. 8.2.2 e 9.1.2.2 con riferimenti citati, A-6048/2008 del 10 dicembre 2009 consid. 6.1.1), questo documento non può essere preso in considerazione che in modo limitato, nonostante esso sia stato elaborato nella forma autentica. A prescindere da quanto appena esposto, si rileva che l'attestazione enuncia che la ricorrente "([…], residente attualmente nella Municipalità di Y._____ […]) non ha precedenti penali durante la sua residenza a Y._____ dal luglio 2001 all'ottobre 2001 e dal marzo 2004 al 20 settembre 2010". Essa fa esplicito riferimento alla residenza e ai precedenti penali della ricorrente, ma non al domicilio della stessa. Si rileva altresì che, contrariamente alle attestazioni dell'albergo, dall'attestazione della Municipalità di Y._____ non risulta che tra settembre 2001 e febbraio 2004 essa risiedesse in Cina. Detta divergenza inficia ulteriormente la valenza probatoria di queste attestazioni. Infine, si evidenzia che il breve soggiorno di quattro mesi trascorso tra luglio 2001 e ottobre 2001 a Y._____, non dimostra in alcun modo che nel 2001 la ricorrente fosse domiciliata in Cina: una persona può infatti essere domiciliata in un luogo e soggiornare per un breve periodo in un altro.

Anche l'attestazione della C._____ datata 27 dicembre 2010 è stata elaborata solo a seguito della presente procedura, motivo per cui ha una limitata valenza probatoria. Si rileva altresì che il certificato notarile accluso attesta unicamente la conformità della traduzione in lingua inglese del testo originale in lingua cinese, senza tuttavia pronunciarsi sull'esattezza contenutistica delle allegazioni ivi contenute. Secondo questo documento la ricorrente sarebbe stata impiegata da luglio 2001 presso la C._____ la quale le avrebbe chiesto di risiedere permanentemente in Cina. Detto documento si pone in netto contrasto con i documenti bancari, dai quali risulta che la ricorrente, dall'apertura del conto nel 1999, lavora quale titolare della società E._____ di X._____, ditta di import-export tra la Cina, l'Europa e gli USA, ma non che essa lavori per C._____. (cfr. docc. n. ***_3_00001 e _00003). Neppure il doc. F è di aiuto, in quanto da esso non è possibile risalire alla

data alla quale la ricorrente avrebbe verosimilmente iniziato a lavorare per la sede cinese della ditta D._____. Solo dai documenti bancari emerge che il 31 luglio 2007 essa ha annunciato a UBS SA di lavorare dal 2004 per tale ditta (cfr. doc. n. ***_3_00006). Detti documenti, insieme alle allegazioni della ricorrente, non provano in ogni caso l'esistenza di un domicilio negli USA, in quanto sono in contrasto con i documenti bancari dai quali emerge chiaramente che quest'ultima nel 2005 ha dichiarato di essere ancora domiciliata negli USA (cfr. doc. n. ***_4_00024). È infatti plausibile che la ricorrente – vista l'attività di import-export intrapresa dalla propria ditta – abbia avuto durante il periodo rilevante il suo domicilio negli USA e quale luogo di lavoro la Cina.

Nulla cambia neppure il passaporto della ricorrente, dal quale si evincono numerosi visti di entrata ed uscita. Essi attestano la frequenza degli spostamenti intrapresi dalla ricorrente tra la Cina, gli USA e altri luoghi, ma non provano ancora che fosse domiciliata in Cina durante il periodo rilevante. Come detto prima, dai documenti bancari risulta che durante il periodo rilevante la ricorrente si è occupata di attività di import-export tra la Cina, l'Europa e gli USA. Appare dunque normale che per svolgere detta attività la ricorrente si sia spesso recata nei succitati paesi (cfr. docc. n. ***_3_00001 e _00003).

Non vi è poi prova alcuna agli atti che attesti che la ricorrente ha vissuto prima del 1999 in Cina, l'esistenza degli asseriti problemi di salute, il domicilio e il luogo dell'abitazione dei genitori in Cina, le sue relazioni sociali e culturali in Cina, ecc. Poco importa inoltre che la ricorrente tra il 2001 e il 2008 non abbia più percepito alcun reddito da un'attività negli USA, in quanto è possibile lavorare in un luogo, mantenendo il proprio domicilio in un altro.

**8.3.6.** Perché una persona sia soggetta all'assistenza amministrativa ai sensi dell'Allegato al Trattato 10, è sufficiente che essa sia stata domiciliata negli USA in un qualsiasi momento durante il periodo rilevante, ossia tra il 2001 e il 2008. Detto in altri termini, non è necessario che la persona interessata da una domanda di assistenza amministrativa abbia avuto il proprio domicilio negli USA per tutta la durata del periodo rilevante (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 6 con riferimenti giurisprudenziali citati e A-3425/2010 dell'11 aprile 2011 consid. 4.2).

In concreto, alla luce di quanto appena esposto (cfr. considd. 6.3.4 e 6.3.5), sulla base della documentazione bancaria e degli atti di causa si

può concludere che perlomeno dal 30 giugno 1999 fino a marzo 2004 (cfr. docc. n. ***_4_00012, _00024, _00025; doc. D) la ricorrente era domiciliata negli USA. Sebbene non si possa escludere che la ricorrente abbia intensificato durante il periodo rilevante le proprie relazioni con la Cina, dove si è recata numerose volte, soggiornandoci pure – sia per motivi lavorativi, che personali – alcun documento prodotto da quest'ultima permette tuttavia di confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto ritenuto dall'AFC e quindi di dimostrare l'esistenza di un domicilio in Cina durante il periodo rilevante. Si deve pertanto concludere che il criterio del domicilio negli USA, perlomeno dal 30 giugno 1999 a marzo 2004, è adempiuto. Di conseguenza, la censura sollevata dalla ricorrente va respinta.

**8.4.** La ricorrente contesta poi di aver commesso un comportamento fraudolento, ritenendo in sostanza che i criteri quantitativi di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 non sarebbero adempiuti.

**8.4.1.** Nella decisione qui impugnata, l'AFC ha stabilito che non risulta alcun indizio che dimostri che un formulario W-9 sia stato inoltrato durante il periodo rilevante. Essa ha rilevato che il 31 dicembre 2001 la somma totale degli averi sul conto in oggetto superava l'importo determinante di fr. 1'000'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00005). Essa ha poi stabilito che durante l'anno 2008 sono stati realizzati utili in capitale di fr. 229'023.-- (cfr. doc. n. ***_6_00052). L'AFC ha inoltre constatato che durante gli anni 2007 e 2008 sono stati realizzati redditi per un totale di fr. 142'708.-- (cfr. docc. n. ***_6_00168 e _00181) e quindi, nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- all'anno (cfr. doc. A, pag. 11).

**8.4.2.** La ricorrente, nel proprio ricorso, sostiene invece che il conto in oggetto non ha generato, in media, oltre fr. 100'000.-- all'anno per un qualsiasi periodo di tre anni, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa dell'IRS. Ella afferma che i calcoli eseguiti dall'AFC sono incomprensibili, poiché alcun documento citato da quest'ultima riporta quanto indicato nella decisione impugnata. A suo avviso, il doc. n. ***_6_00052 indicherebbe non gli utili in capitale, bensì gli accrediti ricevuti tra il 1° luglio e il 30 settembre 2008. I docc. n. ***_6_00168 e _00181 relativi agli "Income Statements", indicherebbero invece, per gli anni 2007 e 2008, due cifre che sommate ammonterebbero a fr. 131'777.05, ovvero oltre fr. 10'000.-- in meno di quanto esposto dall'AFC. Secondo lei, i calcoli eseguiti dall'autorità inferiore sarebbero dunque non corretti. Infine, sostiene che non è dato di

sapere su che basi l'AFC si sia fondata per far rientrare detti importi nel calcolo dei profitti previsto dalla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 (cfr. ricorso 23 settembre 2010, pagg. 22-23).

**8.4.3.** L'AFC, nella risposta 25 novembre 2010, al fine di chiarire alla ricorrente la base dei calcoli da essa effettuati, ha elaborato tre tabelle illustranti il metodo di calcolo utilizzato, il tasso di cambio e gli importi ritenuti, nonché il riferimento preciso al documento bancario pertinente. L'autorità ha poi rilevato che nella decisione impugnata ha tenuto conto per comodità di un tasso minimo del 12.50% per il calcolo di tutti gli utili in capitale, invece di applicare i tassi effettivi validi a seconda del tipo di utile conseguito (ossia 0%, 6.25%, 12.50%, 25% e 50%), da lei utilizzato negli altri casi trattati sino ad oggi. Per questi motivi, l'AFC ha rielaborato i calcoli da essa eseguiti, applicando i tassi effettivi e correggendo gli importi considerati. Essa sostiene che, secondo i nuovi calcoli, durante l'anno 2008 sono stati realizzati utili in capitale di fr. 343'754.--. Essa afferma inoltre che durante gli anni 2007 e 2008 sono stati realizzati redditi per un totale di fr. 142'708.-- e quindi, nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- all'anno (cfr. risposta 25 novembre 2010, pagg. 3-4 e 7).

**8.4.4.** La ricorrente nell'allegato di replica 5 gennaio 2011, riconfermandosi nelle proprie allegazioni, ribadisce l'inesattezza dei calcoli effettuati dall'AFC, sostenendo che gli errori di calcolo ammessi da quest'ultima non fanno che dimostrare l'assenza di attendibilità dei dati da essa ritenuti (cfr. replica 5 gennaio 2011, pag. 8). Dal canto suo, l'AFC nell'allegato di duplica 31 gennaio 2011, ribadisce invece la fondatezza dei calcoli rielaborati nella propria risposta.

**8.4.5.** Nella sentenza A-4013/2010 del 15 luglio 2010, il Tribunale amministrativo federale ha ammesso che l'Allegato al Trattato 10 indica chiaramente ciò che deve essere considerato come profitto generato da un conto in essere presso UBS. Costituiscono dei profitti ai sensi del Trattato 10 "i redditi lordi (interessi e dividendi) e utili di capitale (equivalenti, ai fini della domanda di assistenza amministrativa, al 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguite sui conti durante il periodo in questione)" (cfr. decisione citata consid. 8.3.3; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 5.3 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.2).

Il Tribunale ha ritenuto che – conformemente al testo del Trattato 10 – gli utili in capitale rappresentano un elemento della definizione dei profitti

generati da un conto in essere presso UBS, profitti che partecipano loro stessi alla definizione di "truffe e reati analoghi". Di conseguenza, non si tratta di criteri confutabili, bensì di criteri oggettivi che devono essere realizzati per far sì che l'assistenza amministrativa sia concessa. La realizzazione di questi criteri – che conviene di qualificare di presunzione legale inconfutabile – è sufficiente per concedere l'assistenza amministrativa. Pertanto, le persone interessate non possono opporsi all'assistenza amministrativa che provando che i suddetti criteri sono stati applicati in modo erroneo o dimostrando che il calcolo effettuato dall'AFC è scorretto. Il Tribunale ha inoltre rilevato che la versione inglese dell'Allegato al Trattato 10 indica espressamente, per quanto concernente la categoria 2/A/b, "revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which […] are calculated as 50% of the gross sales proceeds […])". Ha dunque ritenuto che questa definizione di "profitti" (in inglese "revenues") è propria al Trattato 10 e può senz'altro discostarsi dal significato dato comunemente al termine in questione (cfr. decisione citata consid. 8.3.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4161/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 8.2).

Il Tribunale ha inoltre stabilito che la realizzazione effettiva di un utile in capitale imponibile non costituisce di per sé un fondato sospetto di "truffe e reati analoghi". *A contrario*, qualora il contribuente fornisca la prova che ha subito effettivamente una perdita in capitale, quest'ultima non inficia il fondato sospetto. In effetti, questo sospetto non risulta dalla realizzazione di un profitto imponibile, bensì dall'omissione della compilazione dei formulari di dichiarazione indicati per la categoria interessata per il periodo considerato dal Trattato 10. Per quel che concerne la categoria 2/A/b, il criterio determinante è l'omissione della compilazione del formulario W-9 per un periodo di almeno tre anni. Qualora siano realizzati i criteri relativi al conto – in particolare il calcolo schematico dei profitti medi annui generati durante un periodo di tre anni – si è in presenza di "truffe e reati analoghi" e l'assistenza deve essere concessa. In tal senso, il metodo di calcolo di cui all'Allegato al Trattato 10 non è un metodo qualunque, di cui si può prescindere qualora venga fornita la prova degli utili o delle perdite effettive. Tenuto conto della definizione precisa dei profitti prevista dal Trattato 10, non resta in effetti alcun spazio per un altro metodo di calcolo, rispettivamente per portare la prova dei profitti effettivi (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 9.2.1, A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.2 e A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 considd. 2.3 e 2.4).

**8.4.6.** Il Tribunale ha poi rilevato che l'AFC ha effettuato i propri calcoli sulla base dei corsi giornalieri, rispettivamente dei corsi annuali più bassi. Poiché il Trattato 10 non indica un metodo di conversione della valuta estera in franchi svizzeri, l'AFC è in principio libera di scegliere un fattore di conversione, purché quest'ultimo non sia arbitrario. Per determinare se *in casu* i tassi di cambio ritenuti dall'AFC siano arbitrari, si deve tener conto del gran numero di casi che questa ha dovuto trattate in breve tempo. Non è in ogni caso arbitrario tener conto dei tassi di cambio giornalieri applicabili, rispettivamente dei tassi di cambio annuali più bassi, quest'ultimi essendo in regola generali più favorevoli per le persone interessate. Tale modalità è conforme alle esigenze restrittive in materia di conversione della moneta. Essa corrisponde inoltre alle regole fissate da diverse leggi fiscali (cfr. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 78, pag. 437 e segg., pag. 479 e segg.). Si deve pertanto concludere che l'AFC ha proceduto in modo corretto al momento della conversione in franchi svizzeri (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 7.2, A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.3 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 8.3.3).

**8.4.7.** Il Tribunale statuente ritiene che alcun motivo giustifichi di ridiscutere la summenzionata giurisprudenza, tant'è che neppure la ricorrente la contesta, motivo per cui essa è integralmente confermata.

**8.4.8.** Da un esame della documentazione bancaria risulta che gli importi contabili di base presi in considerazione dall'AFC per il calcolo dei profitti conseguiti sul conto in oggetto durante il periodo rilevante sono corretti. Dai documenti bancari indicati dall'autorità inferiore risultano infatti gli utili in capitale conseguiti nel 2008 (cfr. doc. n. ***_6_00052) e i redditi conseguiti tra il 2007 e il 2008 (cfr. docc. n. ***_6_00168 e _00181). La somma totale dei redditi realizzati tra il 2007 e il 2008 pari a fr. 142'708.-- è anch'essa corretta. Quest'ultimo importo corrisponde ai 131'777.-- indicati dalla ricorrente, i quali sono espressi in dollari americani e non in franchi svizzeri, come da lei indicato erroneamente.

Dagli atti di causa risulta tuttavia una divergenza tra i calcoli effettuati dall'autorità inferiore nella decisione impugnata e quelli riportati nella risposta per quanto concerne gli utili in capitale: nella prima l'AFC ha applicato un tasso minimo del 12.50% indistintamente ad ogni utile in capitale (eccetto per i prodotti strutturati ai quali è stato applicato un tasso

del 6.25%), mentre nella seconda ha applicato un tasso differenziato del 0%, del 6.25%, del 12.50%, del 25% e del 50% in base al tipo di utile in capitale realizzato. Tale divergenza è dovuta verosimilmente al fatto che l'autorità inferiore, nella propria risposta ha voluto correggere i propri calcoli, applicando i tassi effettivi ai vari tipi di utile in capitale conseguiti sul conto in oggetto, come ha sempre fatto negli altri casi da essa trattati sino ad oggi. In virtù del principio della parità di trattamento – che impone all'autorità di applicare la legge con criteri di uguaglianza, interpretandola in maniera costante e adottando nelle medesime circostanze, decisioni equivalenti e in circostanze diverse, decisioni diverse (cfr. SCOLARI, op. cit., N. 436; DTF 125 I 1 consid. 2b/aa) – tale modo di operare è corretto: la differenziazione dei tassi doveva essere applicata anche al caso della ricorrente. È dunque a giusto titolo che l'autorità inferiore ha corretto i calcoli effettuati tenendo conto dei tassi effettivi differenziati e non più del tasso minimo del 12.50%.

Si rileva altresì che, conformemente ai criteri definiti nell'Allegato al Trattato 10, l'AFC era tenuta a calcolare gli utili in capitale tenendo conto del 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguiti sui conti durante il periodo rilevante, indipendentemente dal risultato contabile effettivo. Nel caso concreto, come appena enunciato, l'AFC nel proprio allegato di risposta – correggendo i tassi ritenuti nella propria decisione – ha tuttavia applicato dei tassi differenziati del 0%, del 6.25%, del 12.50%, del 25% e del 50% a seconda del tipo di transazione, verosimilmente allo scopo di tener conto il più correttamente possibile della realtà. L'AFC ha dunque calcolato i profitti medi annui in modo più favorevole per la ricorrente, rispetto a quanto previsto dal Trattato 10 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 8.3.3 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.4.2). I calcoli effettuati dall'AFC, mediante applicazione di tassi differenziati a seconda del tipo di transazione, risultano rispettare i criteri dell'Allegato al Trattato 10.

**8.4.9.** Ciò posto rimane da stabilire se le correzioni apportate dall'AFC nel proprio allegato di risposta sono sufficienti per sanare gli errori contenuti nella decisione qui impugnata. Come indicato in precedenza (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio) si ribadisce che la violazione dell'obbligo di motivazione – e di riflesso anche una motivazione viziata o insufficiente – può essere eccezionalmente sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono adotti in risposta dall'autorità inferiore, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore. Una motivazione viziata può altresì essere sanata

qualora l'autorità di ricorso provveda lei stessa a fornire una motivazione sufficiente (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5466/2008 del 3 giugno 2009 consid. 2.1.4 con riferimenti citati, C-676/2008 del 21 luglio 2009 consid. 3.2; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, Praxiskommentar VwVG, op. cit., N. 118 *ad* art. 29 PA).

Nel caso concreto gli errori di calcolo presenti nella decisione in esame sono stati corretti dall'AFC nel proprio allegato di risposta nell'ambito della presente procedura di ricorso. L'AFC ha stabilito che i redditi conseguiti tra il 2007 e il 2008 risultano pari a fr. 142'708.--, mentre gli utili in capitale conseguiti nel 2008 – tenuto conto dei tassi effettivi applicabili – risultano pari a fr. 343'754.-- e non a fr. 229'023.--. Ciò posto, essa ha inoltre rilevato che un errore si era inserito nel calcolo effettuato nella decisione dato che il fondo di USD 82'125.-- non doveva essere preso in considerazione, dovendosi applicare il tasso del 0%. Detti calcoli appaiono corretti. La ricorrente ha avuto modo di esprimersi in merito mediante l'allegato di replica. Essa si è tuttavia limitata a contestare le "confuse argomentazioni dell'autorità di prime cure", ribadendo che i limiti stabiliti nell'Allegato non sarebbero stati oltrepassati e insistendo con la richiesta di rinvio dell'incarto all'AFC, affinché quest'ultima effettui nuovamente i calcoli. Ciò posto, il Tribunale statuente, avente lo stesso potere di esame dell'autorità inferiore, rileva unicamente che la somma totale degli utili in capitale in realtà non è di fr. 343'754.-- bensì di fr. 343'755.--. Trattandosi di un semplice errore di scrittura, tale errore può senz'altro essere corretto in questa sede, senza ulteriori formalità. In tali circostanze si deve ritenere che gli errori rilevati nella decisione impugnata sono stati qui esaustivamente corretti, di modo che la motivazione addotta dall'autorità inferiore risulta completa. Ne consegue che la richiesta avanzata dalla ricorrente, con la quale postula il rinvio del dossier all'AFC, affinché quest'ultima effettui nuovamente i calcoli, va respinta.

**8.4.10.** Visto quanto sopra esposto, ne discende che nel 2008 sono stati realizzati degli utili in capitale dell'importo totale di almeno fr. 343'755.--. Tra il 2007 e il 2008, sono stati invece realizzati dei redditi dell'importo totale di almeno fr. 142'708.--. Ne discende che già sulla scorta dei profitti generati durante i due anni 2007 e 2008, è stato superato l'importo di fr. 300'000.--. Poco importa dunque verificare se nel 2006 o nel 2009, il conto in oggetto abbia realizzato un determinato profitto. Ne consegue che, nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- all'anno. I quantitativi richiesti per la categoria 2/A/b di cui all'Allegato al

Trattato 10 risultano ossequiati. La censura della ricorrente deve pertanto essere respinta.

**8.5.** La ricorrente sostiene infine di non essere l'effettiva avente diritto economico della relazione bancaria, essendo la stessa riconducibile agli interessi della sua famiglia, senza tuttavia motivare e provare in alcun modo detta allegazione (cfr. ricorso 23 settembre 2010, pag. 22). Al contrario, l'AFC ha chiaramente dimostrato l'esistenza di un fondato sospetto, constatando che dalla documentazione bancaria risulta che la ricorrente è la titolare diretta, nonché l'avente diritto economico della relazione bancaria numero 1 (cfr. doc. n. ***_4_00011). Si rileva altresì, che nessun documento agli atti permette d'inficiare quanto constatato dall'AFC. La censura della ricorrente, essendo priva di fondamento, va pertanto respinta.

**9.**

In conclusione, dagli atti di causa emerge che la ricorrente è la titolare diretta e l'avente diritto economico della relazione bancaria numero 1. La ricorrente non è stata in grado di dimostrare in modo chiaro e decisivo di non essere stata domiciliata negli USA durante il periodo dal 1° gennaio 2001 a marzo 2004. Non risulta che un formulario W-9 sia stato inoltrato durante il periodo rilevante, nemmeno viene contestato dalla ricorrente. Il 31 dicembre 2001 la somma totale degli averi sul conto in oggetto superava la somma determinante di fr. 1'000'000.--. Durante l'anno 2008 sono stati realizzati utili in capitale di almeno fr. 343'755.-- e durante gli anni 2007 e 2008 sono stati realizzati redditi per un totale di almeno fr. 142'708.--. Nell'ambito di un triennio, è dunque stata superata la media annua di fr. 100'000.--. Ne consegue che la ricor-rente adempie tutte le condizioni della categoria 2/A/b stabilite nell'Allegato al Trattato 10.

**10.**

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, il ricorso – per quanto ricevibile (considd. 1.2 e 1.4) – va integralmente respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. del Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 20'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo versato il 19 ottobre 2010. Alla ricorrente

non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

**11.**

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.**
Per quanto ricevibile (cfr. considd. 1.2 e 1.4), il ricorso è respinto.

**2.**
Le spese processuali di fr. 20'000.-- sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lei versato.

**3.**
Non vengono assegnate 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: