Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-8361/2010

Sentenza dell'11 aprile 2011

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Salome Zimmermann, Pascal Mollard,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
ricorrente 1

B._____,
ricorrente 2

entrambi patrocinati da …

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:

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

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

modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e (2) non aveva annunciato al fisco statunitense tramite il modulo "1099" a nome del relativi contribuenti, nei tempi e nella forma richiesti, i prelevamenti effettuati da questi ultimi.

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

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

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

e il Protocollo d'emendamento (RU 2010 2907) e il Consiglio federale è stato autorizzato a ratificare l'Accordo 09 e il Protocollo 10. La versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è denominata qui di seguito Trattato 10 (RS 0.672.933.612). Il testo originale è in lingua inglese. 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.
Il 15 luglio 2010, tramite la sentenza A-4013/2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) il TAF ha statuito in merito alla validità del Trattato 10 giudicandolo vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero ai sensi dell'art. 190 Cost. Considerato che il diritto internazionale non conosce una gerarchia materiale fra le diverse norme ad eccezione del diritto internazionale imperativo, il cosiddetto *ius cogens*, il TAF ha sancito che il Trattato 10 ha il medesimo rango della CDI-USA 96. Essendo tuttavia quest'ultima Convenzione anteriore al Trattato 10, essa trova applicazione per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quelle del Trattato 10.

G.
Il 14 febbraio 2011, tramite la sentenza A-6258/2010 il TAF ha stabilito che il Trattato 10 è tutt'ora in vigore, la Svizzera e gli USA non avendo ancora confermato formalmente per scritto l'adempimento degli obblighi assunti con il presente accordo (art. 10 Trattato 10). Nella stessa occasione è stato precisato che il ritiro da parte dell'IRS dell'azione civile John Doe Summons contro UBS SA non pregiudica in alcun modo detta conclusione (cfr. consid. 8.1- 8.2 della citata sentenza).

H.
Il dossier relativo ai signori A._____ e B._____ è stato trasmesso da UBS SA all'AFC il 29 aprile 2010. Nella sua decisione finale 4 novembre 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.

I.
Per il tramite del loro patrocinatore, A._____ e B._____ (di seguito: ricorrenti) sono insorti contro tale decisione davanti al Tribunale amministrativo federale con ricorso 7 dicembre 2010. Protestando tasse,

spese e ripetibili, con tale atto i ricorrenti postulano l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali. In via principale chiedono che l'Accordo 09 sia dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero e privo di base legale, con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1º settembre 2009 e 4 novembre 2010 rese da AFC. In via subordinata sollecitano l'annullamento della decisione 4 novembre 2010, sostenendo di non essere soggetti all'assistenza amministrativa, non adempiendo nessuno dei criteri previsti dalla Categoria 2/A/a, oggetto della presente procedura. Essi invocano parimenti una violazione del loro diritto di essere sentiti, in relazione alla richiesta rogatoriale 31 agosto 2009 dell'IRS, nonché alla decisione qui impugnata. Ritengono 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 sarebbe stata completamente evasa: AFC avrebbe trattato più di 4'450 conti, limite di validità previsto dall'Accordo 09.

J.
Con risposta del 8 febbraio 2010, l'AFC, riconfermandosi nelle sue argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione.

K.
Con replica 4 marzo 2011, i ricorrenti ribadiscono quanto ampiamente già esposto con ricorso 7 dicembre 2010, fatta eccezione per le censure inerenti alla costituzionalità del Trattato 10.

L.
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 4 novembre 2010 resa dall'AFC nei confronti dei ricorrenti 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 dei ricorrenti 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 (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 ivi citati).

1.3. Gli interessati hanno la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il loro 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. Fatta eccezione per le considerazioni che precedono (cfr. consid. 1.2), 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/Basilea/Ginevra 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. ATF 132 II 81 consid. 1.3 e le referenze ivi 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; nonché numerose decisioni del Tribunale amministrativo federale).

2.2. 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).

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 ivi citati; cfr. parimenti MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 1.52).

2.3. Il Tribunale amministrativo federale ha d'altro canto stabilito che non conviene mostrarsi troppo esigenti per ammettere l'esistenza di un fondato sospetto visto che al momento del deposito della domanda d'assistenza o della trasmissione delle informazioni richieste, non era ancora possibile di determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che le informazioni richieste servono per natura all'avanzamento dell'inchiesta.

Concretamente, lo stato di fatto esposto deve lasciare apparire un fondato sospetto, le basi legali della richiesta devono essere date e le informazioni e i documenti richiesti devono essere descritti. Non ci si può tuttavia aspettare – a questo stadio della procedura – che lo stato di fatto non soffra di alcuna lacuna o di eventuali contraddizioni. Non spetta in particolare al giudice dell'assistenza il compito di verificare se un atto punibile è stato commesso o meno. L'esame del Tribunale amministrativo federale è di conseguenza limitato a verificare se il limite del fondato sospetto è stato raggiunto o se lo stato di fatto constatato dall'autorità inferiore è manifestamente lacunoso, falso o contraddittorio (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4, nonché le referenze giurisprudenziali ivi citate).

È poi compito della persona interessata dall'assistenza amministrativa di 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 erano adempiuti. Se riesce a portare questa prova, l'assistenza deve essere rifiutata (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4, nonché le referenze giurisprudenziali ivi citate).

3.

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. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1).

3.1. Il caso oggetto del presente giudizio concerne la categoria 2/A/a di cui al citato Allegato. Giusta la cifra 1 lettera A del medesimo, l'assistenza amministrativa deve essere concessa ai clienti di UBS domiciliati negli Stati Uniti, che, in un momento qualsiasi del periodo 2001-2008, erano titolari diretti e gli aventi diritto economico di conti di deposito titoli non dichiarati (non W-9) e di conti di deposito di importo superiore a 1 milione di franchi presso UBS 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/a dell'Allegato, sono soddisfatti nel caso in cui vi sia un fondato sospetto che i contribuenti domiciliati negli Stati Uniti abbiano svolto delle attività che si suppone costituiscano un comportamento fraudolento, incluse attività che hanno portato all'occultamento di valori patrimoniali e alla

dichiarazione di un reddito inferiore al dovuto, facendo ricorso a "un castello di menzogne" o alla presentazione di documenti inesatti e falsi. Laddove tale comportamento risulti accertato, anche i soggetti con conti di importo inferiore a 1 milione di franchi (fatta eccezione per i titolari di patrimoni inferiori a 250'000.-- franchi) durante il periodo indicato rientrano nel gruppo di cittadini statunitensi interessati dalla domanda di assistenza amministrativa.

3.2. Nella sentenza pilota A-6159/2010 del 28 gennaio 2011, il Tribunale amministrativo federale ha stabilito in modo chiaro che, a differenza di tutte le altre categorie previste dall'Allegato al Trattato 10 – dove è sufficiente che un fondato sospetto della realizzazione dei criteri ivi descritti sia dimostrato ("demonstrated", nella versione originale in lingua inglese) – la categoria 2/A/a prevede che, qualora l'importo determinante per il periodo rilevante sia inferiore a un milione di franchi, ma superiore a 250'000.-- franchi, l'esistenza di un fondato sospetto da solo non basta: il comportamento fraudolento (e/o il "castello di menzogne") deve essere accertato dall'AFC ("established", nella versione originale in lingua inglese). L'onere probatorio a carico dell'AFC è dunque accresciuto, in quanto ha un obbligo supplementare di motivazione, non potendosi limitare ad indicare gli elementi sulla quale si è basata per concludere all'esistenza di un fondato sospetto. Ciò non significa tuttavia che l'AFC debba portare la prova piena della realizzazione delle condizioni quantitative e qualitative inerenti al comportamento fraudolento stabilite dalla categoria 2/A/a. È sufficiente che dalla motivazione emergano in modo chiaro i motivi e le ragioni sulle quali essa si è fondata per considerare un fatto come dimostrato, nonché per concludere all'esistenza di un comportamento fraudolento ai sensi dell'Allegato al Trattato 10 (cfr. consid. 3.4.4 della citata sentenza).

3.3. Nel caso concreto, dalla documentazione bancaria trasmessa da UBS SA alle parti risulta chiaramente che i redditi conseguiti dai ricorrenti per la relazione bancaria in oggetto, hanno superato i 250'000.-- franchi in data 31 gennaio 2001 (cfr. doc. n. …6_00003), senza tuttavia mai raggiungere la soglia di un milione di franchi. Per questi motivi, conformemente a quanto stabilito con decisione A-6159/2010 del 28 gennaio 2001, nel caso in esame AFC non deve limitarsi a dimostrare il fondato sospetto di un comportamento fraudolento, bensì ne deve accertare l'esistenza ai sensi della categoria 2/A/a.

4.

I ricorrenti sostengono di non essere interessati dalla domanda di assistenza amministrativa, in quanto – negli anni 2001-2008 – non avrebbero (e mai avuto) il loro domicilio negli Stati Uniti, bensì in Italia.

4.1. In concreto, AFC sostiene che sulla base dei documenti bancari forniti da UBS SA, risulta che i ricorrenti sono delle "US persons", in quanto erano domiciliati negli USA durante il periodo rilevante, come si evince dai docc. …_4_00011 seg. e 00014. Anche se nel mese di gennaio 2002 i ricorrenti hanno indicato mediante formulario a UBS di non essere più domiciliati negli USA dal 1996, in numerosi documenti posteriori emerge un indirizzo negli USA (cfr. docc. …_4_00011 seg., _00014, _00018 seg. e _5_00021). Inoltre nelle pagine bianche americane risulta che i ricorrenti hanno la residenza negli USA. Infine AFC sottolinea che la lettera di UBS del 7 maggio 2010 è stata regolarmente recapitata negli USA ai ricorrenti. Secondo AFC le informazioni relative alla modifica di residenza in Italia sono dunque state utilizzate allo scopo di occultare il loro statuto fiscale di "US persons". Le obiezioni sollevate dai ricorrenti sono irrilevanti. Ne consegue che i ricorrenti erano domiciliati negli USA durante il periodo rilevante (cfr. doc. A, consid. 4-6).

4.2. I ricorrenti sostengono invece di non essere mai stati domiciliati negli Stati Uniti nel periodo rilevante, di aver risieduto negli Stati Uniti unicamente per motivi di lavoro. Essi spiegano che A._____ è stato dipendente di C._____ (…) dal 1960 al 1996 e che nel 1984 è stato mandato per la prima volta in missione per tre mesi presso l'ufficio di rappresentanza a New York, con il compito di prendere contatti con alcune compagnie elettriche americane. Da allora queste missioni si sono moltiplicate, sicché C._____, per facilitare il lavoro dei suoi dipendenti italiani distaccati negli USA, ha chiesto al Ministero degli Affari Esteri italiano di ottenere l'accreditamento dell'ufficio di New York, presso il Dipartimento di Stato americano. A seguito di ciò, A._____ ha ottenuto dalla competente autorità americana il visto A-2 inerente ai dipendenti di Stati esteri impiegati negli USA (cfr. docc. F-G [nell'incarto AFC, …)]. Nel periodo di attività negli USA egli risiedeva insieme alla moglie in un condominio situato a X._____. Nel mese di marzo 1996, una volta raggiunta l'età del pensionamento, egli ha poi lasciato gli USA con la moglie alla volta del Messico (…), dove ha preso la residenza accanto al suo domicilio, che è sempre rimasto a Y._____ in Italia. Da allora fino ad oggi i ricorrenti trascorrono una minima parte dell'anno tra il Messico e l'Arizona, specialmente nei mesi invernali, ed il resto del tempo in Italia, come si evince dai timbri di ingresso negli USA sul passaporto di

A._____ (cfr. doc. F). Per le visite negli USA successive al pensionamento, A._____ ha ottenuto un visto turistico B1/B2, mentre per il Messico, ha ottenuto un visto ordinario per visite multiple (cfr. doc. F).

I ricorrenti non hanno mai avuto la nazionalità americana, né una *green card*. Essendo a beneficio di un visto A2, essi erano considerati dalla legislazione fiscale americana come esonerati dalla qualità di contribuente (cfr. doc. I [nell'incarto AFC, …]).

I ricorrenti precisano poi che il recapito figurante sui documenti bancari, nonché nelle pagine bianche americane, non concerne il loro domicilio: l'indicazione è stata voluta unicamente quale recapito della corrispondenza, al fine di evitare di far giungere in Italia documenti sensibili concernenti il loro conto. Essi precisano che la posta veniva ritirata da un conoscente domiciliato nel loro medesimo palazzo, il quale conservava la posta fino alla loro prossima visita (cfr. ricorso 7 dicembre 2010, pag. 24 seg.). La stessa banca UBS SA era al corrente dell'esistenza del domicilio in Italia (cfr. docc. …_3_00001 e 000003).

Oltre a ciò, i ricorrenti sottolineano di essere sempre stati domiciliati a Y._____ in un immobile in via (…), dove A._____ è nato. Questo immobile gli è stato donato dalla madre nell'aprile 1981 (cfr. doc. G). Oltre a detto immobile, A._____ possiede altri immobili, donatogli sempre dalla madre nel 1992 (cfr. doc. H). Inoltre, i ricorrenti sono sempre stati contribuenti fiscali italiani, versando l'imposta sul reddito delle persone fisiche e quelle relative agli immobili (cfr. docc. I e P). Essi dispongono di un numero telefonico fisso italiano (cfr. doc. L), sono regolarmente abbonati al locale di distribuzione di energia elettrica (cfr. doc. M) e sono soliti eseguire periodici controlli medici a Y._____ (docc. N e O). Dal 2001 fino al 2008 hanno partecipato a 11 avvenimenti elettorali presso il Comune di Y._____ (cfr. doc. R).

4.3. Nella sentenza pilota A-4911/2010 del 30 novembre 2010 il Tribunale amministrativo federale ha già avuto modo di stabilire 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 e segg. della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (di seguito: CV, RS 0.111; 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 membri 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 della 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. consid. 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 cui il contribuente ha il legame più stretto (cfr. consid. 5.3 della citata sentenza). La persona toccata dalla procedura di assistenza 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).

4.4. *In casu* può essere lasciato aperto se AFC è riuscita a provare il fondato sospetto dell'esistenza di un domicilio negli USA.

Anche chinandosi sulla questione, il limite del fondato sospetto riguardo al domicilio negli USA risulterebbe verosimilmente come non raggiunto da AFC. Inoltre, quand'anche il fondato sospetto si rivelasse raggiunto, la censura sollevata dagli insorgenti andrebbe comunque accolta. Dagli atti emerge infatti in modo certo che i ricorrenti sono riusciti a confutare chiaramente e inequivocabilmente questo fondato sospetto.

In effetti, gli insorgenti, producendo tutta una serie di documenti, sono riusciti a provare l'esistenza di un legame molto stretto con l'Italia, in particolar modo con Y._____: i visti A2, B1/B2 relativi agli USA, nonché il visto ordinario per visite multiple in Messico, attestano che i ricorrenti non erano (e non sono tuttora) fiscalmente imponibili secondo le leggi fiscali americane durante il periodo rilevante, nonché che la presenza degli USA era temporanea; i vari timbri d'ingresso presenti sul passaporto dimostrano che i soggiorni dopo il 1996 erano temporanei negli USA; la maggior parte degli immobili di proprietà dei ricorrenti si situano a Y._____, dove A._____ è nato e ha avuto stretti contatti con la madre; dal 2001 risulta che i ricorrenti esercitano regolarmente il loro diritti politici a Y._____, ecc.

D'altro canto, non si può però negare che i ricorrenti abbiano un legame anche con gli USA, dove essi hanno vissuto almeno fino al 1996,

momento in cui A._____ è entrato in pensione, nonché dove essi si recano tutt'ora in vacanza durante la stagione invernale, tant'è che – per loro stessa ammissione – possiedono anche una casa di vacanza in Arizona.

Ciò posto, visto il legame più stretto con l'Italia risultante dagli atti in esame, non si può diversamente concludere che il centro degli interessi vitali dei ricorrenti – e quindi il loro domicilio – si situava durante il periodo rilevante 2001-2008 ai sensi dell'Allegato al Trattato 10 a Y._____, in Italia (cfr. consid. 4.2 e 4.3).

Ne consegue che già mancando il criterio essenziale del domicilio negli USA, non può essere concessa l'assistenza amministrativa ai sensi della categoria 2/A/a. La decisone impugna va dunque annullata.

5.

In queste circostanze non si renderebbe più necessario analizzare ulteriormente se i ricorrenti hanno commesso un comportamento fraudolento. Tuttavia, per maggiore completezza e chiarezza, viene esaminata pure questa censura che, come verrà esposto qui di seguito, merita anch'essa accoglimento.

5.1. In sostanza, AFC nella sua decisione 4 novembre 2010 ha ritenuto che dalla documentazione bancaria risulta che i ricorrenti sono delle "US persons", nonché i beneficiari economici e titolari della relazione bancaria oggetto della presente procedura. Non emerge alcun indizio che dimostri che il formulario W-9 sia stato inoltrato durante il periodo rilevante per la procedura. Il valore totale degli averi sul conto dei ricorrenti ha superato il 31 gennaio 2001 il limite dei fr. 250'000.--. Dalle pagine bianche americane e dalla documentazione bancaria si evince che i ricorrenti sono ancora domiciliati negli USA, nonostante la loro notifica di cambiamento di domicilio in Italia del 22 gennaio 2002. Secondo AFC, emerge pertanto che le informazioni relative alla modifica di residenza in Italia dopo il 1996, trasmesse dai ricorrenti a UBS nel 2002 sono state utilizzate allo scopo di occultare il loro statuto fiscale di "US persons". Esiste quindi un sospetto fondato quanto alla commissione di "truffe o delitti analoghi" ai sensi della categoria 2/A/a all'Allegato al Trattato 10 (cfr. doc. A, pagg.10-11).

5.2. D'altra parte, i ricorrenti sostengono di non aver commesso nessun comportamento fraudolento, né tantomeno un "castello di menzogne".

Essi ritengono di aver sempre gestito in modo corretto e legale i loro conto. In particolar modo sottolineano di non aver mai sottoscritto o utilizzato dei falsi formulari W-9 o W-8BEN, di non aver costituito entità giuridiche offshore con l'intento di celare i loro fondi al fisco americano, di non aver mai utilizzato carte telefoniche per occultare la fonte delle contrattazioni o fatto uso di carte di credito per rimpatriare occultamente capitali. Sottolineano poi come il loro conto bancario da gennaio 2001 a giugno 2003, momento al quale è stato chiuso, abbia raggiunto il suo valore massimo alla fine di gennaio 2001 con un importo di Eur. 165'028.-/ fr. 252'306.--, per poi ridursi a fr. 185'169.-- a fine gennaio 2001, a fr. 95'425.-- a fine 2002. Non vi è ragione per cui una coppia di persone anziane – durante il periodo rilevante già ultrasettantenni – abbia commesso un comportamento fraudolento, occultando il proprio statuto fiscale di "US persons" per celare degli importi di questa entità (cfr. ricorso 7 dicembre 2010, consid.11).

5.3. Rientrano nella categoria 2/A/a quale comportamento fraudolento le attività che hanno portato all'occultamento di valori patrimoniali e alla dichiarazione di un reddito inferiore al dovuto, facendo ricorso a "un castello di menzogne" o alla presentazione di documenti inesatti e falsi.

La nota n. 13 dell'Allegato al Trattato 10 precisa che un "castello di menzogne" può sussistere laddove, secondo le informazioni riportate nei documenti bancari, gli aventi diritto economico (i) hanno utilizzato dei documenti falsi; (ii) hanno tenuto una condotta descritta nelle "Ipotesi" dell'all. al Mutuo accordo concernente l'interpretazione dell'art. 26 della Conv. per evitare le doppie imposizioni (p. es. servendosi di persone giuridiche o fisiche vicine come intermediari o prestanome per rimpatriare capitali o trasferirli in altro modo sul conto della società offshore); oppure (iii) hanno usato schede telefoniche per occultare la fonte delle contrattazioni. Questi esempi non sono esaustivi e, a secondo dei fatti e delle circostanze specifici, l'AFC può ritenere che anche altre attività vadano definite come "castello di menzogne".

Nella sentenza pilota A-6159/2010 del 28 gennaio 2011 il Tribunale amministrativo federale ha ulteriormente precisato questi criteri. Secondo l'ipotesi (i) la persona che utilizza un documento falso creato in Svizzera, al fine di nascondere la sua situazione finanziaria dinanzi all'IRS, commette un comportamento fraudolento. La nozione di "documento" va definita secondo il Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (di seguito: CP, RS 311.0). Giusta l'art. 110 cpv. 4 CP, per documenti si intendono gli scritti destinati a provare un fatto di portata giuridica nonché

i segni destinati a tal fine (cfr. consid. 3.4.5.2 della citata sentenza). Cade sotto l'ipotesi (ii) la persona che utilizza un documento inesatto o falso per nascondere l'identità dell'avente diritto economico. Se non è stato usato un documento falso, è necessario esaminare le relazioni in essere tra le parti. Se risulta che delle persone fisiche o giuridiche sono solo degli intermediari o prestanome utilizzati per rimpatriare capitali o trasferirli in altro modo sul conto della società offshore, allora si è in presenza di un castello di menzogne (cfr. consid. 3.4.5.3 della citata sentenza). Per quel che concerne l'ipotesi (iii), va precisato che di principio l'utilizzo delle schede telefoniche è consentito, di modo che il loro solo utilizzo non costituisce un "castello di menzogne". Per ammettere un "castello di menzogne" l'uso di schede telefoniche deve aver servito a dissimulare una menzogna, ad impedire all'autorità di verificare delle informazioni oppure a celare l'identità delle persone coinvolte in una conversazione telefonica (cfr. consid. 3.4.5.4 della citata sentenza).

5.4. Nel caso concreto, AFC non deve limitarsi a provare il fondato sospetto di un comportamento fraudolento, bensì deve accertarne l'esistenza mostrando chiaramente i motivi e i fatti sui quali essa si è fondata (cfr. consid. 3.2).

Come risulta dagli atti della procedura, nonché dalle allegazioni di entrambe le parti, emerge chiaramente che AFC non è stata in grado di accertare l'esistenza di un qualsiasi comportamento fraudolento. In effetti, AFC si è limitata a dire che le informazioni relative al trasferimento di residenza in Italia sarebbero state utilizzate allo scopo di occultare lo statuto fiscale di "US persons", senza tuttavia esplicare quali elementi della nozione di "comportamento fraudolento" o di "castello di menzogne" sarebbero *in casu* realizzati. Ora, anche ammettendo che i ricorrenti abbiano davvero voluto celare in un qualche modo la loro residenza negli USA, non si può concludere a priori, senza altri elementi a sostegno, all'esistenza di un comportamento fraudolento (cfr. consid. 5.3). La motivazione di AFC appare pertanto lacunosa e non permette di accertare in nessun modo l'esistenza di "castello di menzogne". Si constata pertanto l'inesistenza di un comportamento fraudolento ai sensi della categoria 2/A/a dell'Allegato al Trattato 10, con il conseguente annullamento della decisione qui impugnata.

6.

Da quanto sopra esposto emerge in modo chiaro che non sono date le premesse per concedere l'assistenza amministrativa agli USA sulla base

della categoria 2/A/a, venendo meno i presupposti fondamentali del "domicilio USA" e del "comportamento fraudolento". Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il gravame – nella misura in cui è ricevibile (consid. 1.2.) – deve pertanto essere accolto con conseguente annullamento della decisione impugnata, senza che si renda necessario un ulteriore esame delle restanti censure sollevate dai ricorrenti.

7.

7.1. Visto l'esito della procedura, nessuna spesa processuale è messa a carico dei ricorrenti e dell'autorità inferiore (art. 63 PA). L'anticipo spese di fr. 20'000.-- versato dai ricorrenti verrà quindi loro restituito integralmente.

7.2. Giusta l'art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 cpv. 1 del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale (TS-TAF, RS 173.320.2), se ammette il ricorso, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità per le spese che ha sopportato. Lo scrivente Tribunale può statuire d'ufficio in merito alle ripetibili in base alla nota d'onorario del patrocinatore, ove esiste, nonché sugli atti e di regola senza dover procedere con una motivazione circostanziata (artt. 10 e segg. TS-TAF).

I ricorrenti hanno agito nella presente procedura facendosi assistere da un legale iscritto nel registro degli avvocati del Cantone Ticino. In considerazione degli atti di causa, l'autorità inferiore verserà ai ricorrenti l'importo di fr. 15'000.-- a titolo di ripetibili per la procedura di ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale.

8.

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

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è accolto ai sensi dei considerandi. Di conseguenza la decisione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni resa il 4 novembre 2010 è annullata. Non è concessa alcuna assistenza amministrativa.

2.
Non si prelevano spese processuali. L'importo di fr. 20'000.-- versato dai ricorrenti a titolo di anticipo per i presunti costi processuali verrà loro integralmente restituito. I ricorrenti sono invitati a comunicare al Tribunale amministrativo federale il numero di conto sul quale effettuare il versamento.

3.
L'istanza inferiore corrisponderà ai ricorrenti l'importo di fr. 15'000.-- a titolo di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Michael Beusch Sara Friedli

Data di spedizione: