Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-7429/2010

Sentenza del 16 settembre 2011

Composizione

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

Parti

A._____,
patrocinato da …,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:

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

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

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

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

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

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

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

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

G.
Il dossier relativo a A._____, quale avente diritto economico della società B._____, è stato trasmesso da UBS SA all'AFC il 12 dicembre 2009.

H.
Con scritto 27 aprile 2010, l'AFC ha fissato a A._____ un termine scadente il 1° giugno 2010 affinché egli le trasmettesse il consenso per ottenere dall'IRS le copie delle dichiarazioni FBAR per gli anni determinanti per l'Accordo 09. L'interessato non ha dato seguito a detta richiesta.

I.
Nella sua decisione finale emessa il 6 settembre 2010, l'autorità inferiore ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste dal Trattato 10, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

J.
Per il tramite del suo patrocinatore A._____ (di seguito: ricorrente), quale avente diritto economico della società B._____, è insorto contro tale decisione con ricorso 15 ottobre 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale.

Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto il ricorrente postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali. *In limine litis* egli chiede l'assunzione di alcuni mezzi di prova, tra cui che venga fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare le cifre esatte riguardanti i conti che sono stati trattati sino ad ora secondo i termini di cui all'Accordo 09, nonché il numero di conti per i

quali l'IRS ha ricevuto informazioni da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 giusta l'art. 3 cpv. 4 dell'Accordo 09. In via principale chiede quindi che l'Accordo 09 sia dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero e privo di base legale, con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1° settembre 2009 e 6 settembre 2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento della decisione 6 settembre 2010, sostenendo che il suo caso è riferito ad una semplice sottrazione di imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa. Egli invoca parimenti una violazione del suo diritto di essere sentito, in relazione alla domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 dell'IRS, nonché alle decisioni qui impugnate. Ritiene altresì che anche ammettendo la validità dell'Accordo 09, esso sarebbe comunque da ritenersi concluso e quindi inapplicabile, poiché la domanda di assistenza relativa a UBS SA sarebbe stata completamente evasa: l'AFC avrebbe trattato più di 4'450 conti, limite di validità previsto dall'Accordo 09.

K.
Con risposta 7 gennaio 2011, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione. Essa ha inoltre postulato il rigetto delle misure istruttorie richieste dal ricorrente, ritenendole in sostanza irrilevanti ai fini del giudizio.

L.
Con replica 3 marzo 2011, il ricorrente, ribadendo la fondatezza delle proprie allegazioni, ha postulato l'accoglimento del ricorso, previa assunzione delle misure istruttorie da egli richieste.

M.
Con duplica 11 marzo 2011, l'AFC si è riconfermata in quanto sostenuto in precedenza.

N.
Con istanza di misure istruttorie 16 marzo 2011, il ricorrente ha chiesto l'assunzione dei docc. I e L, l'edizione di documenti da parte dell'AFC, nonché l'audizione di alcuni testimoni, quali nuovi mezzi di prova atti a provare l'inapplicabilità del Trattato 10 (versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10, cfr. *sub* E).

O.
Con ordinanza 12 maggio 2011 il Tribunale statuente – dando seguito

allo scritto 9 maggio 2011 del ricorrente, con cui ha nuovamente sollecitato l'assunzione delle prove richieste – ha comunicato ad entrambe le parti che le misure istruttorie postulate dal ricorrente verranno esaminate nella sentenza di merito.

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

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

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

S.
Con decisione incidentale 5 luglio 2011 il Tribunale statuente ha respinto detta richiesta, sottolineando in particolare che la sospensione dell'attuale procedura è contraria al principio di celerità, come pure agli impegni internazionali presi dalla Svizzera in virtù del Trattato 10.

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

Diritto:

1.

1.1. Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021) emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali prese dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96 possono essere contestate davanti al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 32 *a contrario* LTAF in relazione con l'art. 20k cpv. 1 OCDI-USA. La procedura davanti al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

1.2. La decisione 6 settembre 2010 resa dall'AFC nei confronti del ricorrente è una decisione finale concernente la trasmissione di informazioni che possono essere contestate 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 del ricorrente tendente a che la decisione 1°settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile. 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 rinvii).

1.3. L'interessato ha la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il suo gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA),

nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

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 dal 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 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; 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).

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

3.

Il ricorrente sostiene che il suo diritto di essere sentito sia stato leso a più riprese, come verrà esposto qui di seguito.

3.1. 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).

3.2. Il ricorrente lamenta innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentito siccome la decisione impugnata non sarebbe stata sufficientemente motivata.

3.2.1. 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; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches 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 inte-ressi 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).

3.2.2. Nel caso in esame, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/b che interessa la fattispecie, 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 B._____ e il conto ad essa intestato sono esistiti durante almeno tre anni, tra il 1999 e il 2008. Il ricorrente risulterebbe essere un cittadino americano ("US person"), nonché l'avente diritto economico della B._____ e quindi della relazione bancaria numero 1, di cui la società era titolare. Il ricorrente non avrebbe autorizzato l'AFC a richiedere all'IRS le copie delle sue dichiarazioni FBAR. Durante gli anni 2004 e 2005 sarebbero stati realizzati redditi di almeno fr. 333'652.--. Difatti, nell'ambito di un triennio sarebbe dunque stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha quindi considerato che tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato all'allora vigente Accordo 09 sono adempiute. Con riferimento agli argomenti sollevati dal ricorrente, in particolare riguardo alla durata della relazione bancaria e al periodo durante il quale egli ne è stato l'avente diritto economico, l'AFC ha osservato come risulterebbe dai documenti bancari che il ricorrente è stato l'avente diritto economico del conto in oggetto per oltre tre anni. In merito alla validità del Trattato 10, l'autorità inferiore ha poi ricordato ch'esso è vincolante giusta l'art. 190 Cost. In simili circostanze, l'autorità ha quindi ribadito l'adempimento di tutte le condizioni poste dal Trattato 10 (cfr. decisione impugnata, considd. 4-6).

Sulla base delle indicazioni dettagliate figuranti nella decisione impugnata, il ricorrente era certo stato in grado di cogliere i motivi sui

quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio. Si ricorda altresì che l'autorità non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio). Ciò che l'AFC ha fatto con la decisione impugnata, la quale soddisfa quindi l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. La censura del ricorrente non può pertanto trovare accoglimento.

3.3. Il ricorrente adduce inoltre che una violazione del suo diritto di essere sentito 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.

3.3.1. 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).

3.3.2. 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 tol-to 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) il ricorrente, come ogni altra persona trovatasi nella sua medesima situazione, sarebbe quindi stato in grado di prendere piena conoscenza dei criteri di cui all'Allegato.

3.3.3. 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).

3.3.4. Con riferimento alle circostanze del caso concreto si osserva quanto segue. Già con missiva 29 dicembre 2009, il 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. ***Eingang Vollmacht_22.12.2009, dossier AFC). L'AFC aveva quindi comunicato al suo patrocinatore il 4 gennaio 2010, di non disporre ancora della documentazione richiesta (cfr. doc. ***_Bestätigung Vollmacht_Brief, dossier AFC). Con scritto 2 luglio 2010, l'AFC ha trasmesso al ricorrente l'incarto completo di UBS SA che lo concerneva, comprendente la decisione 1° settembre 2009 così pure la richiesta

dell'autorità statunitense 31 agosto 2009, assegnandoli nel contempo un termine scadente il 9 agosto 2010 per prendere posizione in merito (cfr. doc. ***_Akteneinsicht mit Frist_Brief, dossier AFC). Il 9 agosto 2010 il ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni all'AFC (cfr. doc. ***_Stellungsnahme_09.08.2010, dossier AFC). Delle medesime è poi stato tenuto conto dall'autorità inferiore nella resa della decisione finale qui impugnata.

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 sentito del ricorrente, visto che nella procedura legislativa. Si rileva altresì come prima che fosse emanata la decisione di settembre 2010 – che non è peraltro parte delle prime cinquecento emesse entro i novanta giorni di cui al vincolo di segretezza – gli è stata data l'opportunità di esprimersi in merito, come meglio si vedrà appresso, conformemente al diritto di essere sentito.

3.3.5. 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. Il ricorrente è quindi venuto 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 dal 2 luglio 2010 (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Esso ha dunque avuto tempo sino al 9 agosto 2010 per esercitare pienamente il suo diritto di essere sentito, concessogli come da missiva 2 luglio 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale ha fatto uso il 9 agosto 2010 presentando le proprie puntuali osservazioni. Delle medesime è stato tenuto conto dall'AFC nella resa della decisione finale qui impugnata. Infine, il 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 3 marzo 2011, nonché vari ulteriori scritti. Alla luce delle surriferite circostanze, si deve concludere che neppure la decisione 1° settembre 2009 ha leso il diritto di essere sentito del ricorrente, che, come visto, gli è stato pienamente concesso. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

3.4. Il ricorrente sostiene poi che giusta l'art. 28 cpv. 5 della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1) – il quale a suo avviso si applica alla fattispecie – la domanda di assistenza 31 agosto 2009 dell'IRS redatta in lingua inglese andrebbe tradotta almeno in una delle lingue nazionali. A suo avviso, nella lingua originale essa non è chiaramente comprensibile né per le autorità federali chiamate a trattarla, né per le persone interessate dalla domanda di assistenza amministrativa. Secondo lui, in assenza di una traduzione, questa richiesta – e di riflesso anche la conseguente decisione 1° settembre 2009 dell'AFC – deve essere ritenuta nulla, poiché lesiva del diritto di essere sentito.

3.4.1. La censura sollevata dal ricorrente presuppone d'accertare le lingue nelle quali la domanda d'assistenza può essere presentata sulla base del Trattato 10. Né la CDI-USA 96, né il Trattato 10 sanciscono in quali lingue può essere presentata una domanda di assistenza amministrativa. Ne discende che in linea di principio detta domanda può essere presentata in una qualsiasi lingua e dunque anche in lingua inglese.

3.4.2. Giusta l'art. 190 Cost., il Trattato 10 è vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. La conformità del diritto internazionale – di cui fa parte il Trattato 10 – con la Costituzione federale e le leggi federali non può essere esaminata qualora il diritto internazionale sia più recente. Il diritto anteriore al Trattato 10, trova applicazione per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quest'ultimo. Per questi motivi, sebbene difetti una versione originale del Trattato 10 in almeno una lingua ufficiale della Confederazione, come prescritto dall'art. 13 cpv. 1 della Legge federale del 5 ottobre 2007 sulle lingue nazionali e la comprensione tra le comunità linguistiche (Legge sulle lingue, LLing, RS 441.1), esso rimane vincolante per la Svizzera (cfr. DTAF 2010/40 consid. 3, in particolare consid. 3.3 per quanto riguarda la questione della lingua del Trattato 10).

3.4.3. L'AIMP disciplina, in quanto altre leggi o convenzioni internazionali non dispongano altrimenti, tutti i procedimenti della cooperazione internazionale in materia penale (cfr. art. 1 AIMP). L'art. 27 cpv. 1 AIMP precisa che l'art. 28 AIMP si applica a tutti i procedimenti disciplinati da questa legge. In concreto, il caso che qui ci occupa concerne una procedura di assistenza amministrativa (cfr. consid. 6.9 del presente giudizio), motivo per cui l'AIMP non è per principio ad esso applicabile. Già per queste ragioni la censura sollevata dal ricorrente si rivela priva di fondamento.

3.4.4. Va poi esaminata la censura del ricorrente, secondo cui, l'AFC avrebbe dovuto tradurre in una lingua ufficiale della Svizzera la domanda di assistenza amministrativa dell'IRS nonché i relativi annessi redatti in lingua inglese.

Giusta la giurisprudenza del Tribunale federale, né l'art. 6 CEDU, né la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito conferiscono alla parte interessata da un procedimento il diritto di ottenere una traduzione nella propria lingua degli atti di un incarto redatti in una lingua di cui egli non ha la padronanza. Di principio, spetta alla parte interessata farsi tradurre gli atti ufficiali di un incarto (cfr. DTF 131 V 35 consid. 3.3 con riferimenti citati, 127 V 219 consid. 2b/bb, 115 Ia 65 consid. 6; decisione del Tribunale amministrativo federale C-7871/2009 del 25 maggio 2010 consid. 3). In tali circostanze è dunque a giusto titolo che l'AFC non ha provveduto alla traduzione della domanda di assistenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4). Va inoltre aggiunto che in concreto il ricorrente – come pure il suo mandante – non nega di padroneggiare l'inglese, tant'è che nel suo ricorso si è ampiamente espressi in merito alla validità del Trattato 10 e della domanda di assistenza dell'IRS.

Anche l'allegazione del ricorrente secondo cui le autorità federali non avrebbero pienamente compreso il tenore della domanda di assistenza, poiché redatta in lingua inglese, è priva di pertinenza. Non si vede per quali motivi l'autorità inferiore – come pure il Tribunale statuente – dovrebbe accertarsi che i suoi membri abbiano la padronanza assoluta dell'inglese. Del resto, il ricorrente non ha segnalato alcuna incongruenza tra la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC e la domanda di assistenza 31 agosto 2009 dell'IRS, dimostrante un'eventuale incomprensione della richiesta americana da parte delle autorità federali (cfr. DTF 131 V 35 consid. 3.3 con rinvii; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4).

3.4.5. Alla luce di quanto appena esposto, risulta che è a giusto titolo che la domanda di assistenza 31 agosto 2009 è stata presentata dall'IRS in lingua inglese, nonché che la stessa è pienamente valida. Ma vi è di più. Una traduzione della stessa in una lingua nazionale non risulta necessaria. Per questi motivi, sia la censura sollevata dal ricorrente, che la sua richiesta di traduzione della domanda di assistenza statunitense postulata *in limine litis* (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 1), vanno entrambe respinte.

4.

Il ricorrente solleva poi numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, egli contesta dapprima l'Accordo 09 (cfr. punto III. A del ricorso), nel seguito l'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (cfr. punto III. B del ricorso), quindi la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS e la successiva decisione 1° settembre 2009 dell'AFC (cfr. punto III. C del ricorso) e per finire la decisione finale 6 settembre 2010 dell'autorità inferiore (cfr. punto III. D del ricorso). Anche in sede di replica e nei successivi complementi, 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 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 va valutata nel contesto della CDI-USA 96 (cfr. lett. D del presente giudizio). Esso va dunque messo sul medesimo rango della CDI-USA 96 (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6662/2010 del 27 giugno 2011 consid. 4.2 e ATAF 2010/40 consid. 6.2.2 nonché 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.

5.

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

5.1. 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.

5.1.1. 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 CV. 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 CEDU 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 internazio-nale, 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 d'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 dal 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 e 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.

5.1.2. 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).

5.2. Alla luce di quanto esposto in precedenza, le corrispondenti censure ricorsuali sollevate dal 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 dal ricorrente *in limine litis*, volte all'esame della costituzionalità e applicabilità del Trattato 10 (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 2.1 e 2.3) nonché all'accertamento del numero di conti bancari trattati dall'AFC e quelli di cui l'IRS ha ottenuto informazioni (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 5). In particolare, vanno respinte le richieste d'audizione dei testimoni postulate mediante istanza di misure istruttorie 16 marzo 2011 (cfr. citato allegato, pag. 5). Si rammenta a tal proposi-to 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 ac-certamento 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 essen-do qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 6.4 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".

5.3. Il 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. 5.1.1 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. 5.1.1; 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 dal 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).

5.4. A mente del 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. Il 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 il 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 del 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).

5.5. Il 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 dal ricorrente va conseguentemente respinta.

5.6. Il 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. 5.1.1 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 il ricorrente non le invoca in combinazione con un'altra garanzia convenzionale considerata un diritto

sostanziale ai sensi delle predette Convenzioni. Inoltre, esso non dimostra in che modo le succitate disposizioni gli 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).

5.7. A mente del 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. 5.1.1 del presente giudizio), non è stato il caso.

5.8. Il 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. 3.3 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.

6.

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. 6.1 che segue) nonché della decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC nei confronti di UBS SA (cfr. consid. 6.2 che segue).

6.1.

6.1.1. 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).

6.1.2. 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).

6.2. Il 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.

6.2.1. 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 TAGSU. 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).

6.2.2. 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).

6.2.3. 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 dal ricorrente riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

6.3. A mente del 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.

6.3.1. 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 al ricorrente trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, il 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.

6.3.2. 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.

6.4. Il 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. 6.2.3 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).

6.5. Il 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. Invoca 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).

Egli ritiene inoltre necessario accertare se, e in che misura, UBS SA abbia trasmesso informazioni sensibili alle autorità americane al fine d'assistere l'IRS nell'allestimento dell'Allegato al Trattato 10. A suo avviso, tali comportamenti avrebbero rilevanza penale e renderebbero nulla l'assistenza amministrativa in favore delle autorità americane. Egli ritiene altresì che UBS SA abbia chiesto all'autorità statunitense di richiedere all'AFC di emettere il divieto di comunicare informazioni riguardo all'elenco dei criteri, benché UBS SA medesima abbia contribuito direttamente alla loro elaborazione.

Anche su tali doglianze non può essere prestata adesione e ciò poiché, come noto, il Trattato 10 e il relativo Allegato prevalgono 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). Si ricorda altresì che l'Allegato al Trattato 10 è vincolante per le autorità svizzere in virtù dell'art. 190 Cost. Di conseguenza, le circostanze nelle quali sono stati redatti i criteri alla base della concessione dell'assistenza amministrativa agli USA, non inficiano in alcun modo sulla validità del citato Allegato e, di riflesso, dell'assistenza amministrativa in favore degli USA. Ne discende che gli accertamenti postulati dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone (cfr. ricorso 15 ottobre 2010, pag. 33; *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.2) appaiono superflui e pertanto vanno respinti.

6.6. A titolo puramente abbondanziale, considerata l'allusione del 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). In tali circostanze la misura istruttoria postulata dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone, volta all'accertamento del giorno della notifica della richiesta statunitense appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 15 ottobre 2010, pag. 32; *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.1).

6.7. 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).

6.8.

6.8.1. 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 il ricorrente, tale decisione non è quindi nulla.

6.8.2. Il 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. Rileva altresì che i provvedimenti speciali di inchiesta di cui alla predetta disposizione legale utilizzati dall'AFC per ottenere dall'istituto bancario i suoi dati potevano essere unicamente adottati dalla Divisione affari penali e inchieste e non dalla Divisione degli affari internazionali dell'AFC. Al fine di comprovare la sua tesi, egli postula che venga accertato se l'AFC ha ottenuto detta autorizzazione.

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. 6.8.1 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. Il fatto che la Task Force costituita secondo l'art. 1 cifra 2 dell'Accordo 09 dipende dalla Divisione degli affari internazionali dell'AFC – così come risulta dall'organigramma presentato nel sito internet dell'autorità (www.estv.admin.ch) – è quindi irrilevante. Per il che, anche questa censura risulta priva di fondamento. In tali circostanze la misura istruttoria postulata dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone, volta ad accertare se l'AFC abbia ottenuto la succitata autorizzazione appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 15 ottobre 2010, pag. 33; *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.1).

6.9. Infine, senza sollevare un'esplicita contestazione, il 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 AIMP). 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).

7.

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

7.1. Il caso oggetto del presente giudizio concerne la categoria 2/B/b di cui al citato Allegato. Giusta la cifra 1 lettera B del medesimo, l'assistenza amministrativa deve essere concessa ai cittadini statunitensi (indipendentemente dal loro domicilio) che erano gli aventi diritto economico di conti di società offshore aperti o in essere nel periodo 2001 - 2008, per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di truffe e reati analoghi.

I criteri per determinare l'esistenza di "truffe e reati analoghi", condizione essenziale giusta la cifra 2/B/b dell'Allegato, sono soddisfatti nel caso in cui:

- nonostante la notifica dell'AFC, il cittadino statunitense non ha dimostrato di aver adempiuto ai suoi obblighi legali in materia di dichiarazioni fiscali in relazione ai suoi interessi in tali conti di società offshore (vale a dire autorizzando l'AFC a richiedere all'IRS le copie delle dichiarazioni FBAR del contribuente per gli anni in questione);
- il conto della società offshore (i) è stato in essere per un periodo di tempo prolungato (ossia almeno tre anni, di cui un anno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa) e (ii) 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/B/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.

7.2. In merito all'esigenza di un "fondato sospetto", lo scrivente Tribunale 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 del Trattato 10 sono adempiuti. Se vi perviene, 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).

7.3. In concreto, il ricorrente ritiene che per stabilire la durata dell'esistenza del conto numero 1 è determinante il periodo durante il quale egli ne era, in qualità di "US person", l'avente diritto economico. Sostenendo di essere stato l'avente diritto economico del succitato conto per meno di tre anni – e meglio, a partire dal 29 settembre 2003, data della sottoscrizione del "formulario A", fino al 13 maggio 2005, data di chiusura del citato conto – egli considera che esso è esistito per meno di tre anni, di modo che non sarebbero dati i presupposti per concedere l'assistenza amministrativa ai sensi della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10.

7.3.1. Lo scrivente Tribunale ha avuto modo di pronunciarsi con sentenza A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 riguardo al criterio degli "aventi diritto economico" (nella versione inglese di cui all'Allegato del Trattato 10 definito come "beneficially owned") nel contesto di una fattispecie

inerente la categoria 2/B/b dell'Allegato (cfr. in particolare consid. 7.3). Ispirandosi al concetto di "beneficial owner" della CDI-USA 96, rispettivamente del Modello di Convenzione fiscale riguardante il reddito e il patrimonio elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito: Modello OCSE), il TAF ha rilevato che nel Trattato 10 tale criterio permette di assicurare che le informazioni bancarie di una "US person" possano essere trasmesse alle autorità fiscali americane, allorquando esso crea un veicolo finanziario al fine di sottrarsi al proprio obbligo di dichiarare il patrimonio e i profitti conseguiti depositati sul conto detenuto da tale entità. Il concetto di "avente diritto economico" serve quindi a includere nel Trattato 10, da un punto di vista economico, le situazioni nelle quali ci si avvale di una società offshore unicamente per eludere l'obbligo di dichiarazione fiscale, rispettivamente la si utilizza ai fini di sottrazione fiscale nei confronti degli USA. Per ammettere una possibile appartenenza economica ("beneficially owned") di un conto di una società offshore ai sensi del Trattato 10, è determinante in che misura la "US Person" ha economicamente il controllo e la disposizione sul proprio patrimonio e sui profitti generati depositati sul conto UBS della società offshore (cfr. la citata sentenza A-6053/2010 consid. 7.3.2). Dal punto di vista economico, per considerare se un cittadino statunitense si è spossessato del proprio patrimonio e/o dei profitti conseguiti, occorre dunque valutare com'è esercitato il potere di disposizione sugli averi in conto e/o sui profitti generati, nonché la loro gestione e il loro utilizzo. Se dall'esame della fattispecie risulta che la "US Person" interessata ha economicamente il controllo e il potere di disposizione sul conto della società offshore, in applicazione del principio della "substance over form" ai sensi del Trattato 10 (cfr. consid. 7.3.2 della citata sentenza), tale società dev'essere reputata come trasparente e di conseguenza la "US Person" va ritenuta l'avente diritto economico degli averi in conto. Occorre quindi valutare gli elementi del caso concreto per determinare se, e in quale misura, il potere di disporre economicamente degli averi nonché il controllo del patrimonio depositato sul conto UBS e dei profitti conseguiti sussistono effettivamente nel periodo 1999 – 2010 (cfr. consid. 7.3.2 della citata sentenza; cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.4.3 con rinvii e A-6970/2010 del 9 giugno 2011 consid. 5.2.3 con rinvii).

Lo scrivente Tribunale ritiene che alcun motivo giustifichi di ridiscutere la giurisprudenza sancita con sentenza A-6053/2010 del 10 gennaio 2011. La medesima è quindi nuovamente confermata anche in questa sede.

7.3.2. Per la categoria 2/B/b che qui ci occupa, si rileva che il Trattato 10 non indica quale debba essere la durata minima per considerare una persona quale avente diritto economico del conto. Il Trattato 10 esige infatti unicamente che le "US persons" siano state gli aventi diritto economico di conti di società offshore aperti o in essere nel periodo 2001 - 2008 per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di "truffe e reati analoghi". Si osserva altresì che è solo in relazione alle attività costituenti un fondato sospetto di "truffe e reati analoghi", che la cifra 2 lett. B/b esige in particolare che il conto della società offshore sia stato in essere per un periodo di tempo prolungato (ossia almeno tre anni, di cui un anno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa). Determinanti per stabilire il periodo durante il quale il conto della società offshore è esistito sono la data di apertura e quella di chiusura del suddetto conto (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7017/2010 del 16 giugno 2011, consid. 8.3 con rinvii citati). Nessun accenno è invece fatto in merito ad un eventuale legame tra la qualità di avente diritto economico e la durata dell'esistenza del conto. Come sancito con sentenza A-6941/2010 dell'11 agosto 2011, nel caso concreto può rimanere aperta la questione di sapere se sia necessario un periodo minimo durante il quale una persona è stata l'avente diritto economico del conto, affinché essa cada sotto il campo d'applicazione della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 (cfr. consid. 4.6 della citata decisione). Come verrà dimostrato qui di seguito, il ricorrente non è riuscito ad inficiare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto stabilito dall'autorità inferiore, secondo cui egli sarebbe diventato l'avente diritto economico del conto a partire dal momento in cui sua sorella è venuta meno.

7.3.3. In concreto, sulla scorta della documentazione bancaria l'autorità inferiore ha ritenuto che la B._____ e la relazione bancaria intestata a quest'ultima sono esistite durante almeno 3 anni tra il 1999 e il 2008 (cfr. docc. n. ***_4_00001 e segg., _4_00015 e segg. e _4_00036). Stabilito che il ricorrente è una "US person", l'AFC ha poi rilevato che dal "formulario A" datato 29 settembre 2003 risulta che ch'egli è l'avente diritto economico della B._____ e quindi della relazione bancaria numero 1, di cui detta società era titolare (cfr. doc. n. ***_4_00036). L'autorità inferiore ha poi evidenziato che il conto in oggetto in passato è appartenuto a C._____, sorella del ricorrente e precedente avente diritto economico della B._____ (cfr. doc. n. ***_5_00005). Essa ha osservato come successivamente al decesso della sorella avvenuto nel 2001, già in data 22 luglio 2002 ci si riferiva al ricorrente quale avente diritto economico del conto (cfr. doc. n. ***_3_00006). L'AFC precisa poi che già dal 18 giugno 2001 era noto che alla morte della sorella il

ricorrente sarebbe diventato il solo avente diritto economico della B._____ (cfr. docc. n. ***_5_00014 e segg., nonché _00037). Essa rileva altresì che a partire dal 22 ottobre 2001 egli era considerato da UBS SA quale nuovo avente diritto economico della B._____ (cfr. docc. n. ***_5_00052 a _00054). In tali circostanze, l'autorità inferiore ha concluso che di fatto il ricorrente era l'avente diritto economico della relazione bancaria in oggetto già prima del 2003. Essa ritiene infine che il Trattato 10 non esige che una persona debba essere l'avente diritto economico di un conto per almeno un periodo di tre anni (cfr. decisione impugnata, considd. 4-6), questione che a mente dello scrivente Tribunale, come già indicato poc'anzi (cfr. consid. 7.3.2 del presente giudizio), per i motivi che verranno esposti successivamente, può senz'altro qui rimanere aperta.

La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione mostra come la soglia del fondato sospetto sia stata raggiunta. Essa non risulta manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria. Nondimeno, si precisa che, contrariamente a quanto indicato dall'autorità inferiore, la qualità di "US person" non emerge dai docc. n. ***_ 4_00004, _00009 seg. e _00015, bensì dai docc. n. ***_4_00001, _00002 e _00036. Occorre quindi procedere qui di seguito ad esaminare se il ricorrente è pervenuto a confutare in maniera chiara e decisiva il sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la durata minima di tre anni dell'esistenza del conto in oggetto, nonché il periodo durante il quale il ricorrente ne è stato l'avente diritto economico.

7.3.4. Il ricorrente, basandosi sostanzialmente sulla stessa documentazione bancaria utilizzata dall'autorità inferiore, sostiene che è sua sorella C._____ ad aver costituito a suo tempo la B._____ e il relativo conto numero 1, di cui lei era l'unica avente diritto economico (cfr. doc. n. ***_5_00014). Egli aggiunge che dopo il decesso della sorella, è diventato l'avente diritto economico del citato conto solo in data 29 settembre 2003, ossia al momento della sottoscrizione del "formulario A" (cfr. doc. n. ***_4_00036). Egli sottolinea poi che il 13 maggio 2005 è stato ordinato alla banca di chiudere detto conto (cfr. doc. n. ***_5_00082). A suo parere, lui sarebbe stato l'avente diritto economico di detto conto per meno di tre anni. A suo avviso, in tali circostanze bisogna concludere che la relazione bancaria numero 1 avente lui, in qualità di "US person", quale avente diritto economico ha avuto "vita breve" (1 anno, 7 mesi e 14 giorni) e pertanto non può rientrare nella categoria 2/B/b in quanto non è data la condizione relativa all'esistenza della

relazione per un periodo di tempo di almeno 3 anni (cfr. ricorso 15 ottobre 2010, pagg. 4, 25-26).

7.3.5. In merito agli argomenti sollevati dal ricorrente, si rileva innanzitutto che, come giustamente indicato dall'AFC, dai documenti bancari emerge che il conto in oggetto è esistito per più di tre anni tra il 1999 e il 2008 (cfr. docc. n. ***_4_00001 e segg., _4_00015 e segg. e _4_00036, _5_00082 e seg.). Da detti documenti emerge altresì che la relazione bancaria in oggetto era intestata alla società B._____, di cui C._____, sorella del ricorrente, è stata l'avente diritto economico (cfr. in particolare docc. n. ***_5 _00014, _5_00034, _5_00037, _3_00005). Quest'ultimo fatto è peraltro confermato dallo stesso ricorrente.

Ciò posto, dai documenti bancari risulta inoltre che con scritto 28 giugno 2001 (cfr. doc. n. ***_5_00003) il ricorrente ha informato la banca della precarietà della salute di sua sorella, inviando loro il documento intitolato "Regulations of the B._____" datato 19 giugno 2011, sottoscritto da entrambi. In tale documento viene regolata la gestione del conto della B._____ qualora la sorella dovesse venire meno. In particolare, al punto n. Sec. 2 del citato documento, viene chiaramente precisato che alla morte della sorella, il ricorrente sarebbe divenuto il nuovo avente diritto economico del conto in oggetto: "Upon the death of Mrs. C._____ the net assets pass over to following person: Mr. A._____ …, … U.S.A" (cfr. docc. n. ***_5 _00004, _00011, _00014, _00018). Il succitato documento è poi stato nuovamente inviato a UBS SA dalla B._____ con scritto 19 giugno 2001 (cfr. doc. n. ***_5_00019).

Ma vi è di più. La stessa sorella, con scritto 18 giugno 2001 ha espresso la volontà che il ricorrente diventasse immediatamente l'unico titolare del conto numero 1 relativo alla B._____: "This letter is your full authority to change all my previous instructions regarding my heirs to the above referenced account. I appoint my brother A._____ to be the sole and only entitled heir to all assets in the B._____ account. This shall become effective immediately. […] In case of my death, all future correspondence should be directed to my brother A._____ […]" (cfr. doc. n. ***_5_00037).

Come indicato nel certificato di morte agli atti, risulta che la sorella del ricorrente è venuta meno il 6 luglio 2001 (cfr. doc. n. ***_5_00038). Alla luce di quanto concordato tra le parti, si può pertanto concludere che da quel momento preciso, il ricorrente era l'avente diritto economico del conto in oggetto.

Tale conclusione trova conferma nella documentazione bancaria agli atti dalla quale emerge che UBS SA era al corrente che alla morte della sorella del ricorrente, quest'ultimo sarebbe divenuto il nuovo avente diritto economico. In particolare si citano lo scritto 22 ottobre 2001 inviato da UBS SA alla società B._____ (cfr. doc. n. ***_5_00052) e la nota interna datata 22 luglio 2002 nella quale la banca fa riferimento al ricorrente quale nuovo avente diritto economico (cfr. docc. n. ***_3_00005, _00006).

Da detta documentazione, emerge infine come il ricorrente abbia agito quale avente diritto economico del conto già prima del 29 settembre 2003. In effetti dagli scritti 13 giugno 2001, 26 luglio 2001 e 18 gennaio 2003, emerge ch'egli ha ordinato alla banca di effettuare alcuni investimenti (cfr. docc. n. ***_5_00001, _00002, _00044, _00054, _00070). Agli atti vi sono poi vari scritti dai quali risulta ch'egli è stato autorizzato a gestire il conto della società B._____ già dal 2001 (cfr. docc. n. ***_3_ 00041 e _4_00001).

7.3.6. In definitiva, vi sono forti indizi che di fatto il ricorrente aveva il controllo del conto in oggetto e che egli ne era l'avente diritto economico ben prima del 2003, e meglio almeno a partire dal 6 luglio 2001, ovvero immediatamente dopo la morte della sorella. In tali circostanze – contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente – è ininfluente che il formulario A sia stato sottoscritto solo il 29 settembre 2003. Visto quanto appena esposto, nonché tenuto conto della giurisprudenza citata poc'anzi (cfr. considd. 7.3.1 e 7.3.2 del presente giudizio), non si può concludere diversamente che il ricorrente poteva essere considerato dall'AFC quale avente diritto economico del conto numero 1 già a partire dal 6 luglio 2001. Considerato che detto conto è stato chiuso al più presto il 13 maggio 2005 (cfr. doc. n. ***_5_000829) su richiesta della società B._____, il periodo durante il quale il ricorrente ne è stato l'avente diritto economico risulta pertanto essere superiore ai tre anni.

Di fatto, il ricorrente non è riuscito a dimostrare in modo chiaro e decisivo né d'essere stato l'avente diritto economico del conto in oggetto per meno di tre anni, né che detto conto sia esistito per una durata inferiore ai tre anni. È dunque a giusta ragione che l'autorità inferiore ha stabilito che il conto numero 1 è esistito per almeno tre anni durante il periodo rilevante per il Trattato 10. In tali circostanze, quale debba essere la durata minima da adempiere per ritenere una persona quale avente diritto economico del conto ai sensi della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10, è una questione che può rimanere aperta, essendo qui ininfluente.

8.

8.1. Il ricorrente sostiene altresì che la semplice costituzione di società offshore – le cui quote non vengono dichiarate al fisco del paese attinente all'avente diritto economico – non costituisce un comportamento assimilabile alla truffa fiscale, ma va considerato quale semplice sottrazione di imposta, per la quale non è ammessa l'assistenza internazionale in materia penale. Secondo lui, il suo caso non può rientrare nella casistica di sottrazione continua di importanti somme d'imposta (art. 190 cpv. 2 LIFD), allorquando, secondo l'ordinamento giuridico svizzero comportamenti analoghi vengono ritenuti delle semplici sottrazioni di imposta. Per questi motivi l'assistenza amministrativa deve essere respinta. Al fine di accerta-re tale evenienza, egli postula che venga esperita una perizia fiscale riferita alla relazione bancaria in oggetto.

8.2. Come già affermato in precedenza la nozione di "truffe e reati analoghi" di cui alla categoria 2/B/a che qui ci occupa è definita secondo i criteri stabiliti dall'Allegato al Trattato 10 (cfr. considd. 7 e 7.1 del presente giudizio). La realizzazione di "truffe e reati analoghi" va esaminata sulla base dei criteri oggettivi previsti dal citato Allegato, il quale è *in casu* determinante. Non è dunque di alcun rilievo esaminare se secondo il diritto interno svizzero il comportamento adottato dal ricorrente costituisca una semplice sottrazione d'imposta oppure una sottrazione continua di importanti somme d'imposta. Dal momento che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti, l'assistenza amministrativa va concessa agli USA. La perizia fiscale postulata dal ricorrente (cfr. ricorso 15 ottobre 2010, pag. 34; *petitum* ricorsuale*, ad* 2.2), come pure la censura da lui sollevata, vanno pertanto entrambe respinte.

9.

In conclusione si constata che dai documenti bancari emerge che la B._____ e il conto numero 1 sono esistiti durante almeno tre anni tra il 1999 e il 2008. Il ricorrente non è riuscito a dimostrare in modo chiaro e decisivo che il succitato conto è esistito per meno di tre anni. Egli risulta poi essere una "US person", fatto che lui per altro non contesta. Il ricorrente poteva inoltre essere considerato quale avente diritto economico della B._____ e quindi del conto numero 1, di cui quest'ultima era titolare. Non risulta che il ricorrente abbia dato l'autorizzazione all'AFC per ottenere dall'IRS le copie delle sue dichiarazioni FBAR, tant'è ch'egli non lo contesta neppure. Durante gli

anni 2004 e 2005 sono stati realizzati redditi di almeno fr. 333'652.--, di modo che già sulla scorta di soli due anni è stata raggiunta la media annua di fr. 100'000.-- per un periodo di tre anni consecutivi. L'utilizzo da parte dell'AFC di tassi differenziati per il calcolo degli utili in capitale, a seconda del tipo di transazione, non è contestato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.5.5 con rinvii). La realizzazione di detti profitti appare corretta e non viene minimamente contestata dal ricorrente. In considerazione di quanto precede, tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 risultano adempiuti. Conseguentemente, va concessa l'assistenza amministrativa agli USA per il conto numero 1.

10.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, per quanto ricevibile (cfr. considd. 1.2 e 1.4), il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico dei ricorrenti soccombenti (art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 22'000.-- (art. 4 TS-TAF). Con decisioni incidentali datate 26 maggio 2011 e 5 luglio 2011 sono state poste a carico del ricorrente per ognuna di esse le spese processuali di fr. 1'000.-- (in totale fr. 2'000.--), importo che è stato compensato nella misura corrispondente con l'anticipo spese di fr. 20'000.-- versato da quest'ultimo il 29 novembre 2010. Il ricorrente è altresì stato invitato a versare un ulteriore anticipo spese di fr. 1'000.-- per ognuna delle citate decisioni (in totale fr. 2'000.--). Le rimanenti spese di fr. 20'000.-- sono compensate con l'anticipo spese di fr. 20'000.-- versato il 29 novembre 2010. Al 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 (cfr. art. 83 lett. h della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF, RS 173.110]).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Le misure istruttorie postulate *in limine litis* dal ricorrente e negli allegati successivi al ricorso sono integralmente respinte.

2.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è respinto.

3.
Le spese processuali di fr. 22'000.-- sono poste a carico del ricorrente (di cui fr. 2000.-- sono già stati pagati da quest'ultimo). Le rimanenti spese di fr. 20'000.-- sono compensate con l'anticipo spese di fr. 20'000.--.

4.
Non vengono assegnate ripetibili.

5.
Comunicazione a:

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

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

Data di spedizione: