Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-7729/2010

Sentenza del 25 ottobre 2011

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),
Charlotte Schoder, Markus Metz,
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 ad A._____, quale avente diritto economico della società X._____, è stato trasmesso da UBS SA all'AFC il 17 marzo 2010.

H.
Nella sua decisione finale 27 settembre 2010, l'autorità ha considerato che, essendo adempiute tutte le condizioni poste, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

I.
Per il tramite del suo patrocinatore A._____ (di seguito: ricorrente), quale avente diritto economico della società X._____, è insorto contro tale decisione con ricorso 29 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 27 settembre 2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento della decisione 27 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 amministrativa relativa a UBS SA sarebbe stata completamente evasa: l'AFC avrebbe trattato più di 4'450 conti, limite di validità previsto dall'Accordo 09.

J.
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.

K.
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. In detta occasione ha altresì postulato la cancellazione e la distruzione delle informazioni contenute nei doc. n. ***_3_00001-00021.

L.
Con duplica 10 marzo 2011, l'AFC, riconfermandosi in quanto sostenuto in precedenza, ha postulato nuovamente il rigetto delle misure istruttorie richieste dal ricorrente.

M.
Con istanza di misure istruttorie 16 marzo 2011, il ricorrente ha chiesto l'assunzione dei docc. S e T, 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).

N.
Con ordinanza 12 maggio 2011 il Tribunale statuente – dando seguito allo scritto 9 maggio 2011 del ricorrente, con cui ha sollecitato nuovamente l'assunzione delle prove richieste – ha comunicato ad entrambe le parti che dette misure istruttorie verranno esaminate nella sentenza di merito.

O.
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.

P.
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.

Q.
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.

R.
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.

S.
Con ordinanza 6 ottobre 2011, lo scrivente Tribunale ha notificato alle parti la sostituzione del giudice Pascal Mollard con il giudice Markus Metz, impartendo ad entrambe un termine scadente il 12 ottobre 2011 per inoltrare un'eventuale domanda di ricusazione avverso la succitata persona.

T.
Con istanza di ricusa 11 ottobre 2011, il ricorrente ha postulato la ricusazione dell'intero collegio giudicante, qualora dovesse essere accertato che il livello di conoscenza della lingua italiana dei giudici che lo compongono è insufficiente per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti da lui introdotti.

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

Diritto:

1.

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

1.2. La decisione 27 settembre 2010 resa dall'AFC nei confronti del ricorrente è una decisione finale concernente la trasmissione di informazioni che può essere contestata dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 *a contrario* LTAF e art. 20k cpv. 1 OCDI-USA). 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 fe-derale 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 il 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.

1.6. Ciò posto, va innanzitutto trattata la domanda di ricusazione presentata con istanza 11 ottobre 2011 dal ricorrente nei confronti dei giudici Markus Metz, Salome Zimmermann e Charlotte Schoder. In sostanza, il ricorrente dubita che i summenzionati giudici dispongano di un livello di conoscenza sufficiente della lingua italiana per poter comprendere in maniera approfondita gli atti e le posizioni giuridiche rilevanti per la presente procedura di ricorso. Egli postula dunque che venga accertato il loro livello di conoscenza della lingua italiana. Nel caso in cui tali conoscenze risultassero insufficienti per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti introdotti dal ricorrente, quest'ultimo postula la ricusazione dell'intero collegio giudicante.

1.6.1. Alla procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale si applicano per analogia le disposizioni della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF, RS 173.110) concernenti la ricusazione (art. 34 e segg. LTF) conformemente all'art. 38 LTAF. La decisione in merito alla domanda di ricusazione può essere presa senza che sia sentita la controparte (art. 37 cpv. 2 LTF), in concreto senza che sia sentita l'autorità inferiore. Poiché non può essere richiesta la ricusazione di un intero collegio giudicante, ritenuto come i motivi di ricusazione siano invocabili unicamente contro le singole persone che lo compongono (cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. m. 3.70), la domanda di ricusa-zione verrà trattata come rivolta contro i giudici Salome Zimmermann, Charlotte Schoder e Markus Metz, presi singolarmente. I predetti giudici con scritti 13 e 14 ottobre 2011, rispettivamente con nota agli atti 12 ottobre 2011, hanno chiarito di disporre di un livello di conoscenza della lingua italiana sufficiente per comprendere in maniera dettagliata il ricorso, i successivi scritti del ricorrente, gli allegati come pure la giurisprudenza e la letteratura pertinenti, nonché di non ritenersi prevenuti e parziali.

1.6.2. Giusta l'art. 34 cpv. 1 LTF i giudici si ricusano se hanno un interesse personale nella causa (lett. a), se hanno partecipato alla medesima causa in latra veste, segnatamente come membri di un'autorità, consulenti giuridici di una parte, periti o testimoni (lett. b), se sono congiunti o partner registrati di una parte, del suo patrocinatore o di una persona che ha partecipato alla medesima causa come membro dell'autorità inferiore ovvero convivono stabilmente con loro (lett. c), se sono parenti o affini in linea retta, o in linea collaterale fino al terzo grado, con una parte, il suo patrocinatore o una persona che ha partecipato alla medesima causa come membro dell'autorità inferiore (lett. d) o se per altri motivi, segnatamente a causa di rapporti di stretta amicizia o di personale inimicizia con una parte o il suo patrocinatore, potrebbero avere una prevenzione nella causa (lett. e). In merito all'ultimo motivo di ricusazione citato va precisato che, ai sensi dell'interpretazione finora data dalla giurisprudenza (concernente la vecchia Legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria [OG, CS 3 499]), lo stesso quale "Auffangtatbestand" è invocabile sussidiariamente, qualora i motivi qualificati delle lett. a-d non siano realizzati (cfr. ANDREAS GÜNGERICH, in: HANSJÖRG SEILER/NICOLAS VON WERDT/ANDREAS GÜNGERICH, Bundesgerichtsgesetz [BGG]: Bundesgesetz über das Bundesgericht, Handkommentar, Berna 2007, N. 5 e segg. ad art. 34 LTF; decisione del Tribunale federale 2F_2/2007 del 25 aprile 2007 consid. 3.2). Esiste una legittima suspicione, qualora le circostanze esposte – le quali da un esame oggettivo appaiono idonee – suscitano una certa diffidenza dell'imparzialità di un giudice (cfr. DTF 133 I 1 considd. 5.2 e 6.2, DTF 131 I 113 consid. 3.4). Le disposizioni sulla ricusazione tutelano l'imparzialità e l'indipendenza della persona che ha la funzione di giudice.

Il ricorrente stesso nel proprio esposto non porta nessun elemento che possa suscitare una tale sfiducia nell'imparzialità dei tre giudici. In particolare, non si vede in che modo la presunta carente padronanza della lingua italiana dei giudici potrebbe condurre a sfavorire maggiormente il ricorrente, rispetto all'autorità inferiore, ritenuto come l'intera procedura sia svolta in italiano per entrambe le parti.

1.6.3. Per quanto concerne la domanda di ricusazione rivolta nei confronti delle giudici Salome Zimmermann e Charlotte Schoder, va rilevato che la stessa è già in partenza tardiva. In effetti, con decisione incidentale 7 dicembre 2010 il ricorrente è stato invitato a far valere avverso le succitate persone degli eventuali motivi di ricusazione entro il 6 gennaio 2011. Già allora il ricorrente poteva venire a conoscenza del fatto che entrambe le giudici sono di madre lingua tedesca. Colui che non fa valere

immediatamente i motivi di ricusazione contro uno dei giudici, non appena ne viene a conoscenza, rimanendo dunque in silenzio al riguardo, perde il diritto di invocare successivamente un'eventuale vizio di procedura (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.73). Nulla muta il fatto che quale terzo giudice del collegio giudicante sia stato inizialmente designato Pascal Mollard, giudice di madre lingua francese. In effetti, se da una parte le conoscenze linguistiche di un giudice non danno alcuna indica-zione in merito a quelle di un altro giudice, d'altro canto la lingua madre non è un criterio per misurare il livello di conoscenza della lingua italiana di una persona.

1.6.4. Come si evince da quanto indicato dal ricorrente, in sostanza egli fa riferimento all'art. 30 cpv. 1 Cost. secondo cui ognuno ha il diritto d'essere giudicato da un tribunale fondato sulla legge, competente nel merito, indipendente e imparziale. Con la sua richiesta il ricorrente non invoca la massima dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice in senso stretto, bensì la questione delle conoscenze linguistiche necessarie per esercita-re presso il Tribunale amministrativo federale la carica di giudice. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, tra l'indipendenza del giudice e la formazione richiesta, quale presupposto per esercitare la funzione di giudice, esiste un legame, in quanto solo delle sufficienti specifiche conoscenze professionali consentono al giudice di formare autonomamente la propria volontà, nonché d'applicare in maniera corretta la legge. In sostanza, il giudice deve essere in grado di comprendere in dettaglio la fattispecie, di farsi un'opinione al riguardo e d'applicare il diritto alla stessa (cfr. DTF 134 I 16 consid. 4.3 con rinvio a CORINA EICHENBERGER, Die Richterliche Unabhängigkeit als staatsrechtliches Problem, Berna 1960, pag. 234 e segg.; REGINA KIENER, Richterliche Unabhängigkeit, Berna 2001, pag. 263 e segg.). Qualora ciò non dovesse essere il caso, secon-do la concezione del Tribunale federale citata poc'anzi, non si può parlare di processo equo. La richiesta relativa alle conoscenze di un giudice in concreto non deve essere esaminata in relazione all'art. 6 CEDU, in quanto detta disposizione non è applicabile alla presente procedura (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio).

1.6.5. Il ragionamento del ricorrente difetta sotto due aspetti: da una parte le asserite insufficienti conoscenze della lingua italiana dei giudici non la-sciano presupporre ch'essi siano incapaci di esercitare la loro funzione di giudice del Tribunale amministrativo federale, dal momento che la cancelliera Sara Friedli, di lingua madre italiana e con voto consultivo, collabora con loro. Il Tribunale federale – nel contesto di una fattispecie, nella quale erano messe in dubbio le conoscenze giuridiche di un giudice

popolare – ha infatti sancito che un cancelliere con una formazione giuridica può affiancare quest'ultimo sia per le questioni giuridiche di fondo che per le possibili riscontrabili difficoltà procedurali (cfr. DTF 134 I 16 consid. 4.3). Analogamente, la cancelliera Sara Friedli può affiancare i giudici, qualora essi dovessero riscontrare delle difficoltà linguistiche, ciò che non è tuttavia qui il caso. D'altra parte i tre giudici del collegio giudicante – come da essi stessi indicato (cfr. consid. 1.7.1 del presente giudizio) – dispongono delle necessarie conoscenze linguistiche per comprendere a fondo il ricorso, gli scritti successivi introdotti dal ricorrente, gli allegati agli stessi, nonché la giurisprudenza e la letteratura pertinenti in materia. La censura secondo cui i giudici non disporrebbero di un livello di conoscenza sufficiente della lingua italiana è dunque priva di fondamento.

1.6.6. Visto quanto appena esposto, si rileva che già in partenza le allegazioni del ricorrente non sono in grado di fondare la ricusazione da lui postulata. Poiché la domanda di ricusazione è stata formulata sulla sola base di motivi inappropriati, essa è inammissibile, ragion per cui lo scrivente Tribunale non deve entrare in materia. Dal momento che in concreto l'attuazione della procedura di ricusazione di cui all'art. 37 LTF non risulta necessaria, i giudici ricusati possono partecipare alla redazione della decisione di non entrata in materia (cfr. decisioni del Tribunale federale 8C_102/2011 del 27 aprile 2011 consid. 2.2, 1B_107/2011 del 12 aprile 2011 consid. 3, 2C_223/2010 del 19 novembre 2011 consid. 2.2 [in riferimento all'art. 34 cpv. 2 LTF], 2C_71/2010 del 22 settembre 2010 consid. 2.2).

1.6.7. In conclusione, il Tribunale statuente non entra in materia sulla domanda di ricusazione, in quanto non è stato fatto valere alcun motivo di ricusazione appropriato.

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 sostiene innanzitutto che giusta l'art. 28 cvp. 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.

3.2.1. La censura sollevata dal ricorrente presuppone d'accertare dapprima le lingue nelle quali la domanda di assistenza può essere presentata sulla base del Trattato 10.

Giusta l'art. 31 cpv. 1 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990) un trattato va interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai suoi termini nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. Questa disposizione, applicabile al Trattato 10 (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio), pone quattro principi di diritto internazionale consuetudinario di pari rango: (1) bisogna dapprima riferirsi al testo, il quale è sensato contenere l'intenzione comune delle parti; (2) il testo deve essere interpretato alla luce del suo oggetto e del suo scopo e (3) in buona fede; (4) i termini del trattato devono essere esaminati nel loro contesto (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7663/2010 e A-7699/2010 del 28 aprile 2011 consid. 4.3.1, A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 4.6.1, DTAF 2010/7 consid. 3.5).

In concreto, 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. Da un'analisi del Trattato 10 si evince che lo stesso è stato redatto in quattro lingue differenti. La versione originale del Trattato 10 è stata redatta in inglese ed è la sola determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del

15 luglio 2010 consid. 7.1). Il Trattato 10 è stato successivamente tradotto in italiano, francese e tedesco (cfr. nota a pie di pagina 1 del Trattato 10). Queste traduzioni sono altrettanto autorevoli, nella misura in cui non si trovino in contraddizione con la versione originale in inglese. La CDI-USA 96 è stata redatta sia in tedesco, che in inglese. Entrambe le versioni sono parimenti autorevoli (cfr. ultima frase della CDI-USA 96). Se ne deduce che le parti contraenti della CDI-USA 96 e del Trattato 10 hanno attribuito un valore particolare alla lingua inglese. Ciò posto, sembrerebbe che sebbene il Trattato 10 non stabilisca la lingua utilizzabile per la domanda di assistenza amministrativa, le parti contraenti hanno voluto implicitamente utilizzare le lingue nazionali di entrambi gli Stati firmatari (inglese per gli USA e francese, tedesco, italiano per la Svizzera). Per queste ragioni – ma anche per motivi di praticità – si ritiene che la domanda di assistenza amministrativa può essere presentata in una delle quattro lingue contemplate dal Trattato 10. Va inoltre rilevato che il Trattato 10 non impone allo Stato richiedente l'obbligo di porre la propria richiesta nella lingua ufficiale dello Stato da essa interessato, di modo che egli risulta libero nella scelta della lingua. Va altresì sottolineato che né il Trattato 10, né la CDI-USA 96 escludono la possibilità di presentare in inglese la domanda di assistenza amministrativa. Non avrebbe in ogni caso senso imporre agli USA l'obbligo di presentare la propria richiesta in una delle lingue nazionali della Svizzera, quando la versione determinante del Trattato 10 su cui si basa detta richiesta è in lingua inglese.

Ne discende che sulla base del Trattato 10, la domanda di assistenza può essere presentata in lingua inglese. Tale interpretazione appare coerente con lo scopo del Trattato 10, il quale si prefigge di risolvere amichevolmente la questione in merito alla domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA presentata dall'IRS per conto degli USA alla Svizzera, nel rispetto della legislazione di entrambe le nazioni. Ciò posto, va ora determinato se l'art. 28 cpv. 5 AIMP può in caso trovare applicazione, come sostenuto dal ricorrente, tenuto conto della presente interpretazione.

3.2.2. 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).

3.2.3. 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.

3.2.4. A prescindere da quanto appena esposto – al fine di rispondere in modo esaustivo alla questione sollevata dal ricorrente – si rileva poi che l'AIMP è antecedente al Trattato 10. L'art. 28 cpv. 5 AIMP, invocato dal ricorrente, esclude l'utilizzo della lingua inglese e impone alle parti di tradurre la propria domanda qualora non sia posta in italiano, in francese o in tedesco. Questa disposizione si pone dunque in contrasto con l'interpretazione appena data del Trattato 10, secondo cui in principio la domanda può essere posta anche in inglese. Ne discende che anche per questi motivi, detta disposizione non trova in concreto applicazione (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio).

3.2.5. Va inoltre aggiunto che, contrariamente a quanto indicato dal ricorrente, alle domande d'assistenza giudiziaria in materia penale che interessano la Svizzera e gli USA non si applica l'AIMP, bensì il Trattato del 25 maggio 1973 fra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (TAGSU, RS 0.351.933.6), quale lex specialis.

In merito alla lingua della domanda di assistenza, si osserva che l'art. 30 cpv. 1 TAGSU nella sua versione italiana sancisce che le domande, compresi tutti gli allegati, devono essere provviste di una traduzione in francese se rivolte alla Svizzera e in inglese se rivolte agli Stati Uniti. Nella sua versione francese, la citata disposizione prevede invece che le domande e i loro allegati sono accompagnati da una traduzione ("les demandes et toutes leurs annexes seront accompagnées d’une traduction en français lorsqu’elles sont adressées à la Suisse, et en

anglais lorsqu'elles sont adressées aux Etats–Unis"), mentre nella sua versione tedesca essa dispone che le domande e i loro allegati dovrebbero essere accompagnati da una traduzione ("Ersuchen und alle angefügten Unterlagen sollen im Fall eines Ersuchens an die Schweiz mit einer französischen, und im Fall eines Ersuchens an die Vereinigten Staaten mit einer englischen Übersetzung versehen sein"). Confrontando le tre versioni linguistiche emerge che in realtà non vi è un obbligo imperativo di tradurre la domanda di assistenza: la traduzione è auspicata (in tedesco "sollen" e in francese "être"), ma non è obbligatoria (in tedesco "müssen" e in francese "devoir"). Il legislatore ha infatti lasciato un margine d'apprezzamento alle autorità chiamate a trattare una domanda di assistenza, lasciando alla loro discrezione il compito di stabilire caso per caso se sia necessaria una traduzione. Ne discende che giusta l'art. 30 cpv. 1 TAGSU, in via di principio, la domanda di assistenza può essere inoltrata anche in lingua inglese.

3.2.6. Ciò posto, anche ipotizzando un'applicazione dell'art. 28 cpv. 5 AIMP, come auspicato dal ricorrente, si rileva che la giurisprudenza relativa all'assistenza giudiziaria in materia penale sfuma l'eccessivo formalismo stabilito dalla succitata disposizione, sancendo che all'occorrenza, l'autorità può e deve domandare i complementi necessari invitando lo Stato richiedente a correggere un vizio in tale ambito, con facoltà di fissare alla parte richiedente un termine per fornirli. La cooperazione internazionale può essere rifiutata solo nel caso in cui l'assenza di una traduzione non consenta all'autorità di trattare correttamente la richiesta, pregiudichi i diritti della persona perseguita o costituisca un comportamento abusivo da parte dell'autorità richiedente (cfr. sentenze del Tribunale federale 1A.76/2006 del 15 maggio 2006 consid. 2.5, 1A.56/2000 e 1A.80/2000 del 17 aprile 2000 consid. 2b).

In applicazione di detta giurisprudenza, si rileva che in concreto, la mancata traduzione della domanda di assistenza dell'IRS non pregiudica in alcun modo il suo esame da parte del Tribunale statuente, come pure da parte dell'AFC. La censura sollevata dal ricorrente secondo cui le autorità federali non avrebbero pienamente compreso la 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 riferimenti citati; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4).

Va poi rilevato che criteri alla base dell'identificazione delle persone interessate dalla domanda di assistenza statunitense ivi contenute sono identici a quelli contenuti nell'Allegato al Trattato 10. In tali circostanze, confrontando il testo del Trattato 10 nella versione inglese con una delle versioni tradotte in una lingua nazionale, le persone interessate dalla domanda di assistenza dell'IRS sono certo in grado di comprendere i criteri alla base della concessione dell'assistenza amministrativa. La domanda di assistenza risulta pertanto comprensibile nei suoi passaggi determinanti. In tali circostanze, non risulta dunque alcun pregiudizio per dette persone. 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.

Infine, considerato che il Trattato 10 nella sua versione determinante è stato redatto in lingua inglese e che quest'ultimo non prevede esplicitamente in quale lingua debba essere presentata la domanda di assistenza, non sorprende che l'IRS abbia posto la propria domanda di assistenza in inglese. La richiesta statunitense non appare dunque abusiva.

Ne discende che anche ammettendo un'ipotetica applicazione dell'art. 28 cpv. 5 AIMP al caso concreto, gli estremi per il rifiuto della domanda di assistenza dell'IRS non sono in caso dati, di modo che quest'ultima risulta pienamente valida.

3.2.7. A titolo puramente abbondanziale si rileva infine che secondo 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).

3.2.8. 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.

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 tolto alla scadenza del periodo concordato: a partire dal 17 novembre 2009 (cfr. decisione 1° settembre 2009, *petitum*, *ad* n. 8 *sub* doc. UBS Editionsverfügung Definitivtext_02.09.09, dossier AFC) 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 8 aprile 2010, 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 merito al conto numero 1, in modo da poter prendere compiutamente posizione prima dell'emanazione della decisione finale (cfr. doc. ***_Eingang Vollmacht_08.04.2010, dossier AFC). Con scritto 14 giugno 2010 l'AFC ha quindi trasmesso al ricorrente l'incarto completo di UBS SA relativo al succitato conto, comprendente la decisione 1° settembre 2009 così pure la richiesta dell'autorità statunitense 31 agosto 2009, impartendogli nel contempo un termine

scadente il 26 luglio 2010 per prendere posizione in merito (cfr. doc. ***_Akteneinsicht mit Frist_Brief, dossier AFC). Il 23 luglio 2010 il ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni all'AFC (cfr. doc. ***_Stellungsnahme_23.07.10, dossier AFC). In data 5 agosto 2010, il ricorrente ha poi inoltrato un complemento alle proprie osservazioni, al fine di sostanziare ulteriormente la propria posizione (cfr. doc. ***_Schreiben ***_05.08.10). Con scritti 13 e 18 agosto 2010 il ricorrente ha poi chiesto all'AFC di fissare un incontro per discutere in merito ad alcuni aspetti del caso (cfr. docc. ***_Schreiben von RA ***_13.08.2010 e ***_Schreiben ***_18.08.10). Detto incontro è stato accordato dall'AFC in data 20 agosto 2010. Nella resa della decisione finale 27 settembre 2010, l'AFC ha tenuto conto di tutte le osservazioni del ricorrente.

3.3.5.

3.3.5.1 Alla luce di quanto esposto ai considerandi che precedono, si deve quindi concludere che la clausola di segretezza di cui all'art. 6 Trattato 10 non ha leso in alcun modo il diritto di essere sentito del ricorrente, visto che nella procedura legislativa, esso non ne è titolare (cfr. consid. 3.3.1 che precede). 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.

3.3.5.2 Per quanto riguarda invece la decisione 1° settembre 2009, va precisato quanto segue. Conformemente ai predetti disposti dell'art. 20e OCDI-USA, l'AFC era tenuta a notificare tale decisione alle persone interessate aventi designato un mandatario in Svizzera autorizzato a ricevere le notificazioni. Ciò che l'autorità ha effettivamente fatto, ma, per forza di cose, solo non appena è venuta in possesso delle informazioni richieste a UBS SA proprio tramite la decisione 1° settembre 2009, che le hanno permesso di individuare concretamente l'identità delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa. La decisione 1° settembre 2009 – peraltro pubblicata sul sito internet dell'autorità il 15 settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.3.3) – era quindi necessaria, poiché sulla base dei criteri astratti contenuti nell'allora vigente Accordo 09 non era possibile individuare concretamente i destinatari della domanda. 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 14 giugno 2010 (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Esso ha dunque avuto tempo sino al 26 luglio 2010 per esercitare pienamente il suo diritto di essere sentito, concessogli come da missiva 14 giugno 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale ha fatto uso il 23 luglio 2010 presentando le proprie puntuali osservazioni. In data 5 agosto 2010 egli ha altresì prodotto un complemento alle pro-prie osservazioni. In data 20 agosto 2010 esso ha inoltre avuto l'occasione di discutere con l'AFC in merito al caso. Nella resa della decisione finale, l'autorità inferiore ha tenuto conto di entrambe le osservazioni. Infine, il ricorrente ha dipoi avuto nuovamente la possibilità di esprimersi, impugnando le la decisione finale dell'AFC mediante ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale e partecipando all'istruzione tramite vari complementi ricorsuali, nonché il memo-riale di replica 3 marzo 2011. 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.

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 27 settembre 2011 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 del Protocollo 10. Tale versione

consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è, come detto, denominata Trattato 10.

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

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). Si rammenta a tal proposito che il diritto d'amministrare le prove presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio indicato sia necessario per il suo accertamento e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; parimenti sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 3.2). Non essendo qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 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 irricevibili 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* (cfr. ricorso 29 ottobre 2010, pag. 35; *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* volta all'accertamento del giorno della notifica della richiesta statunitense appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 29 ottobre, pag. 34; *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 cen-sura risulta priva di fondamento. In tali circostanze la misura istruttoria postulata dal ricorrente *in limine litis* volta ad accertare se l'AFC abbia ottenuto la succitata autorizzazione appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 29 ottobre 2010, pag. 35; *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.

7.1. Nel caso concreto, va stabilito se il ricorrente adempie i criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 per la concessione dell'assistenza amministrativa da parte della Svizzera agli USA. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1). Sulla base dei criteri della cifra 1 lettera B dell'Allegato al Trattato 10 rientrano in detta categoria le "US persons" (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".

7.2. Giusta l'interpretazione autonoma secondo le norme generali dell'art. 31 e segg. della CV, la nozione di "US persons" non è circoscritta ai soli cittadini americani, bensì si estende a tutte le persone che durante il periodo rilevante tra il 2001 – 2008 erano personalmente assoggettate alle imposte negli USA. Giusta la legge americana "Internal Revenue Code" (IRC) accanto ai "US citizens" (cittadini americani) anche i "resident aliens" sono personalmente assoggettati alle imposte (DTAF 2011/6 consid. 7.1.1; cfr. decisione fondamentale DTAF 2010/64 consid. 5.2, fra l'altro confermata con decisione del Tribunale amministrativo federale A-6605/2010 del 23 agosto 2011 consid. 8.2; per i dettagli in merito alla nozione di "US persons" cfr. considd. 9.1.2 e 9.1.3 del presente giudizio).

7.3. Le "US persons" devono altresì essere state le aventi diritto economico dei "offshore company accounts" aperti o in essere nel periodo 2001 – 2008. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale

amministrativo federale la nozione di "offshore company accounts" include tutti i conti bancari delle collettività in senso lato, ovvero delle forme di società "offshore" che non sono riconosciute dal diritto societario e/o dal diritto fiscale svizzero o americano quali soggetti (fiscali) autonomi. Queste entità giuridiche devono unicamente essere in grado di intrattenere con un istituto finanziario, quale una banca, un rapporto di clientela durevole, rispettivamente di "detenere dei beni" (DTAF 2011/6 consid. 7.2.1).

La precisazione "offshore" del termine "offshore company account" significa che la società è stabilita in uno Stato, rispettivamente costituita secondo la legislazione di uno Stato, dove il controllo governativo (rispettivamente la regolamentazione dello Stato) è debole o che detta società beneficia di un livello d'imposizione basso, se non addirittura inesistente. Inoltre, generalmente, una società "offshore" non conduce (l'essenziale delle) le sue attività commerciali nello Stato nel quale essa è ufficialmente incorporata o stabilita (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7242/2010 del 10 giugno 2011 consid. 7.2.1 con rinvii).

Non è poi rilevante, se si tratta di una società offshore "non operativa" o meno. Questo concetto viene utilizzato unicamente nell'introduzione della cifra 1 dell'Allegato al Trattato 10. In detto paragrafo vengono esposti i motivi per i quali si è rinunciato ad una chiara identificazione delle persone toccate dalla domanda di assistenza. Tra i criteri elencati per la categoria 2/B/a l'esigenza di una società offshore "non operativa" non viene tuttavia più menzionata. Invero, si considera che i criteri d'identificazione delle persone interessate dall'assistenza amministrativa siano adempiuti, qualora – accanto agli altri criteri ivi indicati – dette persone erano gli aventi diritto economico di "offshore company accounts" (cfr. cifra 1 cpv. 2 dell'Allegato al Trattato 10; per analogia con la categoria 2/B/b: cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7018/2010 del 18 agosto 2011 consid. 3.4, A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 3.8, A-7017/2010 del 16 giugno 2010 consid. 6.2.3 e A-7242/2010 del 10 giugno 2011 consid. 7.4.2.1).

7.4. Per determinare se si è in presenza di un avente diritto economico ("beneficially owned") di un "offshore company account", è decisivo in che modo la "US person" poteva attraverso la "offshore company" controllare economicamente in modo continuato i valori patrimoniali depositati sul conto intestato a quest'ultima, nonché i profitti ivi realizzati e in che modo egli ne poteva disporre. Qualora la "US person" era investita del potere di

disporre dei valori patrimoniali depositati sul conto bancario in essere presso UBS, rispettivamente dei profitti ivi realizzati, si considera che la stessa non si è separata, dal punto di vista economico, da tale patrimonio (cfr. KLAUS VOGEL, On double Taxation Conventions, 3 ed., Londra/The Houge/Boston 1997, pag. 562). Bisogna tener conto degli elementi del caso particolare per stabilire se e in che misura il potere di disporre economicamente e il controllo degli averi depositati sul conto UBS, come pure i profitti ivi provenienti, erano effettivamente dati durante il periodo rilevante dal 2001 al 2008. In particolare i criteri utilizzati, e meglio gli indizi, dipendono altresì dalla forma (giuridica) della "offshore company" scelta (cfr. DTAF 2011/6 consid. 7.3.2).

7.5. I criteri della categoria di base di cui alla cifra 1 lett. B nel caso della categoria 2/B/a vanno completati nel senso che solo i dati relativi ai conti di società offshore di un importo di almeno fr. 250'000.-- vanno comunicati all'IRS. Poiché quale *lex specialis* la cifra 2 lett. B/a del Trattato 10 prevale sulla cifra 1 lett. B, le informazioni riguardanti i conti i cui averi erano almeno di fr. 250'000.-- durante il periodo rilevante vanno trasmesse agli USA, ove anche le altre condizioni ivi citate siano adempiute. Al riguardo, il Tribunale amministrativo federale ha precisato che è sufficiente che la soglia dei fr. 250'000.-- sia stata oltrepassata almeno una volta durante il periodo rilevante. Esso ha altresì precisato che in tale formulazione non può essere visto quale scopo delle parti contraenti al Trattato 10 quello di trattare in modo più favorevole le persone che con l'aiuto di una struttura offshore commettono delle presunte frodi fiscali, rispetto alle persone che senza una tale struttura commettono anch'esse delle presunte frodi fiscali (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7019/2011 del 6 ottobre 2011 consid. 10.2 e A-6906/2010 del 13 ottobre 2011 consid. 10.2).

8.

8.1. Accanto all'adempimento dei criteri d'identificazione giusta la cifra 1 lett. B dell'Allegato al Trattato 10 per la categoria 2/B/a è altresì richiesta l'esistenza di un fondato sospetto di un comportamento fraudolento ("fraudulent conduct"), il quale può essere stabilito sulla scorta dell'Allegato al Trattato 10. Un tale comportamento è dato, laddove l'avente diritto economico abbia svolto le seguenti attività:

> Activities presumed to be fraudulent conduct including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, [...].

La traduzione italiana (non determinante) sancisce:

> Attività che si suppone costituiscano un comportamento fraudolento, incluse attività che hanno portato all'occultamento di valori patrimoniali e alla dichiarazione di un reddito inferiore al dovuto facendo ricorso a "un castello di menzogne" o alla presentazione di documenti inesatti e falsi, [...].

8.2. Come emerge dal tenore del citato Allegato, il presunto comportamento fraudolento ha per scopo di sottrarre delle entrate tributarie al fisco degli Stati Uniti ("attività che hanno portato all'occultamento di valori patrimoniali e alla dichiarazione di un reddito inferiore al dovuto"). Cosa in particolare rientra nelle attività che si suppone costituiscano un comporta-mento fraudolento (activities presumed to be fraudulent conduct") va determinato attraverso l'interpretazione autonoma del Trattato 10, la quale prevale sulle eventuali altre interpretazioni della CDI-USA 96 e dell'Accordo 03 (cfr. DTAF 2010/40 consid. 6.2.2).

8.3. La nota a piè di pagina n. 3 dell'Allegato nella versione inglese (nota a piè di pagina n. 16 nella versione italiana) del Trattato 10 (di seguito nota) racchiude una descrizione esemplificativa in merito all'esistenza di un "castello di menzogne" ("scheme of lies"). La nota precisa che questi esempi non sono esaustivi e, a secondo dei fatti e delle circostanze, l'AFC può ritenere che altre attività vadano definite come "castello di menzogne".

Un "castello di menzogne" può sussistere laddove, secondo le informazioni riportate nei documenti bancari, gli aventi diritto economico hanno diretto e controllato in modo continuato, totale o parziale, la gestione e il collocamento dei valori patrimoniali depositati sul conto della società offshore o hanno violato in altro modo le formalità o il contenuto dell'asserita proprietà della società (ossia la società offshore fungeva da prestanome, entità fittizia o alter ego dell'avente diritto economico statunitense):

(i) prendendo decisioni d’investimento diverse rispetto alle dichiarazioni riportate nella documentazione relativa al conto o nei moduli fiscali presentati all’IRS e alla banca;

(ii) utilizzando schede telefoniche o telefoni cellulari speciali per occultare la fonte delle contrattazioni;

(iii) utilizzando carte di debito o di credito per rimpatriare occultamente capitali o trasferirli in altro modo al fine di pagare spese personali

o eseguire pagamenti ricorrenti di fatture di carte di credito utilizzate per spese personali, servendosi del patrimonio depositato sul conto della società offshore;

(iv) effettuando bonifici elettronici o altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti negli Stati Uniti o altrove, tenuti o controllati dall'avente diritto economico statunitense o da un soggetto a questi vicino al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici;

(v) servendosi di persone giuridiche o fisiche vicine come intermediari o prestanome per rimpatriare capitali o trasferirli in altro modo sul conto della società offshore;

o (vi) acc. "prestiti" all'avente diritto economico statunitense o a un soggetto a questi vicino attingendo a valori patrimoniali provenienti di-rettamente dal conto della società offshore, garantiti da tale conto o pagati con il patrimonio ivi depositato.

8.4. La cosiddetta presentazione di documenti inesatti e falsi ("incorrect or false documents") di cui alla cifra 2 lett. B/a dell'Allegato al Trattato 10 si ritrova allo stesso modo per la cifra 2 lett. A/a. Ciò posto, va rilevato che la nozione di "documents" non è stata definita dalle parti contraenti. Questa nozione non si ritrova unicamente nel Trattato 10, ma anche nella CDI-USA 96. Essa, nella versione tedesca – ossia una delle lingue determinanti della citata convenzione – è tradotta con "Urkunde" (nella versione italiana con "documenti"). Sulla base della connessione esistente tra le due leggi, in virtù dell'art. 31 CV la terminologia della CDI-USA 96 può essere utilizzata quale ausilio d'interpretazione del Trattato 10. Non vi è alcuna ragione evidente per interpretare diversamente la nozione di "documenti" di cui al Trattato 10, rispetto alla nozione di "documenti" della CDI-USA 96. Nella misura in cui il contribuente utilizzi dei documenti falsi negli USA, al fine di occultare la propria situazione economica all'IRS, tale comportamento rientra – come se fosse stato commesso in Svizzera – sotto la fattispecie del comportamento fraudolento. In virtù del diritto svizzero, per documenti si intendono gli scritti destinati e atti a provare un fatto di portata giuridica nonché i segni destinati a tal fine (art. 110 cpv. 4 CP). Ciò posto, la forza probatoria di un documento va determinata secondo il diritto dello Stato richiedente (cfr. DTF 125 II 250 considd. 3c e 3a). Nella misura in cui emergano indizi in merito ad un comportamento fraudolento, sulla base del fondato sospetto va concessa l'assistenza amministrativa agli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6159/2010 del 28 gennaio 2011 consid. 3.4.5.1 in merito a un caso concernente la categoria 2/A/a).

9.

In merito all'esigenza di un "fondato sospetto" di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire un fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale è limitato a verificare se la soglia del fondato sospetto è stata raggiunta o se la fattispecie constatata dall'autorità inferiore è manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 3.2.1 con rinvii e A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.3 con rinvii).

È poi compito della persona interessata dalla richiesta di assistenza amministrativa confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto, rispettivamente l'ipotesi sulla quale si è basata l'autorità inferiore per ammettere che i criteri dell'Allegato 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).

10.

Il ricorrente contesta unicamente di aver commesso un comportamento fraudolento, tantomeno di aver ricorso ad un "castello di menzogne".

10.1. In concreto, l'AFC sostiene che dai documenti bancari, in particolare dal "formulario A" risulterebbe che il ricorrente è una "US person", avendo il proprio domicilio negli USA e la nazionalità americana (cfr. doc. n. ***_4_00080 seg.). Essa ha altresì rilevato che il ricorrente sarebbe l'avente diritto economico della X._____ e, di conseguenza, anche della relazione bancaria numero 1 di cui questa era titolare (cfr. doc. n. ***_4_00080). L'AFC ha poi indicato che il valore degli averi sul conto in questione avrebbe superato, il 22 novembre 2006, il limite dei fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00018; decisione impugnata, consid. 4).

Ciò posto, l'autorità inferiore ha poi rilevato che dai documenti bancari risulterebbe che il ricorrente non disponeva di un diritto di firma per i conto della X._____ (cfr. doc. n. ***_4_00007 seg. e _00010). Ciononostante, a suo dire, secondo le note interne di UBS risulterebbe ch'egli abbia preso delle decisioni d'investimento e attinto al conto della società (cfr. doc. n. ***_3_00015 fino a _00020). L'AFC ha dunque concluso che il ricorrente avrebbe utilizzato il conto della X._____ come se fosse il suo conto personale, sicché la società avrebbe unicamente una funzione fiduciaria e sarebbe stata esclusivamente un'entità fittizia ("sham entity") o un alter ego dell'avente diritto economico. A mente dell'autorità inferiore, si potrebbe quindi ammettere che è stato utilizzato un castello di menzogne ai sensi del Trattato 10. L'AFC ha altresì indicato che dal conto della X._____ sarebbero stati effettuati pagamenti mensili di USD 9'000.-- al ricorrente (cfr. doc. n. ***_ 5_00005) nonché un bonifico di EUR 200'000.-- dal conto della società al ricorrente (cfr. doc. n. ***_5_00018), per il quale l'identità di colui che ha disposto il bonifico non doveva essere menzionata. Essa ritiene che l'effettuazione di bonifici elettronici o di altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti detenuti o controllati dall'aventi diritto economico americano o da un soggetto a lui vicino, negli Stati Uniti o in un altro paese, al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici farebbe pure parte dei comportamenti qualificati come castello di menzogne. A suo dire, esisterebbe dunque un fondato sospetto quanto alla commissione di "truffe e reati analoghi", di modo che tutti i criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 sarebbero adempiuti (cfr. decisione impugnata, consid. 4).

10.2. Dal canto suo, il ricorrente sostiene che alcun comportamento fraudolento sarebbe *in casu* ravvisabile. Egli afferma che la relazione

bancaria in oggetto sarebbe stata aperta il 24 novembre 2006 al fine di preparare il trasferimento definitivo in Svizzera della sua famiglia. Egli sottolinea che fin dagli inizi dell'anno 2007 la sua famiglia era presente in Svizzera per preparare il suo trasferimento definitivo dagli USA alla Svizzera. A suo avviso, per la costituzione di un domicilio è necessaria una preventiva pianificazione delle esigenze quotidiane dei soggetti (stranieri) interessati a risiedere definitivamente in Svizzera, come nel caso della sua famiglia. A suo dire, tra dette esigenze si potrebbero annoverare l'iscrizione scolastica dei figli, la ricerca e l'acquisto di una casa, l'acquisto di autovetture, l'affiliazione ad una cassa malati, l'eventuale accordo di imposizione globale con le autorità fiscali cantonali e, non da ultimo, l'apertura di una relazione bancaria. Tali formalità avrebbero necessitato diversi mesi d'organizzazione (cfr. ricorso, pagg. 4-5, 31-32).

A tal proposito, egli indica che la sua famiglia ha acquisito il permesso di dimora (cfr. doc. F) in data 27 agosto 2007. Egli aggiunge d'aver iscritto le figlie alla "Y._____" di Z._____, come si evincerebbe dalle copie delle ricevute del primo acconto della tassa d'iscrizione versato il 7 marzo 2007 (cfr. doc. G). Egli afferma poi di aver alloggiato con la sua famiglia presso l'albergo "V._____" di U._____ dal 13 al 21 aprile 2007 e dal 9 al 13 giugno 2007 (cfr. doc. H), ovvero in periodi antecedenti al rilascio del permesso di dimora (cfr. doc. F). Il ricorrente indica poi di aver esaminato con le Autorità fiscali cantonali l'eventualità di poter essere imposto illimitatamente alle imposte comunali, cantonali e federali (cfr. doc. I). L'apertura della relazione bancaria in oggetto sarebbe dunque stata aperta per permettere il suo trasferimento definitivo in Svizzera (cfr. ricorso, pagg. 4-5).

Per comprovare la sua tesi, egli asserisce che sin dall'inizio la sua intenzione era quella di aprire un semplice conto nominativo, senza l'ausilio di società di sede. Il ricorrente afferma che è su consiglio dei consulenti bancari B._____ e C._____, nonché dell'avv. D._____ ch'egli avrebbe aperto la relazione bancaria in oggetto. Egli sostiene che i consulenti di UBS SA avrebbero invitato l'avv. D._____ a partecipare alla riunione prevista per discutere dell'apertura del conto, senza il suo consenso. Esso aggiunge che è l'avv. D._____ ad avergli indicato l'utilità di costituire la società X._____ con sede a W._____ e di risultare unicamente quale avente diritto economico della stessa. A suo dire, era previsto che l'avv. D._____ si sarebbe poi occupato della gestione della relazione in veste di direttore della società in questione (cfr. docc. n. ***_4_00007 e 4_00019). Egli allega poi di non aver mai

voluto celare i propri fondi, ma unicamente di voler preparare il suo trasferimento in Svizzera. Egli afferma di non aver ben inteso le finalità dell'avvocato, ma di essersi comunque lasciato persuadere da quest'ultimo. L'avvocato gli avrebbe mostrato mediante l'ausilio di "schizzi" manoscritti (cfr. doc. L, fronte) quale avrebbe potuto essere il suo futuro assetto patrimoniale presso UBS SA, nonché l'onere dei costi per la costituzione e la gestione della società X._____ (cfr. doc. L, retro). Egli sostiene di aver aperto la relazione bancaria in oggetto a seguito delle pressanti insistenze dei consulenti di UBS SA e dell'avv. D._____, i quali – a suo dire non completamente disinteressati – gli avrebbero prospettato la prassi utilizzata in seno alla banca per facilitare la gestione dei fondi di cittadini statunitensi (cfr. ricorso, pagg. 4-6, 29-31).

In merito ai vari versamenti indicati dall'AFC, egli spiega che l'avv. D._____ avrebbe dato l'ordine alla banca di versargli mensilmente l'importo di USD 9'000.--, quale remunerazione per i servizi di consulenza da lui offerti alla società X._____ (cfr. doc. n. ***_5_00005). Egli indica poi che il bonifico di EUR 200'000.-- (cfr. doc. n. ***_5_00018) sarebbe stato effettuato in suo favore allorquando lui risiedeva già in Svizzera (cfr. doc. F). Detto importo sarebbe servito al pagamento parziale del prezzo d'acquisto di due autovetture in Svizzera (cfr. doc. M). Il trasferimento della parte restante dei fondi presenti sul conto della società sarebbe servito, oltre all'acquisto della casa familiare (cfr. doc. N), anche al deposito dei suoi fondi su di un conto intestato a suo nome in Svizzera. Egli sottolinea che i beni da lui acquistati, nonché i fondi depositati sul suo conto, sarebbero al momento imponibili illimitatamente in Svizzera. In questo senso, non vi potrebbe dunque essere alcun comportamento teso a defraudare il fisco statunitense (cfr. ricorso, pagg. 4-6, 29-31).

Al fine di provare l'assenza dell'aspetto soggettivo in merito ad un eventuale illecito fiscale, il ricorrente postula *in limine litis* che vengano sentiti in qualità di testimoni i consulenti bancari B._____ e C._____, nonché l'avv. D._____ (cfr. *petitum* ricorsuale, *ad* 2.4).

10.3. Tenuto conto di quanto precede, lo scrivente Tribunale rileva innanzitutto che in merito ai criteri di cui alla cifra 1 lett. B dell'Allegato al Trattato 10, il ricorrente non contesta né la sua qualità di "US person", né quella di avente diritto economico del conto intestato alla società X._____. Ciò indicato, va altresì precisato che, come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore, nel "formulario A" (cfr. doc. n. ***_4_00080) il ricorrente è indicato quale "US person" nonché avente diritto economico

del conto in oggetto. Sulla scorta di detto formulario – il quale costituisce un indizio sufficiente per provare i citati presupposti (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7019/2010 del 6 ottobre 2011 consid. 13.2 con rinvii ivi citati) – l'AFC era dunque legittimata a considerare il ricorrente quale "US person" nonché avente diritto economico del conto in oggetto. Ciò posto, si rileva altresì che poiché la relazione bancaria è esistita per meno di 3 anni – presupposto di base della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 – il caso che qui ci occupa va esaminato dal punto di vista della categoria 2/B/a e non di quello della categoria 2/B/b. In merito ai criteri della cifra 2 lett. B/a del citato Allegato, si osserva inoltre che il ricorrente non contesta la realiz-zazione da parte del conto in oggetto di un profitto di almeno fr. 250'000.-- durante il periodo rilevante. Al riguardo, lo scrivente Tribunale sottolinea che, come giustamente indicato dall'autorità inferiore, dalla documentazione bancaria emerge chiaramente che il 22 novembre 2006, il valore totale degli averi sul conti in oggetto ha superato il limite di fr. 250'000.-- (cfr. ***_6_00018).

In sostanza, ciò che il ricorrente eccepisce è unicamente la realizzazione di un comportamento fraudolento, e meglio il ricorso ad un "castello di menzogne". L'esame dello scrivente Tribunale si concentrerà pertanto su tale elemento della categoria 2/B/a del citato Allegato.

10.4.

10.4.1. Al riguardo si constata dapprima che, poiché dalla documentazione bancaria non emergono indizi che il ricorrente abbia ricorso alla presentazione di documenti inesatti e falsi (cfr. consid. 8.4 del presente giudi-zio), è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha esaminato se il ricorrente è ricorso ad "un castello di menzogne" (cfr. consid. 8.3 del presente giudi-zio). Essa ha da un lato ritenuto che sebbene il ricorrente non aveva un diritto di firma sul conto intestato alla X._____, quest'ultimo ha preso delle decisioni d'investimento e ha attinto al suddetto conto. Essa ha pertanto concluso che il ricorrente ha utilizzato il succitato conto come se fosse il suo conto personale, sicché la società aveva unicamente una funzione fiduciaria ed era esclusivamente un'entità fittizia ("sham entity") o un alter ego dell'avente diritto economico. D'altro canto, l'AFC ha altresì ritenuto che dal conto della società sono stati effettuati sia dei versamenti mensili di USD 9'000.-- al ricorrente, che un bonifico di EUR 200'000.--, per il quale l'identità di colui che ha disposto detto versamento non doveva essere menzionata. In tali circostanze l'AFC ha dunque concluso che l'effettuazione di bonifici elettronici o di altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti detenuti

o controllati dall'avente diritto economico americano o da un soggetto a lui vicino, negli USA o in un altro paese, al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici farebbe pure parte dei comportamenti qualificati come "castello di menzogne".

10.4.2. In merito a questo, il Tribunale statuente sottolinea che sebbene, come indicato dall'AFC, dalla documentazione bancaria non emerge alcun diritto di firma individuale per il conto in oggetto, nondimeno risulta che il ricorrente ha un diritto di firma limitato al "safe-deposit box" (cfr. doc. n. ***_4_00058). Come rilevato dall'autorità inferiore, dalle note interne della banca UBS risulta che l'avente diritto economico, ovvero il ricorrente, ha dato personalmente degli ordini d'investimento, attingendo in tal modo al conto della società (cfr. docc. n. ***_3_00015 fino a _00020). Ciononostante alcuni versamenti effettuati a suo favore non sono stati commissionati da quest'ultimo, bensì dall'avv. D._____ (cfr. docc. n. ***_5_00005, _00012, _00018, _00032, _00034), uno dei due direttori della società X._____ (cfr. docc. n. ***_4_00005-00006). Tale fatto non sorprende, se si considera che il ricorrente – come da lui stesso ammesso – ha acconsentito alla costituzione sia della società offshore X._____ che della relazione bancaria intestata a quest'ultima, nonché a risultare unicamente quale avente diritto economico della stessa. Al riguardo, il ricorrente ha altresì precisato di aver concordato con l'avv. D._____, che quest'ultimo sarebbe figurato quale direttore della società e come tale si sarebbe occupato della gestione della succitata relazione bancaria. Ma vi è di più. Lo stesso ricorrente afferma che i fondi depositati su detto conto, compresi gli importi versati dal succitato avvocato a suo favore, sono di sua proprietà (cfr. consid. 10.2 del presente giudizio). In tali circostanze, emergono forti indizi che legittimavano l'AFC a concludere che il ricorrente ha utilizzato il conto come se fosse suo, ricorrendo alla società offshore – nonché all'avv. D._____ – quale entità fittizia e suo alter ego, per poter trasferire in Svizzera i propri fondi occultandoli al fisco americano.

Per quel che concerne in particolare i versamenti mensili di USD 9'000.-- (cfr. docc. n. ***_5_00005 e _00012) si rileva che dalla documentazione bancaria non emerge alcun contratto di consulenza tra il ricorrente e la società titolare del conto, che giustificherebbe detti versamenti regolari. Non si vede poi che tipo di consulenza il ricorrente avrebbe potuto offrire alla società X._____, visto che quest'ultima dalla documentazione bancaria, e meglio dal formulario intitolato "Domiciliary Companies decision sheet" del 21 novembre 2006 risulta essere identificata come una società di sede, con sede in un "paradiso fiscale", senza un'attività

operativa, senza personale e locali propri (cfr. docc. n. ***_4_00012-00013). Tali elementi avvalorano ulteriormente la tesi dell'AFC secondo cui detta società è stata utilizzata dal ricorrente quale suo alter ego.

Per quel che riguarda invece il versamento di EUR 200'000.--, si rileva che dalla documentazione bancaria emerge chiaramente l'intenzione di occultare la fonte di chi ha disposto il versamento, tant'è che sull'ordine d'effettuare il bonifico viene espressamente richiesto – e messo in evidenza mediante l'ausilio del carattere corsivo/grassetto – di non indicare il nome di chi ha disposto il versamento: "Ich bitte Sie, zu Lasten obiger Gesellschaft folgende Vergütung auszuführen, ***ohne Nennung des Auftraggebers*** […]" (cfr. doc. n. ***_5_00018). In merito ai versamenti effettuati a favore del ricorrente, attingendo al conto intestato alla citata società, lo scrivente Tribunale segnala che dalla documentazione bancaria emergono due ulteriori versamenti: uno di EUR 200'000.-- effettuato in data 25 marzo 2008 (cfr. doc. n. ***_5 _00034), l'altro di EUR 500'000.-- effettuato in data 5 marzo 2008 (cfr. doc. n. ***_5_00032). Anche per detti bonifici, sull'ordine di versamento è stato espressamente richiesto di non indicare il nome di chi ha disposto il pagamento. In tali circostanze l'AFC disponeva di forti indizi per presumere che i versamenti effettuati dal conto della società offshore a favore del ricorrente sono stati eseguiti, con l'intento d'occultare al fisco americano la fonte che ha disposto il pagamento.

10.5. Ciò precisato, la questione di determinare se la fattispecie rilevata dall'AFC rientra realmente sotto l'ipotesi di cui alla lett. iv) della nota a piè di pagina n. 16 (n. 3 nella versione inglese) della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 può *in casu* rimanere aperta. In effetti, per ammettere l'esistenza di un fondato sospetto dell'esistenza di un "castello di menzogne" è sufficiente che la fattispecie in esame sia paragonabile ad uno degli esempi elencati alla citata nota a piè di pagina, quest'ultimi non essendo esaustivi bensì unicamente esemplificativi. Come esposto poc'anzi (cfr. consid. 10.4 del presente giudizio), sulla scorta della documentazione bancaria, l'AFC era legittimata a fondare il sospetto dell'esistenza di "un castello di menzogne", in quanto da essa emergono seri indizi che il ricorrente, quale avente diritto economico, ha utilizzato la società offshore quale suo alter ego al fine d'occultare agli USA il trasferimento dei propri fondi in Svizzera. L'intenzione di dissimulare detti versamenti è in particolare ravvisabile negli ordini di bonifico, dove è stato chiesto d'occultare la persona che ha disposto i loro pagamento.

10.6. Ciò posto, spetta al ricorrente di confutare in modo chiaro e decisivo questo fondato sospetto (cfr. consid. 9 del presente giudizio).

10.6.1. In merito agli argomenti sollevati dal ricorrente, si rileva innanzitutto che quest'ultimo non ha prodotto alcun documento – quale ad esempio un contratto – attestante che i pagamenti mensili di USD 9'000.-- sono stati a lui versati per la consulenza da lui fornita alla società. Come detto poc'anzi, tale prova non risulta neppure dalla documentazione agli atti. Non vi è poi prova alcuna che i versamenti di EUR 200'000.-- siano stati eseguiti a favore del ricorrente per l'acquisto privato di due autovetture in Svizzera. Dai documenti prodotti dal ricorrente, non è infatti ravvisabile l'asserito legame tra il succitato versamento e l'acquisto delle due autovetture. Lo stesso vale altresì per l'importo di EUR 500'000.--: dagli atti non risulta alcuna prova che il ricorrente abbia utilizzato tale importo per l'acquisto della sua abitazione in Svizzera. Non è poi di alcun rilievo accertare se – come sostenuto dal ricorrente, ma non qui comprovato – tali fondi sono attualmente imponibili in Svizzera. Si sottolinea altresì, che il ricorrente non indica per quali motivi per i suddetti versamenti è stato occultato volontariamente il nome di colui che ha disposto i pagamenti.

10.6.2. Che il suddetto conto sia stato aperto in vista del trasferimento definitivo del ricorrente e la sua famiglia – fatto peraltro non comprovato da quest'ultimo – non è poi decisivo. Lo stesso vale altresì in merito al fatto ch'egli sarebbe stato spinto dai collaboratori di UBS ad aprire un conto intestato ad una società offshore al posto di un conto nominativo. I motivi personali per cui un conto viene aperto possono essere innumerevoli e non sono determinanti per stabilire se si è in presenza di "truffe o reati analoghi" ai sensi del Trattato 10. In effetti, si ribadisce che l'esame degli aspetti soggettivi alla base di "truffe o reati analoghi" non rileva della presente procedura d'assistenza amministrativa, bensì della successiva procedura che verrà svolta dinanzi ai competenti tribunali (fiscali) statunitensi (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6625/2010 del 1° luglio 2011 consid. 4.3 e A-6869/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 3.2.3). Nel caso presente è dunque sufficiente che i criteri descritti nell'Allegato al Trattato 10 siano adempiuti, affinché l'assistenza amministrativa venga concessa agli USA. La richiesta d'audizione di testimoni tendente a dimostrare tali aspetti soggettivi – come detto qui irrilevanti – va pertanto re-spinta. Per completezza, si sottolinea inoltre che la richiesta dell'audizione di testimoni – quale mezzo di prova – va in ogni caso respinta, in quanto nella procedura di assistenza amministrativa sono ammesse unicamente le prove documentali (cfr.

decisione del Tribunale amministrativo federale A-6874/2010 del 20 giugno 2011 considd. 2.1 e 6.2).

10.6.3. Non da ultimo si rileva che lo stesso ricorrente, pur negando l'intenzione di commettere un comportamento fraudolento, ammette che è stata la banca UBS a consigliargli di ricorrere alla struttura offshore, aprendo un "offshore company account", quale prassi utilizzata per facilitare la gestione dei fondi di cittadini statunitensi, come nel suo caso, nonché di aver accettato tale proposta tenuto conto di quale avrebbe potuto essere il suo futuro assetto patrimoniale. Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che una tale situazione rientra in quelle che ai cui il Trattato 10 mira, dove l'avente diritto economico si avvale di una società offshore unicamente per eludere l'obbligo di dichiarazione fiscale, rispettivamente la utilizza ai fini di sottrazione fiscale nei confronti degli USA (cfr. 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). Le dichiarazioni del ricorrente, andando in tal senso, avvalorano il fondato sospetto ritenuto dall'AFC.

10.7. In tali circostanze, si deve pertanto concludere che è a giusto di titolo che l'AFC ha ritenuto adempiuto il criterio del "castello di menzogne" di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10.

11.

Il ricorrente censura altresì che la semplice costituzione di società offshore – le cui quote non vengono dichiarate al fisco del paese attinente all'avente diritto economico – non può rientrare nella casistica dell'art. 190 cpv. 2 LIFD. Al riguardo, lo scrivente Tribunale sottolinea che è irrilevante stabilire se le condizioni dell'art. 190 cpv. 2 LIFD siano *in casu* adempiute o meno. Come già evidenziato più volte, le condizioni sulla base delle quali viene concessa l'assistenza amministrativa agli USA nella presente procedura sono determinate in modo esaustivo dai criteri dell'Allegato al Trattato 10. La perizia fiscale postulata dal ricorrente (cfr. ricorso 29 ottobre 2010, pag. 34; *petitum* ricorsuale*, ad* 2.2), come pure la censura da lui sollevata, vanno pertanto entrambe respinte.

12.

Con il memoriale di replica, il ricorrente chiede infine di voler ordinare all'AFC la cancellazione e la distruzione delle informazioni contenute nei docc. n. ***_3_00001-00021, concernenti le note interne di UBS SA. Egli

ritiene in particolare che detti documenti, di cui non si conosce l'autore, siano contradditori e poco chiari, nonché che le informazioni ivi trascritte siano meramente unilaterali e aggiunte senza il suo accordo. A suo dire, dette note interne non potrebbero pertanto sostanziare la trasmissione delle informazioni concernenti il conto in oggetto. Il ricorrente asserisce altresì che tali documenti farebbero riferimento a terze persone che nulla hanno a che fare con la presente vertenza.

12.1.

12.1.1. Anche nei procedimenti di assistenza amministrativa vale il principio della proporzionalità (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6930/2010 del 9 marzo 2011 consid. 6.1 con riferimenti menzionati e A-6705/2010 del 18 aprile 2011 consid. 6.2). Ciò significa che unicamente le informazioni necessarie atte a prevenire truffe e reati analoghi possono essere trasmesse allo Stato richiedente. I nomi di terzi che manifestamente non hanno nulla a che vedere con i reati indicati nella domanda di assistenza non dovrebbero quindi essere consegnati all'IRS nel contesto dell'assistenza amministrativa (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.1 e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.1 con i riferimenti ivi citati).

12.1.2. Il Trattato 10, la CDI-USA 96 e l'OCDI-USA non contengono delle disposizioni esplicite indicanti chi può essere considerato quale "terzo non implicato" nel procedimento (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.2). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale i principi fondamentali in materia di assistenza giudiziaria sono parimenti applicabili allo scambio di informazioni regolato dall'art. 26 CDI-USA 96 (tra le molte, sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde alla pratica costante e appare appropriato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza giudiziaria e dall'assistenza amministrativa. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi alcun motivo per ridiscutere tale giurisprudenza (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.2 e A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.1 e seg.; DTAF 2010/40 consid. 7.2.1).

12.1.3. Giusta l'art. 10 cifra 2 TAGSU, un terzo non implicato, i cui mezzi di prova e informazioni possono essere trasmessi unicamente in base alle condizioni previste all'art. 10 cifra 2 lettere a-c, è solo chi non ha

apparentemente alcun rapporto con il reato indicato nella domanda. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non ha qualità di terzo non implicato colui che ha una correlazione effettiva e diretta con il comportamento descritto nella domanda di assistenza configurante un elemento costitutivo del reato. Non ha dunque importanza se il terzo debba essere ritenuto quale partecipante ai sensi del diritto penale (cfr. DTF 120 Ib 251 consid. 5b, DTF 112 Ib 462 consid. 2b; sentenza del Tribunale federale 2A.430/2005 del 12 aprile 2006 consid. 6.1). Il titolare di una relazione bancaria che è stata utilizzata per delle transazioni sospette non può quindi essere qualificato quale terzo non implicato (cfr. la predetta DTF 120 Ib 251 consid. 5b; per ulteriori esempi relativi alla giurisprudenza dell'Alta Corte in merito ai terzi non implicati, cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.3 e A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.2.3).

12.1.4. Va altresì detto che spetta al ricorrente dimostrare, oltre all'assenza di un possibile legame con l'inchiesta da condurre negli USA, l'esistenza di un interesse specifico che impedisca la divulgazione dei dati che prevalga sull'interesse dell'autorità richiedente ad occuparsi del dossier relativo al conto bancario oggetto della procedura a lui riconducibile. Pur non ammettendo una trasmissione alla rinfusa della documentazione, incombe dunque al ricorrente di cooperare con l'autorità d'esecuzione, rispettivamente con lo scrivente Tribunale, indicando nel dettaglio le informazioni da non trasmettere, così pure i motivi precisi alla base di tale richiesta di cernita di documenti o di anonimizzazione. Non è quindi sufficiente fornire delle indicazioni generiche, bensì è necessario che il ricorrente chiarisca per ogni atto con la dovuta precisione, perché debba essere estromesso dal dossier da trasmettere alle autorità richiedenti e per quale ragione il medesimo non possa essere considerato rilevante nel procedimento all'estero (cfr. DTF 130 II 14 consid. 4.3 e seg. e DTF 128 II 407 consid. 6.3.1 con i numerosi rinvii, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.4 con rinvii, A-6933/2010 del 18 aprile 2011 consid. 10.5 con rinvii, nonché A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.3).

12.2. Nel caso concreto il ricorrente chiede la distruzione e la cancellazione delle note interne di cui ai docc. n. ***_3_00001-00021, in quanto le ritiene erronee, contraddittorie e poco chiare. A suo dire non solo le informazioni ivi trascritte sarebbero meramente unilaterali e aggiunte senza il suo accordo da degli autori ignoti, ma farebbero altresì riferimento a terze persone estranee alla presente vertenza. Come esposto in narrativa, già per questioni processuali, tale censura si rileva

destituita di ogni fondamento, non essendo stata sufficientemente sostanziata (cfr. consid. 12.1.4 del presente giudizio). In effetti, il ricorrente non indica che informazioni sarebbero sbagliate e per quali motivi, quali persone andrebbero considerate come "terzi non implicati" e per quali ragioni le informazioni le riguardanti non andrebbero trasmesse. Si rileva altresì che da un'analisi delle note interne emerge che le stesse riassumono le operazioni bancarie inerenti al conto in oggetto avvenute tra il 2006 e il 2008. I terzi ivi citati sono intervenuti a vario titolo nella gestione del conto in oggetto. Non potendo dunque escludere a priori un loro coinvolgimento nella presente procedura, queste persone non possono essere considerate alla stregua di "terzi non implicati". Per questi motivi, non si giustifica né la distruzione delle note interne, né la cancellazione dei nomi dei terzi ivi citati.

12.3. In siffatte circostanze, sulla base della giurisprudenza resa dallo scrivente Tribunale, confermata anche in questa sede, constatato che il ricorrente è venuto meno al suo dovere di collaborazione e ritenuto che non vi sono gli estremi per procedere alla distruzione e cancellazione dei documenti da egli citati, quanto da lui postulato non può essere accolto.

13.

In conclusione, si constata che dai documenti bancari emerge che durante il periodo rilevante il ricorrente era una "US person", nonché l'avente diritto economico della X._____ e, di conseguenza, anche del conto numero 1 di cui detta società era titolare. Tali qualità non sono contestate dal ricorrente. Dagli atti risulta altresì che il valore totale degli averi sul conto in questione ha superato il 22 novembre 2006 il limite di fr. 250'000.--, tant'è che il ricorrente non lo contesta. Risulta pure che la X._____ adempiva le condizioni della cosiddetta "offshore company" (cfr. consid. 10.4.2 del presente giudizio). Per finire è ha giusto titolo che l'AFC ha ritenuto il fondato sospetto in merito alla commissione di un comportamento fraudolento facendo ricorso ad "un castello di menzogne", ritenuto come sia emerso dagli atti che il ricorrente ha utilizzato la X._____ quale entità fittizia e suo alter ego per trasferire in Svizzera i propri fondi, dissimulandoli al fisco americano. Dagli atti è altresì emerso che alcuni versamenti effettuati attingendo al conto intestato alla suddetta società in favore del ricorrente sono stati eseguiti occultando la vera origine di chi ha disposto detti pagamenti (cfr. consid. 10.4.2 del presente giudizio). Il ricorrente non è riuscito ad apportare nessun elemento chiaro e decisivo tale da inficiare detta conclusione (cfr. consid. 10.6 del presente giudizio). Ne discende che tutti gli elementi

costitutivi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 risultano *in casu* realizzati, di modo che deve essere concessa l'assistenza amministrativa agli USA.

14.

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 del ricorrente soccombente (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. 24'000.-- (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 1° dicembre 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. 22'000.-- – di cui fr. 2'000.-- vengono richiesti al ricorrente per l'esame della sua istanza di ricusa 11 ottobre 2011 – sono compensate in parte con l'anticipo spese di fr. 20'000.-- versato da quest'ultimo il 1° dicembre 2010. Il saldo rimanente di fr. 2'000.-- deve essere ancora pagato dal ricorrente.

15.

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.
La domanda di ricusazione formulata dal ricorrente con istanza 11 ottobre 2011 è irricevibile.

2.
Le misure istruttorie postulate dal ricorrente *in limine litis* e nei successivi allegati al ricorso sono integralmente respinte.

3.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è respinto.

4.
Le spese processuali di fr. 24'000.-- sono poste a carico del ricorrente. Tali spese – di cui fr. 2'000.-- sono già stati pagati dal ricorrente – vengono compensate nella giusta misura con l'anticipo spese di fr. 22'000.-- da lui versato a suo tempo. Il saldo rimanente di fr. 2'000.-- deve essere versato dal ricorrente alla cassa del Tribunale amministrativo federale entro 30 giorni dalla notificazione del presente giudizio.

5.
Non vengono assegnate ripetibili.

6.
Comunicazione a:

– ricorrente (raccomandata; allegati in copia: due scritti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, nota agli atti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, scritto 13 ottobre 2011 della giudice Schoder e scritto 14 ottobre 2011 del giudice Metz),
– autorità inferiore (n. di rif. …; raccomandata; allegati in copia: istanza di ricusa 11 novembre 2011 del ricorrente, due scritti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, nota agli atti 12 ot-tobre 2011 della giudice Zimmermann, scritto 13 ottobre 2011 della giudice Schoder e scritto 14 ottobre 2011 del giudice Metz).

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

Data di spedizione: