



Corte I
A-7711/2010

Sentenza del 7 ottobre 2011

Composizione

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

Parti

A. _____, ...,
ricorrente 1,

B. _____ **SA**, ...,
ricorrente 2,

patrocinati dagli avv. ...,

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 imposte sul reddito (di seguito: CDI-USA 96, RS 0.672.933.61). Tramite il predetto Accordo, la Svizzera si è altresì assunta l'impegno di dar 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 cinquecento decisioni finali riguardanti la trasmissione delle informazioni richieste entro novanta giorni dalla ricezione della domanda di assistenza amministrativa e le decisioni rimanenti, progressivamente entro trecentosessanta giorni dalla ricezione della domanda.

B.

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

quali UBS SA non era in possesso del modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e non aveva annunciato al fisco statunitense tramite il modulo "1099", a nome dei 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 inerente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 dell'Ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la Convenzione svizzero-americana di doppia imposizione (di seguito: OCDI-USA, RS 672.933.61). Tramite tale decisione, l'autorità federale ha deciso di avviare la procedura di assistenza amministrativa e ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 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 dell'Accordo 09.

D.

Con sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/7), il Tribunale amministrativo federale (di seguito: TAF) ha accolto un ricorso contro una decisione finale dell'AFC concernente una contestazione di cui alla categoria cifra 2 lett. A/b (di seguito: categoria 2/A/b) dell'Allegato dell'Accordo 09, sancendo che tale Accordo rappresenta una cosiddetta composizione amichevole ai sensi dell'art. 25 CDI-USA 96 che non può né modificare né completare la vigente CDI-USA 96. Dovendo quindi far riferimento a tale Convenzione, ha stabilito che l'assistenza amministrativa andava accordata unicamente in caso di frode fiscale ma non di sottrazione d'imposta.

Sulla base della predetta sentenza, dopo ulteriori negoziazioni, Svizzera e USA hanno sottoscritto il 31 marzo 2010 il Protocollo d'emendamento dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA presentata dall'IRS (Protocollo d'emendamento dell'Accordo di assistenza amministrativa, pubblicato in via straordinaria il 7 aprile 2010, RU 2010 1459, di seguito: Protocollo 10). Giusta l'art. 3 cpv. 2 Protocollo 10, esso è stato applicato a titolo provvisorio fin dalla sua sottoscrizione.

E.

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

e il Protocollo d'emendamento (RU 2010 2907) e il Consiglio federale è stato autorizzato a ratificarli. La versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è denominata qui di seguito "Trattato 10" (RS 0.672.933.612). Il predetto Decreto non è stato sottoposto a referendum in materia di trattati internazionali giusta l'art. 141 cpv. 1 lett. d cifra 3 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101).

F.

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

G.

Il dossier relativo a A._____ quale avente diritto economico della B._____ SA è stato trasmesso da UBS SA all'AFC il 9 dicembre 2009.

Nella sua decisione finale emessa nel settembre 2010 – nella medesima non è stato precisato il giorno – e inviata al patrocinatore di A._____ e della B._____ SA il 28 settembre 2010, l'AFC ha considerato che, essendo adempiute tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'allora vigente Accordo 09, l'assistenza amministrativa sarebbe stata accordata e di conseguenza, i documenti richiesti dall'autorità fiscale statunitense sarebbero stati trasmessi ad avvenuta crescita in giudicato della decisione.

H.

Per il tramite del loro patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente 1) nella sua qualità di avente diritto economico della società B._____ SA (di seguito: ricorrente 2), sono insorti contro tale decisione con ricorso 29 ottobre 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale.

Protestando spese, tasse e ripetibili, con tale atto essi postulano l'annullamento della decisione pronunciata dall'AFC che concede l'assistenza amministrativa nella procedura che li concerne, previa assunzione di alcuni mezzi di prova. *In limine litis* chiedono che sia fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare il numero di conti che sono stati trattati sino ad ora secondo i termini di cui all'Accordo 09 nonché il numero di conti per i quali l'IRS ha ricevuto informazioni da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 giusta l'art. 3 cpv. 4 dell'Accordo 09. In via principale chiedono 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 28 settembre 2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecitano l'annullamento della decisione impugnata. In via ancor più subordinata postulano l'accoglimento del ricorso con conseguente annullamento della decisione impugnata e trasmissione del dossier all'autorità inferiore affinché abbia a rilasciare una nuova decisione dopo aver ricalcolato i redditi del conto oggetto del procedimento nel corso del periodo rilevante.

I.

Con risposta 6 gennaio 2011, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto del ricorso, ribadendo la fondatezza della propria decisione e comunicando di affidarsi al giudizio dello scrivente Tribunale in merito alla ricevibilità del gravame.

J.

Il 1° febbraio 2011 i ricorrenti hanno replicato. Contestando totalmente le tesi presentate dall'autorità inferiore in sede di risposta, hanno ribadito le loro argomentazioni e richieste formulate con ricorso 29 ottobre 2010.

K.

L'AFC ha trasmesso la sua duplica il 18 febbraio 2011. Confermando la propria decisione del settembre 2010 nonché quanto esposto in sede di risposta, contesta ogni argomentazione invocata dai ricorrenti in replica.

L.

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

Diritto:

1.

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

La procedura davanti al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

1.2. La decisione impugnata resa nel settembre 2010 dall'AFC nei confronti dei ricorrenti ai quali è stata inviata in data 28 settembre 2010 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). All'opposto, ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a delle misure coercitive, è immediatamente esecutiva e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale (cfr. art. 20k cpv. 4 OCDI-USA). Di conseguenza, la conclusione dei ricorrenti tendente a che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile. In effetti, in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può essere contestata separatamente (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_186/2010 del 18 gennaio 2010, consid. 3.4; DTF 134 II 142 consid. 1.4; DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con riferimenti citati).

1.3. Gli interessati hanno la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Considerato come la decisione impugnata datata unicamente "settembre 2010" è stata loro inviata il 28 settembre 2010 (cfr. copia della busta di intimazione *sub* doc. A prodotto dai ricorrenti) e notificata il 30 settembre 2010 (cfr. doc. ***_Rückschein SV_30.09.2010, dossier AFC), il gravame è stato interposto tempestivamente (cfr. artt. 20 segg. e 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (cfr. 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 deve essere accolta qualora il richiedente dimostri di avere un interesse degno di protezione. Secondo la giurisprudenza, un'autorità può emanare una decisione di 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, DTAF 2010/12 consid. 2.3, 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).

1.4.2. I ricorrenti postulano in via principale, contestualmente all'accoglimento del ricorso, la dichiarazione da parte dello scrivente Tribunale che l'Accordo 09 è incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale e quindi non vincolante per le Autorità giudiziarie svizzere.

Simile domanda non è altro che una domanda di accertamento. In quanto tale, essa è irricevibile, dal momento che l'autorità inferiore ha emanato una decisione formatrice e che i ricorrenti possono ottenere dal presente Tribunale una decisione costitutiva di diritti e di 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 le considerazioni di cui ai considerandi 1.2 e 1.4 che precedono, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito.

2.

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

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

2.2. Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. 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, n. 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 e 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. DTAF 2010/64 consid. 1.4.1, 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.

I ricorrenti sostengono che il loro diritto di essere sentito sia stato leso, e meglio nelle circostanze di cui si dirà appresso.

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; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2014/2011 del 4 agosto 2011 consid. 5.3.1 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2. con riferimenti). 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. I ricorrenti censurano una violazione del loro diritto di essere sentiti siccome la decisione impugnata non sarebbe stata sufficientemente motivata. A loro dire, l'autorità inferiore avrebbe tenuto conto solo molto parzialmente delle osservazioni presentate prima che fosse emessa l'impugnativa e si sarebbe limitata a rispondere in maniera succinta, in parte inesatta, analogamente a molti casi noti al loro patrocinatore.

3.2.1. La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6939/2010 del 27 giugno 2011 consid. 2.1, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Oeffentliches Prozessrecht, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può peraltro essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio

(cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati). A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (DTF 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii; DTF 116 V 28 consid. 3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 2.1 BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, pagg. 150-151).

3.2.2. Nel caso in esame, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/b che interessa la fattispecie, l'autorità inferiore ha spiegato i motivi per i quali l'assistenza amministrativa dev'essere accordata. In particolare, risulterebbe dai documenti bancari in possesso dell'autorità che la società ricorrente e la relazione bancaria ad essa intestata sono esistiti durante almeno tre anni, tra il 1999 e il 2008. Il ricorrente 1, avente diritto economico della predetta società e quindi della relazione UBS n. ***, di cui quest'ultima era titolare, risulterebbe essere un cittadino statunitense. Egli non avrebbe dato l'autorizzazione all'AFC per l'ottenimento dall'IRS delle copie delle dichiarazioni FBAR. Durante gli anni 2006 - 2008 sarebbero stati realizzati redditi di almeno fr. 470'539.-- e pertanto nell'ambito di un triennio sarebbe stata nettamente superata la media di fr. 100'000.-- annuali. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha quindi considerato adempiute tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato all'allora vigente Accordo 09 (cfr. consid. 4 della decisione impugnata). Con riferimento agli argomenti sollevati dai ricorrenti, in particolare riguardo al presupposto dell'effettiva durata di esistenza della relazione bancaria, l'AFC ha osservato come risulterebbe dai documenti bancari che la chiusura è intervenuta il 1° agosto 2008 (cfr. consid. 5 della decisione impugnata). In simili circostanze, l'autorità ha quindi ribadito la realizzazione di tutte le condizioni poste dal Trattato 10.

3.2.3. Sulla base delle predette indicazioni dettagliate, figuranti nella decisione impugnata, i ricorrenti sono certo stati in grado di cogliere i motivi sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio. Contrariamente a quanto da loro preteso, l'AFC non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova da loro invocati, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. consid. 3.2.1 e 3.3 del presente giudizio). Ciò che l'autorità inferiore ha fatto nella decisione impugnata, la quale pertanto soddisfa l'esigenza

di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. La censura relativa alla violazione del diritto di essere sentito per difetto di motivazione non può dunque trovare accoglimento.

3.3. I ricorrenti adducono che un'ulteriore violazione del loro diritto di essere sentiti è ravvisabile nella decisione della Svizzera e degli USA di mantenere segreti i criteri sviluppati nell'Allegato all'Accordo 09, che ha impedito loro di prendere pienamente cognizione dell'oggetto della domanda di assistenza 31 agosto 2009 e della susseguente decisione dell'AFC 1° settembre 2009.

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) i ricorrenti, come ogni altra persona trovatasi nella loro medesima situazione, sarebbero quindi stati 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 9 ottobre 2009, i ricorrenti, comunicando di voler eleggere domicilio legale presso il loro patrocinatore, hanno chiesto all'AFC di poter visionare "copia della rogatoria IRS con tutti i suoi allegati, nella misura in cui riguardano il nostro mandante" (cfr. doc. ***_Eingang Vollmacht und Pass_09.10.2009, dossier AFC). L'AFC aveva quindi comunicato al loro patrocinatore il 3 novembre 2009, di non disporre ancora della documentazione richiesta, visto che la pratica concernente i suoi mandanti non rientrava tra le prime cinquecento decisioni emesse dall'autorità (cfr. doc. ***_Schreiben an Anwalt_Brief, dossier AFC). Con scritto 5 marzo 2010, l'AFC ha trasmesso ai ricorrenti l'incarto completo di UBS SA che li concerneva, comprendente la decisione 1° settembre 2009 così pure la richiesta dell'autorità statunitense 31 agosto 2009 (cfr. doc. ***_Stick_Brief, dossier AFC). Il 3 giugno 2010 è quindi stato assegnato loro un termine scadente il 19 luglio 2010 al fine di poter prendere posizione in merito (cfr. doc.

***_Fristansetzung_FBAR Beilage_Brief, dossier AFC). Dapprima, in data 19 luglio 2010, il loro patrocinatore ha comunicato di non voler presentare un memoriale difensivo (cfr. doc. ***_Schreiben X._____19.07.10, dossier AFC). In seguito, il 1° settembre 2010, sono state inoltrate delle osservazioni in merito alla durata d'esistenza della relazione bancaria intestata alla ricorrente 2. Delle medesime è stato tenuto conto dall'AFC nella resa della decisione finale qui impugnata.

3.3.5.

3.3.5.1 Stante quanto precede, la clausola di segretezza di cui all'art. 6 Trattato 10 non ha dunque leso in alcun modo il diritto di essere sentiti dei ricorrenti, visto che nella procedura legislativa, essi non ne sono titolari (cfr. consid. 3.3.1 del presente giudizio). Si rileva altresì come prima che fosse emanata la decisione del settembre 2010 – che non è peraltro parte delle prime cinquecento emesse entro i novanta giorni di cui al vincolo di segretezza – è stata data loro 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. I ricorrenti sono quindi venuti 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 5 marzo 2010 (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Essi hanno dunque avuto tempo sino al 19 luglio 2010 per esercitare pienamente il loro diritto di essere sentiti, concesso loro come da missiva 3 giugno 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale tuttavia non hanno ritenuto di dover far uso entro il termine impartito, bensì, come visto al considerando

che precede, solo in data 1° settembre 2010, presentando le proprie puntuali osservazioni circoscritte alla durata della relazione bancaria oggetto della procedura, delle quali l'autorità inferiore ha comunque tenuto conto nella resa della propria decisione. Infine, i ricorrenti hanno dipoi avuto nuovamente la possibilità di esprimersi, impugnando la decisione finale dell'AFC mediante ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale e partecipando all'istruzione tramite il memoriale di replica 1° febbraio 2011. Alla luce delle surriferite circostanze, si deve concludere che neppure la decisione 1° settembre 2009 ha leso il diritto di essere sentiti dei ricorrenti, che, come visto, è stato pienamente concesso loro. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

4.

I ricorrenti sollevano numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, essi contestano dapprima l'Accordo 09 (cfr. punto IV. A del ricorso), nel seguito l'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (cfr. punto IV. B del ricorso), quindi la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS e la successiva decisione 1° settembre 2009 dell'AFC (cfr. punto IV. C del ricorso) e per finire la decisione finale emessa dall'autorità inferiore inviata loro in data 28 settembre 2010 (cfr. punto IV. D del ricorso). Anche in sede di replica, ribadendo le loro tesi ricorsuali, discutono 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 posto 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, i ricorrenti contestano 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 riferimenti ivi citati).

Il diritto internazionale, le cui fonti sono codificate all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945 (RS 0.193.501), regola in particolare il rapporto tra gli Stati. Le norme di diritto internazionale si basano sul diritto consuetudinario il quale è codificato nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990). I trattati internazionali ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 lett. a CV – tra i quali anche il Trattato 10 – vanno interpretati secondo le disposizioni della CV (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 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 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 consid. 2.1 e segg. e 6).

Per determinare il rapporto tra le disposizioni che regolano il medesimo oggetto previste nel Trattato 10, nella CDI-USA 96, nella Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) e nel Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti civili e politici (Patto ONU II, RS 0.103.2), occorre far riferimento all'art. 30 CV. Nella predetta sentenza DTAF 2010/40, lo scrivente Tribunale ha sancito che i disposti del Trattato 10 prevalgono sulle altre disposizioni di diritto internazionale, compresi gli artt. 8 CEDU (diritto al rispetto della vita privata e familiare) e 17 Patto ONU II (divieto e tutela contro interferenze od offese arbitrarie o illegittime nella sfera privata e personale) poiché tali norme non appartengono al diritto internazionale imperativo. Gli importanti interessi economici della

Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono inoltre sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 4.5 e 6 con riferimenti). Le garanzie procedurali sancite dall'art. 6 CEDU (diritto ad un equo processo) non si applicano in materia di assistenza amministrativa (cfr. la già citata DTAF 2010/40 consid. 5.4.2).

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

concernente 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 consid. 5.3.4 e 5.3.5). Non occorre quindi esaminare se il Consiglio federale abbia 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 consid. 3.7.2 e 5.6.2 con riferimenti citati). In siffatte circostanze è dunque superfluo discutere le asserzioni sollevate dai ricorrenti in merito alla perizia 23 settembre 2009 elaborata dal Prof. Robert Waldburger.

Lo scrivente Tribunale ha inoltre avuto modo di giudicare come il fatto che l'IRS abbia ritirato completamente e definitivamente il provvedimento "John Doe Summons" non incida in alcun modo sull'applicabilità del Trattato 10 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 6.2, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti

dall'art. 31 cpv. 1 CV, la cifra di 4'450 conti non costituisce accezione alcuna volta a determinare se il Trattato 10 debba essere considerato adempiuto dalle parti contraenti. Secondo lo scrivente Tribunale, il fatto che la Svizzera abbia trasmesso agli Stati Uniti i dati bancari relativi a 4'450 conti non sta altresì a significare che il Trattato 10 sia adempiuto (cfr. tra le molte, decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 2.4.2). Una siffatta interpretazione è peraltro conforme al principio della sicurezza del diritto ed è parimenti confermata dall'art. 10 del Trattato 10, in applicazione del quale, a tutt'oggi le parti non hanno ancora confermato l'adempimento integrale degli obblighi assunti in seguito alla sottoscrizione del medesimo.

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 fondano 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 dai ricorrenti 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 dai ricorrenti *in limine litis*, volte all'accertamento del numero di conti bancari trattati dall'AFC e quelli di cui l'IRS ha ottenuto informazioni (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 1). Si rammenta a tal proposito che il diritto d'amministrare le prove presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio indicato sia necessario per il suo accertamento e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; parimenti sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 3.2). Non essendo qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 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. I ricorrenti lamentano dipoi che i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10 violano il principio della presunzione d'innocenza.

Come già detto, 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 dai ricorrenti 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 dei ricorrenti, 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. I ricorrenti censurano 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 pretendono i ricorrenti, 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 dei ricorrenti – 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. I ricorrenti lamentano 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 tale tesi, adducono che il Consiglio federale non avrebbe fatto uso dei poteri decisionali di carattere straordinario conferitigli 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 dai ricorrenti va conseguentemente respinta.

5.6. I ricorrenti sostengono che il Trattato 10 violi il principio dell'uguaglianza poiché penalizza unicamente i clienti di UBS SA e non quelli di altre banche. Censurano 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 consid. 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 infondati e ciò poiché i ricorrenti non le invocano in combinazione con un'altra garanzia convenzionale considerata un diritto sostanziale ai sensi delle predette Convenzioni. Inoltre, essi non dimostrano in che modo le succitate disposizioni offrirebbero loro 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 dei ricorrenti, 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. I ricorrenti ravvisano 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 come visto insussistente, appare priva di fondamento. Non è quindi necessario dilungarsi oltre nella sua analisi.

6.

Occorre quindi procedere con la disamina delle censure relative alla domanda di assistenza amministrativa trasmessa all'AFC dall'IRS il 31 agosto 2009 (cfr. consid. 6.1 che segue) nonché della decisione 1° settembre 2009 resa dall'autorità inferiore 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 concluse 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 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. I ricorrenti ritengono 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 del Trattato del 25 maggio 1973 concluso tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (TAGSU, RS 0.351.933.6). Tale disposto stabilisce che la domanda deve designare il nome dell'autorità richiedente e indicare, se possibile, l'oggetto e la

natura dell'indagine o del procedimento così pure una descrizione dei principali fatti allegati o da accertare. Va altresì esposta la ragione della necessità delle prove o delle informazioni richieste e, infine, vanno indicati i precisi dati elencati dalla legge riguardanti la persona coinvolta procedimento (cfr. art. 29 cpv. 1 TAGSU). Nelle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale occorre altresì menzionare il tipo di imposta così pure il periodo di tempo al quale fa riferimento la richiesta nonché i motivi che hanno fondato il sospetto dell'autorità dello Stato richiedente (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3).

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 dai ricorrenti riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

6.3. A mente dei ricorrenti, 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 ai ricorrenti trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, i ricorrenti potranno 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. pto. 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 consid. 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'IRS.

6.4. I ricorrenti adducono 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 consid. 7.2.3 e 8.4).

6.5. I ricorrenti lamentano 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 loro dire, la richiesta si fonderebbe su prove acquisite illegalmente. Invocano quindi una violazione del segreto bancario da parte di chi ha fornito i criteri all'IRS, poiché i medesimi permetterebbero di ricostruire l'identità di clienti di UBS SA. Un siffatto comportamento ingenererebbe altresì una violazione dell'art. 273 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP, RS 311.0).

Anche su tali doglianze non può essere prestata adesione e ciò poiché, come noto, il Trattato 10 prevale su ogni disposizione legale o costituzionale anteriore e dunque anche sui citati artt. 47 LBCR e 273 CP (cfr. DTAF 2010/40 consid. 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).

6.6. A titolo puramente abbondanziale, considerata l'allusione dei ricorrenti 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).

6.7. Stante quanto precede, la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'IRS il 31 agosto 2009 adempie 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 consid. 2.2 e 2.3). Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, tale decisione non è quindi nulla.

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

Come detto in precedenza, la decisione 1° settembre 2009 è una decisione tramite la quale l'AFC ha richiesto a UBS SA delle informazioni in base all'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA nonché all'allora vigente Accordo 09, i quali vanno ritenuti una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di procedere in tal modo (cfr. consid. 6.8.1 del presente giudizio). L'art. 190 LIFD non trova quindi applicazione nel caso concreto. Ne discende che l'AFC era competente per la resa di tale decisione. Per il che, anche questa censura risulta priva di fondamento.

6.9. Infine, senza sollevare un'esplicita contestazione, i ricorrenti osservano 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 consid. 1.2 e 1.3).

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

Va peraltro sottolineato che in materia fiscale viene utilizzata in primo luogo l'assistenza amministrativa. L'assistenza giudiziaria in materia fiscale è possibile unicamente in connessione con dei reati commessi da persone appartenenti ad un gruppo organizzato di criminali (cfr. art. 7 cpv. 2 TAGSU) e con delle truffe qualificate in materia fiscale (cfr. art. 3 cpv. 3 lett. a e b della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale [Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1]). Poiché in concreto nessuna delle due ipotesi entra in considerazione, si deve concludere che la via dell'assistenza giudiziaria

era preclusa alle autorità statunitensi. In siffatte circostanze, è soltanto mediante la procedura di assistenza amministrativa che l'IRS poteva ottenere le informazioni da essa richieste in merito ai conti detenuti presso UBS SA (cfr. decisione A-6962/2010 del 18 luglio 2011 consid. 4.4.8 con riferimenti summenzionati). È quindi a giusto titolo che l'IRS si è rivolta all'AFC, autorità svizzera competente in materia di assistenza amministrativa (cfr. la citata decisione A-6962/2010 consid. 4.4.9 e 4.5.2).

7.

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

I criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa in base alla relativa domanda presentata dall'IRS sono definiti nell'Allegato del Trattato 10. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.1).

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

I criteri per determinare l'esistenza di "truffe e reati analoghi" sono soddisfatti nel caso in cui:

- nonostante la notifica dell'AFC, il cittadino statunitense non ha dimostrato di aver adempiuto ai propri obblighi legali in materia di dichiarazioni fiscali in relazione ai suoi interessi in tali conti di società offshore (vale a dire autorizzando l'AFC a richiedere all'IRS le copie delle dichiarazioni FBAR del contribuente per gli anni in questione);
- il conto della società offshore (i) è stato in essere per un periodo di tempo prolungato (ossia almeno tre anni, di cui un anno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa) e (ii) ha generato in media profitti per oltre fr. 100'000.-- annuali per un qualsiasi periodo di tre anni, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa.

7.2. In merito all'esigenza di un "fondato sospetto", il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire un fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale (quale giudice dell'assistenza amministrativa) 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. DTAF 2010/64 consid. 1.4.2 nonché, tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 2.4 con i numerosi riferimenti ivi citati e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 e referenze ivi citate).

Spetta quindi alla 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. DTAF 2010/64 consid. 1.4.2 nonché decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 2.4 e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con referenze citate).

8.

Nel caso concreto, l'AFC si è basata sulla documentazione bancaria agli atti per ritenere che l'esistenza della relazione UBS n. *** di titolarità della società ricorrente si è protratta per oltre tre anni, ovvero sia dalla metà del

mezzo di luglio 2005 fino al 1° agosto 2008 (cfr. ***_4_00010 e _0008). L'autorità inferiore ha altresì accertato che il ricorrente 1, avente diritto economico della predetta società e quindi degli averi depositati sulla relazione bancaria UBS di cui quest'ultima era titolare, è un cittadino statunitense. Non risulta dipoi che egli abbia dato il proprio consenso per l'ottenimento dall'IRS delle copie delle sue dichiarazioni FBAR per gli anni determinanti. Durante gli anni 2006, 2007 e 2008 sarebbero peraltro stati realizzati redditi di almeno fr. 470'539.-- e pertanto, nell'ambito di un triennio sarebbe stata nettamente superata la media di fr. 100'000.-- annuali. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha quindi ritenuto l'adempimento di tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato all'allora vigente Accordo 09 (cfr. consid. 4 della decisione impugnata).

I ricorrenti si aggravano contro gli accertamenti dell'autorità inferiore relativi all'effettiva durata della relazione bancaria intestata alla ricorrente 2 e ai profitti generati nel periodo determinante.

Non risultando la fattispecie stabilita dall'autorità inferiore nella sua decisione del settembre 2010 manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria, occorre procedere qui di seguito ad esaminare se essi sono pervenuti a confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'AFC.

9.

In primo luogo verrà discussa la questione relativa alla durata di esistenza della relazione UBS n. ***.

9.1. A mente dei ricorrenti, sulla base degli atti non sarebbe possibile concludere che la relazione bancaria oggetto della domanda di assistenza sia esistita per oltre tre anni. Essi non contestano che per quanto concerne la sua data di apertura può essere ritenuto di principio sufficiente il formulario A datato 11 luglio 2005 (cfr. ***_4_00081). Fanno comunque notare che quale data ufficiale di apertura sia citato su altri documenti il 18 luglio 2005 (cfr. ***_3_00001 e _5_00033). Contestano invece recisamente la data di chiusura stabilita dall'autorità inferiore. Reputano difatti del tutto insufficiente che l'AFC si sia accontentata di determinarla in base a un'annotazione manoscritta di un dipendente della banca su di un documento non ufficiale, la cui origine e fedeltà non sarebbero state né esaminate, né accertate dall'autorità (cfr. ***_4_00010).

Basandosi sulla medesima documentazione bancaria agli atti, i ricorrenti fanno notare come il 3 giugno 2008, il ricorrente 1 avesse formalmente chiesto alla Banca la chiusura definitiva della relazione bancaria (cfr. ***_4_00004 e _5_000119/122). La chiusura effettiva sarebbe a loro dire dunque avvenuta a cavallo della metà del mese di giugno 2008, e in ogni caso prima del 1° agosto 2008. A conferma di tale asserzione enumerano una serie di documenti agli atti: ***_6_00093, _5_00121, _5_00130, _6_00130, _6_00021, _6_00025 e _6_00089/90 e producono altresì degli estratti relativi alla chiusura di vari conti componenti la relazione bancaria (cfr. docc. C e D allegati al ricorso). Ribadendo che il documento manoscritto sul quale si è fondata l'autorità per stabilire la data di chiusura della relazione è privo di ogni portata probatoria, evidenziano che la decisione di procedere con la chiusura a partire dal 1° agosto 2008 è stata presa esclusivamente da UBS SA e non dal detentore o dal gestore patrimoniale esterno della medesima. Quanto alla problematica interna alla banca sorta a fine luglio 2008 a causa di un pagamento effettuato per errore il 4 giugno 2008 a favore dei ricorrenti (attestato *sub* ***_5_00129/130), rilevano che la decisione di riattivare il conto e il deposito di titolarità della ricorrente 2 affinché il sistema permettesse lo storno dell'operazione erronea eseguita dall'istituto bancario, è stata una decisione interna alla banca, "alla quale il cliente non aveva minimamente partecipato e della quale non è stato informato, se non tempo dopo" (cfr. ricorso *sub* D, punto 5.c). Considerano infine che per determinarsi in merito alla durata minima di esistenza della relazione bancaria detenuta da una società offshore, occorre propendere per un'interpretazione teleologica della norma di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10. A loro dire, la *ratio legis* di questo presupposto concerne soggettivamente quelle relazioni che il beneficiario economico ha voluto mantenere "per un periodo prolungato di tempo", ovvero "almeno tre anni", al riparo dagli occhi dell'autorità fiscale competente tramite la schermatura fornita da un veicolo societario. Ciò che non sarebbe accaduto nel caso concreto (cfr. ricorso *sub* D).

9.2. La cifra 2 lett. B/b dell'Allegato al Trattato 10 prevede in particolare che l'AFC fornisca informazioni nella misura in cui il conto della società offshore sia esistito per un periodo di tempo prolungato, ossia almeno tre anni, di cui un anno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa.

Lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di pronunciarsi con sentenza A-7017/2010 del 16 giugno 2011 riguardo all'interpretazione del computo del predetto periodo di tempo. Considerando i principi interpretativi di cui agli artt. 26 e 31 CV, nonché l'oggetto e lo scopo del Trattato 10, il TAF

ha sancito che per determinare il lasso temporale durante il quale la relazione bancaria di titolarità di una società offshore è esistita, fanno stato le date di apertura e di chiusura della medesima. È quindi irrilevante il periodo di tempo durante il quale essa è stata effettivamente gestita e/o alimentata (cfr. la predetta sentenza A-7017/2010 consid. 8.3).

9.3.

9.3.1. In merito agli argomenti esposti dai ricorrenti, si rileva che dai documenti bancari emerge che la relazione oggetto della domanda di assistenza amministrativa è stata aperta nel corso del mese di luglio 2005, tra il 7 e il 22 luglio 2005 (cfr. ***_4_00017, _00073, _00081). Non è necessario nella fattispecie definire una data precisa di apertura, tale evenienza risultando incontestata e non determinante nella fattispecie.

Va precisato, ai fini del presente giudizio, che come attesta l'Income Statement USA 1° gennaio – 31 dicembre 2008, datato 28 settembre 2009 (cfr. docc. ***_6_00132 e segg.), la relazione bancaria UBS n. *** si componeva allora di numerosi conti, e meglio: conto corrente EUR UBS n. ***.60C; conto corrente USD UBS n. ***.61L; conto corrente GBP UBS n. ***.62R; conto corrente JPY UBS n. ***.63H; conto corrente CAD UBS n. ***.70X; conto corrente UBS n. ***.01E; conto deposito n. ***.N1 e conto margine n. ***.1CJ.

9.3.2. Per quanto riguarda la controversa data di chiusura della predetta relazione bancaria, va constatato avantutto come il 3 giugno 2008, la società ricorrente avesse formalmente chiesto alla Banca di trasferire i fondi presenti sulla relazione UBS n. *** di sua titolarità presso un altro istituto bancario, invitando UBS SA a voler chiudere la relazione non appena concluse tutte le operazioni e il trasferimento dei titoli: "(...) For consolidation purposes and reasons, may we ask you to transfer the asset of our account n° *** entitled B. _____ in yours establishment. To: Bank: (...). I want to thank you for your assistance during these years and for your prompt execution. Once all operations and transfer will be executed. We please ask you to close this account" (cfr. doc. ***_5_000119, presente più volte nell'incarto). Tale ordine è quindi stato ricevuto dalla banca come attestano le varie firme apposte sul documento nonché dal formulario "Check-list clôture de relation" allestito in data 9 giugno 2008 (cfr. doc. ***_5_000121) che circostanzia, tra l'altro, come la banca abbia effettivamente tentato di trattenerne il cliente, il quale tuttavia ha confermato la sua decisione (comprovata altresì dalle note interne *sub* doc. ***_3_00006). Stante quanto precede,

è indubbio come la società ricorrente avesse ordinato la chiusura della relazione UBS n. *** nel giugno 2008. Operazioni di chiusura messe in atto dalla banca a partire dal 12 giugno 2008, come peraltro attestato dai documenti relativi ai numerosi conti componenti la predetta relazione UBS prodotti in sede ricorsuale *sub* docc. C. e D, nonché presenti nella documentazione bancaria agli atti.

Dagli atti emerge altresì che il 5 giugno 2006 UBS SA aveva accreditato erroneamente EUR 986.25 sul conto deposito n. ***.N1 (cfr. doc. ***_5_00125, _00126 e _00130). Constatando l'avvenuta chiusura del predetto conto deposito e del conto corrente EUR UBS n. ***.60C, un funzionario di banca ha quindi chiesto all'allora consulente, se il cliente avesse ulteriori conti correnti presso UBS SA ove sarebbe stato possibile effettuare l'addebito di tale ammontare (cfr. il predetto doc. ***_5_00130). Tramite comunicazione di posta elettronica del 4 agosto 2008, il consulente informava quindi il collega che il cliente disponeva di un conto 61L in dollari americani: "(...) *The Client has an USD account 61L*" (cfr. doc. ***_5_00129). In seguito a tale comunicazione veniva quindi richiesta la riattivazione del conto deposito n. ***.N1 nonché del conto sul quale era stato accreditato l'importo di EUR 986.25, n. ***.60C, per permettere al sistema informatico bancario di poter registrare il cambiamento (cfr. doc. ***_5_00129). In siffatte circostanze, le operazioni di chiusura della relazione UBS n. *** messe in atto a partire dal 12 giugno 2008 non erano quindi ancora terminate il 4 agosto 2008 (cfr. doc. ***_5_00129), circostanza confermata da ulteriore documentazione bancaria come si vedrà appresso.

I ricorrenti sostengono quindi a torto che la relazione UBS oggetto del presente giudizio fosse stata chiusa nella sua totalità nel giugno 2008. I documenti enunciati in sede di duplice dall'AFC per ribadire che la predetta relazione bancaria fu attiva – e quindi esistente – ben oltre la data del 1° agosto 2008 da lei ritenuta inizialmente in base ad una nota manoscritta di cui al doc. ***_4_00010 comprovano difatti tale asserzione. In particolare, dall'estratto conto n. ***.60C risultano alcuni movimenti registrati nei periodi 10-30 settembre 2008, 1-17 ottobre 2008 e 18-21 ottobre 2008 (cfr. doc. ***_6_00027 a _00029). Così pure, il conto "contrat à terme contre ME CHF" n. ***.A2X è stato attivo nel periodo 16 giugno-4 agosto 2008 (cfr. doc. ***_6_00094). Il già citato Income Statement USA del 28 settembre 2009 (cfr. docc. ***_6_00132 e _00133) mostra altresì che il predetto conto corrente EUR UBS n. ***.60C è stato riattivato il 10 settembre 2008 e chiuso il 20 ottobre successivo, mentre i

conti correnti USD UBS n. ***.61L e JPY UBS n. ***.63H sono stati chiusi il 5 agosto 2008.

9.4. I ricorrenti non sono quindi pervenuti a dimostrare in modo chiaro e decisivo che la relazione bancaria UBS n. *** sia esistita per una durata inferiore ai tre anni. È dunque a giusto titolo che l'autorità inferiore ha ritenuto la sua esistenza superiore ai tre anni.

9.5. A titolo abbondazionale, ribadendo quanto sancito dallo scrivente Tribunale con sentenza A-7017/2010 del 16 giugno 2011 riguardo all'interpretazione del computo del periodo triennale di esistenza di un conto (cfr. consid. 9.2 del presente giudizio), appare ai fini del presente giudizio del tutto irrilevante esprimersi in merito alla postulata interpretazione teleologica della nozione temporale qui contestata di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 (cfr. consid. 9.1 *in fine* del presente giudizio). Dovendosi qualificare giuridicamente il contratto concluso tra la banca e il suo cliente – pacificamente retto dal diritto svizzero – si rileva che colui che apre un conto bancario conclude un contratto di giro e di conto corrente, il quale soggiace alle norme sul mandato ai sensi degli art. 394 e segg. della Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni, in seguito: CO, cfr. HEINRICH HONSELL, Schweizerisches Obligationenrecht BT, 6. ed., Berna 2010, pag. 256 e 361 e segg., nonché GORAN MAZZUCHELLI, Il contratto di mandato nel diritto bancario in: Il contratto di mandato nell'ordinamento giuridico, edito dalla Commissione per la formazione permanente dei giuristi, Lugano 2008, n. 5 e segg.). La volontà di porre termine al rapporto contrattuale, le modalità e la tempistica operate dall'istituto bancario nell'esecuzione degli ordini impartiti dal suo cliente vanno dunque valutate nel contesto del rapporto tra la banca e il cliente. Non è quindi di pertinenza dello scrivente Tribunale determinarsi in merito.

10.

Constatata l'esistenza triennale della relazione bancaria oggetto della domanda di assistenza amministrativa, occorre qui di seguito esaminare la censura relativa ai profitti generati nel periodo determinante.

10.1. Nel proprio gravame, i ricorrenti si dolgono che i limiti stabiliti nell'Allegato al Trattato 10 relativi ai profitti oltre ai quali la relazione bancaria adempie i presupposti della domanda di assistenza amministrativa non sono stati oltrepassati: la relazione bancaria in

questione non avrebbe generato, in media, oltre CHF 100'000.-- annuali sull'arco dei tre anni presi in considerazione. Sostengono che i documenti che si riferiscono alle cifre ritenute dall'autorità inferiore non riportano quanto indicato nella tabella di cui alla decisione impugnata, ma si limitano a segnalare una serie di accrediti ricevuti sul conto dai quali non è possibile estrapolare gli importi inseriti nella tabella, senza alcuna spiegazione aggiuntiva. A loro dire, non sarebbe altresì dato a sapere su che basi si sia fondata l'autorità inferiore per far rientrare tali importi, che reputano errati, nel calcolo dei redditi previsto dalla categoria 2/B/b di cui all'Allegato al Trattato 10. In siffatte circostanze, ritengono quindi impossibile prendere compiutamente posizione sulle affermazioni dell'AFC, ma asseriscono che dalla documentazione bancaria consegnata emerge chiaramente come il loro conto non abbia affatto generato redditi che avrebbero raggiunto nel periodo rilevante gli importi soglia previsti dal Trattato 10. In sede di replica chiedono quindi che qualora il ricorso presentato non dovesse essere accolto in punto alla questione temporale, venga annullata la decisione impugnata e rinviati gli atti all'autorità inferiore affinché renda una decisione più accurata con riferimento ai calcoli effettuati (cfr. ricorso *sub* D. 6 e risposta *sub* C. 12).

10.2. Nella già citata sentenza A-4013/2010, il Tribunale amministrativo federale ha affermato che l'Allegato al Trattato 10 indica chiaramente ciò che deve essere considerato come profitto generato da un conto in essere presso UBS SA. Costituiscono dei profitti ai sensi del Trattato 10 "i redditi lordi (interessi e dividendi) e gli utili di capitale (equivalenti, ai fini della domanda di assistenza amministrativa, al 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguite sui conti durante il periodo in questione", cfr. sentenza citata consid. 8.3.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 8.4.5 con riferimenti ivi citati).

Il Tribunale ha ritenuto che, conformemente al testo del Trattato 10, gli utili in capitale rappresentano un elemento della definizione dei profitti generati da un conto in essere presso UBS SA, profitti che partecipano loro stessi alla definizione di "truffe e reati analoghi". Di conseguenza, non si tratta di criteri confutabili, bensì di criteri oggettivi che devono essere realizzati per far sì che l'assistenza amministrativa sia concessa. Le persone interessate non possono pertanto opporsi all'assistenza amministrativa che provando che i suddetti criteri sono stati applicati in modo erroneo o dimostrando che il calcolo effettuato dall'AFC non è corretto (cfr. la predetta decisione A-8467/2010 consid. 8.4.5).

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

Con riguardo al metodo di conversione della valuta estera in franchi svizzeri riferiti ai calcoli effettuati dall'AFC sulla base dei corsi giornalieri, lo scrivente Tribunale ha ritenuto non arbitrario prendere in considerazione i tassi di cambio giornalieri applicabili, rispettivamente i tassi di cambio annuali più bassi, ciò essendo più favorevole alle persone interessate, conforme alle esigenze restrittive in materia di conversione monetaria nonché corrispondente alle regole poste da diverse leggi fiscali (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 8.4.6 con riferimenti ivi citati).

10.3. Con particolare riferimento al caso concreto, si osserva che l'AFC ha rilevato come i ricorrenti non hanno dato il proprio consenso per l'ottenimento delle copie delle dichiarazioni FBAR per gli anni determinanti, fatto peraltro incontestato. Secondo l'autorità inferiore, durante gli anni 2006, 2007 e 2008 sono stati realizzati redditi di almeno fr. 470'539.-- e pertanto, nell'ambito di un triennio è stata superata la media di fr. 100'000.-- annuali. A comprova di tali dati, l'autorità ha allestito una tabella riassuntiva nella quale ha indicato con precisione gli importi ritenuti nella loro valuta di origine specificando la loro causa

(vendita di azioni, fondi, prodotti strutturati, interessi/dividendi) e la data di riferimento, il tasso effettivo di calcolo applicato per ogni singolo ammontare nonché il tasso di cambio giornaliero considerato, gli importi ritenuti in franchi svizzeri nonché i documenti di riferimento agli atti relativi alle singole posizioni (cfr. docc. pdf 6.2 pagg. 7, 13, 19, 29, 43, 44, 46, 47, 48). I dati riportati nella tabella risultano chiaramente dai predetti documenti (cfr. docc. ***_6 alle predette pagine). Il calcolo dei profitti eseguito dall'AFC è fondato sui criteri di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 ed è conforme a quanto sancito dalla costante giurisprudenza resa dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. 10.2 che precede). Ne consegue che il fondato sospetto in merito al comportamento fraudolento è stato correttamente accertato dall'AFC.

In tali circostanze, i ricorrenti possono quindi contestare quanto ritenuto dall'autorità inferiore unicamente provando che i predetti criteri sono stati applicati in modo erraneo o dimostrando che il calcolo effettuato dall'AFC non è corretto. Ciò che non emerge dal loro gravame e dal successivo allegato di replica. Essi si sono difatti limitati a contestare le cifre ritenendole errate, ma senza spiegarne il motivo, e a sostenere che dalla documentazione bancaria emerge chiaramente come la relazione bancaria oggetto della domanda di assistenza non abbia affatto generato redditi che avrebbero raggiunto nel periodo rilevante gli importi soglia previsti dal Trattato 10, salvo poi asserire di non poter prendere posizione in maniera circostanziata sugli importi ritenuti nella tabella poiché i documenti che vi farebbero riferimento non riporterebbero quanto indicato dall'Autorità.

Una siffatta motivazione si appalesa del tutto inconsistente. La tabella in questione è di agevole comprensione e i dati ivi considerati sono facilmente evincibili dai documenti, peraltro citati con precisione. Alcuna supposta violazione del diritto di essere sentito (cfr. consid. 3.1 e 3.2.1 che precedono) è ravvisabile in questa evenienza, disponendo i ricorrenti di tutti gli elementi rilevanti per comprendere i calcoli effettuati dall'autorità inferiore. Da un esame della documentazione bancaria risulta difatti che gli importi considerati dall'AFC per il calcolo dei profitti conseguiti durante il periodo rilevante sono corretti. Dalla documentazione indicata nella tabella risultano difatti i profitti conseguiti nel 2006 (cfr. doc. ***_6_00029), nel 2007 (cfr. doc. ***_6_00007, _00043, _00044, _00046, _00047, _00048) e nel corso del 2008 (cfr. ***_6_00013, _00019) e a dipendenza del tipo di reddito conseguito, il tasso effettivo di calcolo applicato agli importi considerati, secondo la prassi adottata in tutte le decisioni dell'AFC riferite al Trattato 10. La somma totale realizzata

sull'arco dei tre anni è, secondo i dati ritenuti e riportati nella tabella, effettivamente di fr. 470'539.--.

Stante quanto precede, si deve concludere che i calcoli effettuati dall'AFC appaiono corretti e di conseguenza i requisiti quantitativi della categoria 2/B/b risultano adempiuti. La censura ricorsuale sollevata dai ricorrenti deve essere pertanto respinta.

11.

I ricorrenti sostengono dipoi che nel caso concreto l'assistenza amministrativa non può essere concessa poiché la semplice costituzione di società offshore, le cui quote non vengono dichiarate al fisco del Paese attinente l'avente diritto economico, non costituisce un comportamento assimilabile alla truffa fiscale, ma va considerato quale semplice sottrazione di imposta, per la quale non è ammessa l'assistenza internazionale in materia penale. Parimenti, asseriscono che la fattispecie non rientrerebbe nella casistica di sottrazione continuata di importanti somme d'imposta ex art. 190 cpv. 2 LIFD, considerato come secondo l'ordinamento giuridico svizzero comportamenti analoghi vengono ritenuti delle semplici sottrazioni di imposta.

Come già detto in precedenza (cfr. consid. 7 e 7.1 del presente giudizio), la nozione di "truffe e reati analoghi" di cui alla categoria 2/B/b che ci occupa è definita secondo i criteri stabiliti dall'Allegato al Trattato 10. Per determinare l'esistenza di "truffe e reati analoghi" occorre esaminare i criteri oggettivi previsti dal predetto Allegato, il quale è determinante nel caso concreto. Non è quindi necessario esaminare ai fini del presente giudizio se secondo il diritto interno svizzero il comportamento adottato dai qui ricorrenti costituisce una semplice sottrazione d'imposta oppure una sottrazione continuata di importanti somme d'imposta. Dal momento che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti, l'assistenza amministrativa va concessa. Anche tale censura è volta all'insuccesso.

12.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, a giusta ragione l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa. Per quanto ricevibile

(cfr. consid. 1.2 e 1.4), il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

13.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico dei ricorrenti soccombenti (art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 25'000.-- (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo versato dai ricorrenti il 6 ottobre 2010 ai quali non vengono assegnate ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

14.

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.

Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali di fr. 25'000.-- sono poste a carico dei ricorrenti e interamente compensate con l'anticipo spese da loro versato.

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrenti (raccomandata),
- autorità inferiore (n. di rif. ***; raccomandata).

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Frida Andreotti

Data di spedizione: