



Sentenza del 10 giugno 2011

Composizione

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

Parti

A. _____,
patrocinata da ...,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:

A.

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

B.

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

modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e (2) non aveva annunciato al fisco statunitense tramite il modulo "1099" a nome 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 concernente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 dell'Ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione (OCDI-USA, RS 672.933.61). Tramite detta decisione, l'autorità federale ha deciso di avviare la procedura di assistenza amministrativa e ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 dell'Accordo 09, di trasmettere l'intera documentazione relativa ai clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo di applicazione dei criteri previsti nell'Allegato all'Accordo 09.

D.

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

E.

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

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

F.

Il 15 luglio 2010, tramite la sentenza A-4013/2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) il TAF ha statuito in merito alla validità del Trattato 10 giudicandolo vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero ai sensi dell'art. 190 Cost. Considerato che il diritto internazionale non conosce una gerarchia materiale fra le diverse norme ad eccezione del diritto internazionale imperativo, il cosiddetto *ius cogens*, il TAF ha sancito che il Trattato 10 ha il medesimo rango della CDI-USA 96. Essendo tuttavia quest'ultima Convenzione anteriore al Trattato 10, essa trova applicazione per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quelle del Trattato 10.

G.

Il dossier relativo a A._____ è stato trasmesso da UBS SA all'AFC il 9 dicembre 2009. Il 23 agosto 2010 l'AFC ha reso una prima decisione finale accordante l'assistenza amministrativa all'IRS nell'ambito del presente incarto. Questa decisione è poi stata annullata dall'AFC con scritto 22 settembre 2010, a seguito dell'istanza di riesame 21 settembre 2010 inoltrata dal patrocinatore di A._____, che evidenziava come l'AFC si era basata su alcuni dati scorretti forniti da UBS SA.

H.

Il 27 settembre 2010 UBS SA ha inoltrato all'AFC dei documenti complementari riguardanti la relazione bancaria oggetto del presente procedimento. Il 13 ottobre 2010 questi documenti sono stati trasmessi al patrocinatore di A._____, con invito a prendere posizione.

I.

Nella sua seconda decisione finale 4 novembre 2010, sulla base della nuova documentazione in suo possesso, l'autorità ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

J.

Per il tramite del suo patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente) è insorta contro tale decisione con ricorso 7 dicembre 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto la ricorrente postula l'annullamento della decisione pronunciata dall'AFC il 4 novembre 2010 che concede l'assistenza amministrativa nella procedura che la concerne, previo alcune domande processuali. In sintesi, la ricorrente sostiene che poiché è venuto meno il provvedimento John Doe Summons, vengono meno pure le premesse perché possano essere attivati i meccanismi di cui all'Accordo 09, stando a significare che tutte le domande di assistenza amministrativa ancora non eseguite devono essere ritenute prive d'oggetto. In subordine, essa ritiene che essendo venuti meno l'applicabilità e il ruolo dell'Accordo 09, torna ad essere applicabile alla fattispecie la regolare CDI-USA 96 i cui presupposti enunciati all'art. 26 non sono adempiuti nel caso concreto. La ricorrente lamenta altresì una violazione del diritto di essere sentito, ritenendo lacunosa la motivazione della decisione qui impugnata. Per finire sostiene di non essere soggetta all'assistenza amministrativa, non adempiendo i criteri della categoria 2/A/b dell'Allegato all'Accordo 09. In particolare, la ricorrente sostiene di non essere l'avente diritto economico del conto in oggetto e di non aver commesso alcun comportamento fraudolento. I profitti realizzati nel periodo rilevante sarebbero inferiori ai quantitativi richiesti dalla categoria 2/A/b.

K.

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

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 (art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

1.2. L'interessata ha la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il suo gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere quindi 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).

2.2. Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 677).

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

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

Con particolare riferimento alle dichiarazioni in forma autentica agli atti, occorre osservare quanto segue. Le norme per la celebrazione degli atti pubblici sono stabilite dai Cantoni ex art. 55 Tit. fin. CC. Nella fattispecie le dichiarazioni giurate prodotte dalla ricorrente sono state rese davanti a un pubblico ufficiale con residenza notarile nel Canton Ticino. Giusta l'art. 4 cpv. 1 della Legge cantonale ticinese sul notariato del 23 febbraio 1983 (LN, RL 3.2.2.1), il pubblico notaio può solo certificare fatti di cui si è personalmente certiorato o che si sono svolti secondo le leggi in sua presenza. Egli deve pertanto sincerarsi che le dichiarazioni delle parti corrispondano alla loro volontà senza tuttavia indagare, se esse siano

anche veritiere. Se dovesse però sapere che una dichiarazione non è conforme alla realtà deve rifiutare il proprio intervento (artt. 4 cpv. 2 e 62 cifra 2 e 5 LN; cfr. TIZIANO BERNASCHINA/ALESSANDRA JORIO/PIETRO MOGGI/LUCA PAGANI/FRANCO PEDRAZZINI/FLAVIA VASSALLI, Legge sul notariato del 23 febbraio 1983 annotata, Locarno 1996, pag. 21 *in fine*). Non potendo quindi il pubblico notaio esaminare l'esattezza e la veridicità contenutistica di una dichiarazione rilasciata nella forma dell'atto pubblico, la valenza probatoria della medesima è da considerarsi accresciuta unicamente quanto all'identità di colui che ha rilasciato la dichiarazione e al fatto che quanto da lui dichiarato nella forma autentica corrisponde all'espressione della sua volontà (cfr. decisioni del Tribunale federale 5A_507/2010 e 5A_508/2010 del 15 dicembre 2010 consid. 4.2; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6677/2010 del 6 giugno 2011 consid. 2.3 e A-6672/2010 del 24 febbraio 2010 consid. 2.3 e 5.4, cfr. parimenti PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurigo 2009, N. 92 *ad* art. 12 PA).

3.

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

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).

3.2. Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con

rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2. con riferimenti ivi citati).

3.3. La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, *Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide*, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può peraltro essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli 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. ADELIO SCOLARI, *Diritto amministrativo*, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati).

3.4. Nel caso in esame, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/A/b che interessa il caso concreto, l'autorità inferiore spiega i motivi per i quali l'assistenza amministrativa dev'essere accordata. In particolare, risulta dai documenti bancari in possesso dell'autorità che la ricorrente era residente negli Stati Uniti d'America durante il periodo rilevante del presente procedimento e che ella è stata l'avente diritto economico e la titolare della relazione bancaria oggetto della procedura. Alcun formulario

W-9 è stato inoltrato durante il periodo rilevante. Il 31 dicembre 2001 gli averi totali in conto superavano la somma determinante di fr. 1'000'000.--. Durante gli anni 2000, 2001 e 2002 sono stati realizzati redditi di fr. 351'590.-- e quindi, nell'ambito di un triennio è stata superata la media annuale di fr. 100'000.--. In siffatte circostanze, l'AFC ha quindi considerato che tutte le condizioni di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiute. A comprova dei profitti realizzati dalla ricorrente, l'AFC ha elaborato una tabella riassuntiva nella quale ha indicato precisamente gli importi ritenuti, nonché i documenti bancari sui quali si è basata per ottenere dette informazioni (cfr. decisione impugnata, consid. 4). Con riferimento agli argomenti sollevati dalla ricorrente, l'autorità inferiore ha osservato come risulta dalla documentazione bancaria che essa medesima ha sottoscritto dei documenti dichiarandosi titolare e avente diritto economico del conto oggetto del presente procedimento. Ribadisce quindi l'adempimento di tutte le condizioni poste nell'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione impugnata, consid. 6).

Sulla base delle indicazioni dettagliate figuranti nella decisione impugnata, la ricorrente è certo stata in grado di cogliere i motivi sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio. Contrariamente a quanto ella pretende, l'autorità non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Ciò che l'AFC ha fatto con la decisione impugnata, la quale soddisfa quindi l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. La censura della ricorrente non può pertanto trovare accoglimento.

4.

La ricorrente sostiene dipoi che visto che l'autorità americana ha ritirato completamente e definitivamente l'azione civile avviata a suo tempo nei confronti di UBS SA ("John Doe Summons"), l'Accordo 09 – *recte* Trattato 10 – non può essere applicato ulteriormente. Ne discende, a suo dire, che tutte le domande di assistenza amministrativa per le quali alcun dato è stato comunicato all'autorità rogante, devono essere ritenute prive di oggetto. In tali circostanze, torna ad essere applicabile la regolare CDI-USA 96, i cui presupposti enunciati all'art. 26 nella fattispecie non sono adempiuti.

4.1. Con sentenza A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 il Tribunale amministrativo federale ha giudicato che il fatto che l'IRS ha ritirato completamente e definitivamente il provvedimento "John Doe Summons" non incide in alcun modo sulla validità del Trattato 10 (cfr. la citata sentenza, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti dall'art. 31 cpv. 1 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV; RS 0.111) 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 il 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. 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.

4.2. Alla luce di quanto sopra esposto, la censura della ricorrente si rivela priva di fondamento. Ne consegue che per la concessione dell'assistenza amministrativa agli USA sono determinanti i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10 e non – come sostenuto dalla ricorrente – soltanto l'art. 26 CDI-USA 96. Lo scrivente Tribunale procede quindi nell'esame della fattispecie secondo questi criteri.

5.

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

5.2. Il caso oggetto del presente giudizio concerne la categoria 2/A/b di cui al citato Allegato. Giusta la cifra 1 lettera A del medesimo, l'assistenza amministrativa deve essere concessa ai clienti di UBS SA domiciliati negli Stati Uniti che, in un momento qualsiasi del periodo 2001-2008, erano i titolari diretti e gli aventi diritto economico di conti di deposito titoli non dichiarati tramite il formulario W-9 e di conti di deposito di importo superiore a fr. 1'000'000.-- presso UBS SA, per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di truffe e reati analoghi. I criteri per determinare l'esistenza di "truffe o reati analoghi", condizione essenziale

giusta la cifra 2/A/b dell'Allegato, sono soddisfatti nel caso in cui (i) il contribuente domiciliato negli Stati Uniti non ha presentato il modulo W-9 per un periodo di almeno tre anni (di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa) e (ii) il conto in essere presso UBS SA ha generato in media profitti per oltre fr. 100'000.-- l'anno per un qualsiasi periodo di tre anni, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa. Secondo la cifra 2/A/b, i profitti sono definiti come reddito lordo (interessi e dividendi) e utili di capitale, equivalenti, ai fini della domanda di assistenza amministrativa, al 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguiti sui conti durante il periodo in questione.

5.3. In merito all'esigenza di un "fondato sospetto", il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire un fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale è limitato a verificare se la soglia del fondato sospetto è stata raggiunta o se la fattispecie constatata dall'autorità inferiore è manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8361/2010 dell'11 aprile 2011 consid. 2.3, A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 2.4 e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con referenze citate).

È poi compito della persona interessata dalla richiesta di assistenza amministrativa confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto, rispettivamente l'ipotesi sulla quale si è basata l'autorità inferiore per ammettere che i criteri dell'Allegato del Trattato 10 sono adempiuti. Se vi perviene, l'assistenza amministrativa deve essere rifiutata. Ciò presuppone che la persona interessata da tale procedura porti tempestivamente e senza riserva le prove che attestino che essa è stata coinvolta a torto nella procedura. Il Tribunale amministrativo federale non

ordina al riguardo alcun atto istruttorio (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8361/2010 dell'11 aprile 2011 consid. 2.3, A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid 2.4 e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con referenze citate).

5.4. Nel caso concreto la ricorrente sostiene di non essere "l'avente diritto economico" della relazione bancaria oggetto della presente procedura.

5.4.1. Sulla base della documentazione trasmessa da UBS SA, l'AFC ha rilevato che la ricorrente era la titolare diretta e l'avente diritto economico della relazione bancaria numero 1 (cfr. doc. n. ***_4_00046). Dai documenti bancari emerge infatti che la ricorrente ha firmato dei documenti dichiarandosi titolare, nonché "Beneficial Owner", della relazione bancaria (cfr. sentenza impugnata, consid. 4 e 6).

5.4.2. La ricorrente sostiene invece che la relazione bancaria oggetto della presente procedura non è *de facto* a lei riconducibile, benché ella ne sia l'intestatataria e figuri quale avente diritto economico. A suo dire, lei ha sempre agito a titolo fiduciario per conto di suo fratello B._____, unico proprietario effettivo degli averi in conto, come si evince dall'origine dei fondi, dal loro utilizzo e dalla destinazione degli stessi alla chiusura del conto. I fondi depositati sul conto a lei intestato provengono da un vecchio conto appartenente a suo fratello, di cui non rimane alcuna traccia. La ricorrente spiega che il fratello negli anni settanta ha aperto un primo conto numero 2 intestandolo a lei, in quanto la situazione in Italia in quel periodo non gli permetteva di farlo a suo nome, rischiando enormi sanzioni secondo le leggi fiscali italiane allora vigenti. Nel 1976 questo conto è poi stato chiuso e i relativi averi sono stati girati sul nuovo conto numero 1, sempre a lei intestato (docc. 19 e 26). A partire dal 2002 i fondi presenti sul conto numero 1 sono stati versati dal fratello presso la Banca X._____ sulla base di un mandato fiduciario (n. 1) a lei intestato. Il 16 ottobre 2009 questo mandato è stato chiuso e i relativi averi intestati al fratello sulla base di un nuovo mandato fiduciario (n. 2), nell'ottica di permettere a quest'ultimo di regolarizzare la propria situazione fiscale in Italia (docc. 27-28 e 40-41).

A comprova che lei agiva a titolo fiduciario, la ricorrente afferma che vi sono le numerose procure attestanti che *de facto* era suo fratello B._____, insieme alla moglie C._____ e al figlio D._____, a gestire la relazione bancaria (docc. 20-24). Diversi documenti bancari sottoscritti dal fratello mostrano come questi gestiva autonomamente la relazione bancaria (docc. 30-37). A conferma ulteriore che lei non è

l'avente diritto economico vi sarebbero inoltre le dichiarazioni giurate della stessa ricorrente (doc. 14), del fratello (doc. 25), del consulente bancario presso UBS E. _____ (doc. 39), nonché la dichiarazione della banca X. _____ (doc. 40). Precisa che la stessa banca UBS è sempre stata al corrente che il vero avente diritto economico era B. _____ (cfr. ricorso 7 dicembre 2010, pagg. 7-14).

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

se, e in quale misura, il potere di disporre economicamente degli averi nonché il controllo del patrimonio depositato sul conto UBS e dei profitti conseguiti sussistono effettivamente nel periodo 1999 – 2010 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 6.2.1 e 6.2.2, A-6538/2010 del 20 gennaio 2011 consid. 3.2.1, A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 consid. 7.3.2 con le referenze ivi citate).

Con sentenza A-7024/2010 del 4 febbraio 2011, il Tribunale amministrativo federale, pronunciandosi su un caso riferito alla categoria 2/A/b, ha già avuto modo di osservare che il concetto di "beneficially owned" riferito a tale categoria dev'essere inteso alla stregua di quello della categoria 2/B/b, discusso in precedenza, non essendovi motivo alcuno che giustifichi una diversa interpretazione (cfr. decisione citata consid. 4.2.2; A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 5.2.2 e A-6672/2010 del 24 febbraio 2011 consid. 4.2).

Lo scrivente Tribunale ritiene che alcun motivo giustifichi di ridiscutere la giurisprudenza sancita con le sentenze A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 e A-7024/2010 del 4 febbraio 2011. La medesima è quindi qui confermata.

5.4.4. Da un esame degli atti risulta che il fondato sospetto riguardo alla titolarità e all'avente diritto economico della relazione bancaria numero 1, oggetto della presente procedura, è *in casu* stato stabilito dall'AFC. In effetti, dal documento n. ***_4_00046 intitolato "dichiarazione all'atto dell'apertura di un conto o di un deposito" – il cosiddetto formulario A – datato 27 dicembre 1990 risulta chiaramente che la relazione bancaria è stata aperta presso UBS a nome della ricorrente, la quale è indicata quale unica avente diritto economico (cfr. doc. n. ***_4_00046). Più precisamente si evince che alla domanda "con la presente il sottoscritto dichiara", la ricorrente ha risposto "quale titolare del conto o del deposito, di essere l'avente diritto economico dei valori da conferire alla banca", escludendo che l'avente diritto economico fosse un'altra persona. In tal caso avrebbe potuto infatti indicare "quale titolare del conto o del deposito, che l'avente diritto economico dei valori da conferire alla banca è Nome/Cognome (o ragione sociale), Indirizzo/Stato o Sede" (cfr. doc. n. ***_4_00046). Va altresì rilevato che tutti i documenti bancari importanti inerenti alla gestione del conto – ad esempio l'apertura del conto, la non dichiarazione dei propri averi all'IRS, le varie procure ai famigliari, l'apertura di una cassetta di sicurezza, ecc. – sono stati sempre sottoscritti dalla ricorrente, in qualità di titolare e avente diritto economico

(cfr. ad esempio docc. n. ***_4_00001, _00007, _00008, _00009, _00011, _00015, _00036, _00039, _00046 e _00047).

L'AFC disponeva dunque di elementi sufficienti per considerare la ricorrente quale unica titolare e avente diritto economico della relazione bancaria numero 1. La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione 4 novembre 2010 non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria. Occorre quindi procedere qui di seguito ad esaminare se la ricorrente è pervenuta a confutare in maniera chiara e decisiva il sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la sua qualità di avente diritto economico degli averi in conto.

5.4.5. In sostanza la ricorrente sostiene che gli averi presenti sul conto numero 1, oggetto del presente procedimento, appartengono in realtà a suo fratello, effettivo avente diritto economico. Lei si sarebbe limitata a gestire il conto a titolo fiduciario, per suo conto.

A comprova di ciò – come enunciato al consid. 5.4.2 – fa valere che detti averi proverrebbero da un vecchio conto intestato a suo fratello. Essi alla chiusura del conto numero 1, sarebbero poi stati versati presso la Banca X._____, dapprima a nome della ricorrente (mandato fiduciario n. 1), successivamente a nome del fratello (mandato fiduciario n. 2). Tali allegazioni non trovano tuttavia un chiaro riscontro nei documenti agli atti. Da un'analisi dei documenti dell'incarto non emerge infatti alcuna traccia riguardo ad un vecchio conto intestato a suo fratello, tantomeno un legame dello stesso con i conti numero 2 e numero 1 in essere presso UBS SA, entrambi intestati a nome della ricorrente. Dai documenti bancari risulta unicamente che alla chiusura del conto numero 1 i relativi averi sono stati trasferiti dal fratello presso la Banca X._____, in virtù del mandato fiduciario n. 1 intestato alla ricorrente (cfr. doc. n. ***_5_00020, _5_00021, _3_00005 e _4_00002). Non risulta invece un legame tra i due mandati fiduciari (n. 1 e n. 2) in essere presso la Banca X._____. In tali circostanze, l'origine degli importi presenti sul conto numero 1 non può essere determinata con chiarezza. Alcun documento prodotto dalla ricorrente permette di stabilire in modo chiaro e univoco che il vero proprietario degli averi in conto è suo fratello.

Pertanto, il fatto che gli averi in conto provengano da una relazione bancaria intestata a suo tempo a nome del fratello, estranea alla ricorrente – ciò che, come detto, non è comunque stato provato – non significa ancora che il patrimonio depositato non le appartenga. I motivi che inducono una persona ad alimentare un conto possono difatti essere

svariati e non sono decisivi per giudicare in merito all'identità dell'avente diritto economico (cfr. per analogia, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 5.3.3 e A-7024/2010 del 4 febbraio 2011 consid. 4.5.2).

Dai documenti dell'incarto risulta poi che la ricorrente ha autorizzato mediante procura il fratello a gestire la cassetta di sicurezza relativa al conto in oggetto, in qualità di procuratore (cfr. docc. n. ***_4_00009, _00012, _00015, _00016, _00017 e 00042). Il fratello, oltre a questa procura, possiede una procura generale per gestire i beni patrimoniali della ricorrente (cfr. doc. n. ***_4_00026). Si rileva altresì, che allo stesso titolo, C._____ e D._____ – moglie e figlio del fratello – sono stati autorizzati a gestire la cassetta di sicurezza relativa al conto in oggetto, quali suoi procuratori (cfr. docc. n. ***_4_00010, _00013, _00014, _00015, _00016, _00017, _00040 e _00044). Queste procure dimostrano che la ricorrente ha autorizzato i suoi famigliari a gestire i suoi averi, per suo conto e in suo nome, in qualità di suoi procuratori. Esse non provano tuttavia che i suoi famigliari – in particolare suo fratello – siano gli aventi diritto economico del conto in oggetto.

Dalla documentazione bancaria emerge che in alcune occasioni il fratello B._____ si è effettivamente occupato della gestione del conto intestato alla ricorrente, sottoscrivendo dei documenti bancari e impartendo degli ordini alla banca in merito agli investimenti da eseguire. Ciò tuttavia dimostra unicamente ch'egli lo ha gestito durante il periodo rilevante, ma non che lui era l'avente diritto economico del conto. In effetti, da alcuni documenti risulta ch'egli ha agito in qualità di rappresentante della ricorrente, designandosi quale suo "procuratore" (cfr. ad esempio docc. ***_5_00021 e _4_00005). Si rileva altresì che, ad eccezione della chiusura del conto bancario in oggetto, la ricorrente si è sempre occupata degli atti importanti relativi alla sua gestione, in qualità di avente diritto economico (cfr. ad esempio docc. n. ***_4_00001, _00007, _00008, _00009, _00011, _00015, _00036, _00039, _00046 e _00047). Viste le varie procure sottoscritte dalla ricorrente in favore di suo fratello, nonché i documenti bancari nei quali ella si è chiaramente dichiarata quale unica avente diritto economico, appare plausibile ritenere che il fratello – nella gestione del conto – abbia sempre agito quale suo procuratore.

Si rileva inoltre, che neppure le dichiarazioni giurate della ricorrente, del fratello e del consulente bancario permettono di concludere diversamente (cfr. docc. 14, 25 e 39). Tali dichiarazioni, sebbene siano state redatte nella forma autentica, non hanno una valenza probatoria accresciuta. In

effetti, il pubblico notaio, occupatosi della redazione dei brevetti notarili, ha certificato l'identità del comparente e si è sincerato che le sue dichiarazioni corrispondessero alla sua volontà, senza tuttavia indagare sulla veridicità delle medesime (cfr. consid. 2.3). Ne discende che dette dichiarazioni vanno considerate alla stregua di semplici dichiarazioni di parte.

Va infine rilevato che neanche la dichiarazione della Banca X._____, inerente ai mandati fiduciari aperti dal fratello, inficia detta conclusione (cfr. doc. 40). Essa non permette infatti di stabilire l'avente diritto economico della relazione bancaria in oggetto.

5.4.6. Alla luce di quanto appena esposto, si rileva che dalla documentazione prodotta e dai motivi addotti dalla ricorrente, non emerge alcun elemento che permetta di confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto stabilito dall'AFC e quindi di comprovare la tesi secondo cui lei non sarebbe l'avente diritto economico della relazione bancaria in oggetto. È dunque a giusto titolo che l'AFC ha considerato la ricorrente quale avente diritto economico di detta relazione bancaria. Spetterà semmai a quest'ultima far valere ulteriormente dinanzi alle competenti autorità americane la propria posizione. La censura da lei sollevata va pertanto respinta.

5.5. La ricorrente contesta inoltre l'esistenza di un comportamento fraudolento, ritenendo che i profitti realizzati nel periodo rilevante sarebbero inferiori ai quantitativi di cui alla categoria 2/A/b.

5.5.1. Dall'analisi dei documenti bancari, l'AFC ha stabilito che non risulta alcun indizio che un formulario W-9 sia stato inoltrato dalla ricorrente durante il periodo rilevante per la procedura. Il 31 dicembre 2001 la somma totale degli averi sul conto superava la somma determinante di fr. 1'000'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00004). Durante gli anni 2000, 2001 e 2002 sono stati realizzati guadagni di almeno fr. 351'590.-- e quindi nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. A comprova del calcolo da essa effettuato, l'AFC nella propria decisione ha inserito una tabella riassuntiva indicante tutti i profitti presi in considerazione, il tipo di guadagno, la data del loro conseguimento, la valuta, l'importo, il tasso di cambio giornaliero, il valore in franchi, nonché il riferimento preciso al documento bancario UBS (cfr. decisione impugnata, consid. 4).

5.5.2. La ricorrente sostiene invece che non sarebbero dati i presupposti quantitativi della categoria 2/A/b. Essa contesta la realizzazione di un profitto di fr. 351'590.-- durante gli anni 2000, 2001 e 2002, nonché il calcolo effettuato dall'AFC per giungere a detto risultato, così come riportato nella tabella al consid. 4 della decisione impugnata. A suo avviso, non si comprende sulla base di quale documentazione la tabella è stata allestita: mancherebbero i riferimenti documentali e probatori tali da consentirle di esperire una verifica dei dati considerati dall'AFC. Al posto di questa tabella, afferma che dovrebbe essere preso quale punto di riferimento la tabella di cui al doc. n. ***_2_00002 (cfr. doc. 11 e doc. 12: documento da cui è stato estratto il doc. 11), la quale riassume i redditi annuali conseguiti fra il 1999 e il 2005. La ricorrente ritiene che questa tabella e gli "Income Statement" degli anni 2002, 2003 e 2004 (cfr. doc. 13) devono essere ritenuti corretti e vincolanti. Dalla tabella di cui al doc. 11 risulterebbe per il triennio 1999, 2000 e 2001 un profitto inferiore a fr. 300'000.--, di modo che non sarebbero dati i presupposti quantitativi per la concessione dell'assistenza amministrativa (cfr. ricorso 7 dicembre 2010, pagg. 3-6).

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

Il Tribunale ha ritenuto che – conformemente al testo del Trattato 10 – gli utili in capitale rappresentano un elemento della definizione dei profitti generati da un conto in essere presso UBS, profitti che partecipano loro stessi alla definizione di "truffe e reati analoghi". Di conseguenza, non si tratta di criteri confutabili, bensì di criteri oggettivi che devono essere realizzati per far sì che l'assistenza amministrativa sia concessa. La realizzazione di questi criteri – che conviene di qualificare di presunzione legale inconfutabile – è sufficiente per concedere l'assistenza amministrativa. Pertanto, le persone interessate non possono opporsi all'assistenza amministrativa che provando che i suddetti criteri sono stati applicati in modo erroneo o dimostrando che il calcolo effettuato dall'AFC è scorretto. Il Tribunale ha inoltre rilevato che la versione inglese

dell'Allegato al Trattato 10 indica espressamente, per quanto concernente la categoria 2/A/b, "revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which [...] are calculated as 50% of the gross sales proceeds [...])". Ha dunque ritenuto che questa definizione di "profitti" (in inglese "revenues") è propria al Trattato 10 e può senz'altro discostarsi dal significato dato comunemente al termine in questione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4161/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 8.3 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 8.3.3 con riferimenti ivi citati).

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

5.5.4. Il Tribunale amministrativo federale ha poi rilevato che l'AFC ha effettuato i propri calcoli sulla base dei corsi giornalieri, rispettivamente dei corsi annuali più bassi. Poiché il Trattato 10 non indica un metodo di conversione della valuta estera in franchi svizzeri, l'AFC è in principio libera di scegliere un fattore di conversione, purché quest'ultimo non sia arbitrario. Per determinare se *in casu* i tassi di cambio ritenuti dall'AFC siano arbitrari, si deve tener conto del gran numero di casi che questa ha dovuto trattare in breve tempo. Non è in ogni caso arbitrario prendere in considerazione i tassi di cambio giornalieri applicabili, rispettivamente i

tassi di cambio annuali più bassi, quest'ultimi essendo in regola generali più favorevoli per le persone interessate. Tale modalità è conforme alle esigenze restrittive in materia di conversione della moneta. Essa corrisponde inoltre alle regole fissate da diverse leggi fiscali (cfr. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 78, pag. 437 e segg., pag. 479 e segg.). Si deve pertanto concludere che l'AFC ha proceduto in modo corretto al momento della conversione in franchi svizzeri (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 7.2, A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.3 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 8.3.3).

5.5.5. Il Tribunale amministrativo ha successivamente stabilito che, conformemente ai criteri definiti nell'Allegato al Trattato 10, l'AFC era tenuta a calcolare gli utili in capitale tenendo conto del 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguiti sui conti durante il periodo rilevante, indipendentemente dal risultato contabile effettivo. Nel caso concreto l'AFC ha tuttavia applicato dei tassi differenziati del 12.50% e del 50% a seconda del tipo di transazione, verosimilmente allo scopo di tener conto il più correttamente possibile della realtà. L'AFC ha dunque calcolato i profitti medi annui in modo più favorevole per la ricorrente, rispetto a quanto previsto dal Trattato 10. I calcoli effettuati dall'AFC, mediante applicazione di tassi differenziati a seconda del tipo di transazione, non possono essere contestati in alcun modo (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 6.4.2).

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

5.5.7. In concreto, l'AFC ha osservato che non risulta alcun indizio che dimostri che un formulario W-9 sia stato inoltrato durante il periodo rilevante. Il 31 dicembre 2001 la somma totale degli averi sul conto superava la somma determinante di fr. 1'000'000.--. Durante gli anni 2000, 2001 e 2002 sono stati realizzati guadagni di almeno fr. 351'590.-- e quindi, nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. A comprova dei dati da essa ritenuti, l'AFC ha allestito una tabella riassuntiva nella quale ha indicato precisamente gli importi ritenuti, il tasso di cambio giornaliero considerato, il tasso effettivo applicato a seconda del tipo di guadagno, nonché i documenti bancari (cfr. docc. PDF NL, PDF 6.2 e PDF 2) sui quali si è basata per ottenere

dette informazioni. Tutti i dati contenuti in questa tabella risultano chiaramente dal doc. PDF 2 (cfr. doc. n. ***_2). Il calcolo dei profitti eseguito dall'AFC si basa sui criteri indicati per la categoria 2/A/b dall'Allegato al Trattato 10, riconosciuti per costante giurisprudenza come pienamente validi dallo scrivente Tribunale.

Ne consegue che il fondato sospetto in merito al comportamento fraudolento è stato correttamente accertato dall'AFC. In tali circostanze, la ricorrente può contestare i dati ritenuti dall'autorità inferiore, unicamente provando che detti criteri sono stati applicati in modo erroneo o dimostrando che il calcolo effettuato dall'AFC è scorretto.

5.5.8. Nel proprio ricorso, la ricorrente contesta la validità della tabella allestita dall'AFC, ritenendola incomprensibile, senza tuttavia prendere posizione sui vari dati ivi contenuti. Essa non contesta né il tasso di cambio giornaliero ritenuto, né il tasso effettivo applicato ai vari utili in capitale dall'AFC, tantomeno i documenti ivi indicati (PDF NL, PDF 6.2. e PDF 2). La ricorrente non indica poi quali importi sarebbero sbagliati e per quali motivi. Essa sostiene che al posto della tabella dell'AFC andrebbero presi in considerazione la tabella di cui al doc. 11 – il quale riassume i redditi annuali conseguiti tra il 1999 e il 2005 – e gli "Income Statement" degli anni 2002, 2003 e 2004, che ritiene corretti e vincolanti. Da questi documenti non risulterebbero realizzati i quantitativi richiesti per la categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10.

A tal proposito si rileva che la tabella da lei indicata (cfr. doc. 11) è stata estratta dal doc. 12, il quale coincide con il doc. PDF 2 (cfr. doc. n. ***_2). Poiché la ricorrente ritiene che entrambi i docc. 11 e 12 devono essere presi in considerazione, si deve concludere che ella non contesta né la validità del doc. PDF 2, né la validità dei dati ivi contenuti. Questo doc. PDF 2 è inoltre stato indicato dall'AFC nella tabella da essa allestita nella propria decisione, quale documento di riferimento (cfr. decisione impugnata, pag. 12). Da esso emergono chiaramente tutti gli importi riportati nella tabella allestita dall'AFC nella propria decisione. Ne discende che – contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente – entrambe le parti, facendo di fatto riferimento allo stesso doc. PDF 2, risultano concordi sui dati contabili di base da considerare per il calcolo dei profitti. In tali circostanze si deve concludere che gli importi ritenuti dall'AFC per il calcolo dei profitti appaiono corretti.

Va poi osservato che l'AFC – contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente – non deve tener conto degli "Income Statement" degli anni

2003 e 2004, in quanto per il calcolo dei profitti ha preso in considerazione il triennio 2000, 2001 e 2002. Si ricorda che, per il calcolo dei profitti di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10, l'AFC è libera di prendere in considerazione un qualsiasi periodo di tre anni all'interno del periodo rilevante, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza. Ciò significa ch'essa non è obbligata a scegliere un periodo di tre anni indicato dalla ricorrente, unicamente perché questo le risulta più favorevole. I criteri fissati dall'Allegato al Trattato 10 sono a tal proposito sufficientemente precisi e vincolano il Tribunale amministrativo federale in virtù dell'art. 190 Cost. Un esame della loro fondatezza o della loro proporzionalità è dunque escluso (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 13 luglio 2010 consid. 8.3.2).

5.5.9. A titolo abbondanziale si rileva che il doc. PDF 2 tiene conto di tutti i profitti generati dal conto in oggetto tra il 1999 e il 2005, distinguendo il tipo di guadagno realizzato (ad es. fondo, azioni, interessi, dividendo). Gli utili in capitale sono stati calcolati tenendo conto del fattore effettivo applicabile (cfr. doc. n. ***_2_00004). La tabella indicata dalla ricorrente riassume la totalità dei redditi e utili in capitale totali conseguiti tra il 1999 e il 2005. Contrariamente a quanto da lei sostenuto, se si tenesse conto di questa tabella, sommando i "revenues" con i "saled Proceeds" – conformemente alla definizione di profitti ai sensi della categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 – i profitti realizzati tra il 2000 e il 2002 risulterebbero ben superiori ai fr. 351'590.-- ritenuti dall'AFC nella decisione qui impugnata. Si ricorda che nella propria decisione, l'AFC ha tenuto conto solo di una parte dei profitti generati tra il 2000 e il 2002, rilevando che per questo periodo sono stati realizzati almeno fr. 351'590.-. Ciò non esclude che tra il 2000 e il 2002 siano stati realizzati profitti maggiori, come risulta dalla tabella di cui al doc. PDF 2.

5.5.10. Alla luce di quanto appena esposto, si deve concludere che i calcoli effettuati dall'AFC appaiono corretti e che quindi i requisiti quantitativi della categoria 2/A/b sono adempiuti. La censura sollevata dalla ricorrente deve essere pertanto respinta.

6.

La ricorrente censura altresì la violazione dell'art. 26 CDI-USA 96. Essa ritiene di non aver commesso alcun reato fiscale siccome non era tenuta a comunicare alle autorità americane l'esistenza di un conto i cui averi non erano di sua pertinenza. In tali circostanze, un comportamento fraudolento non sussisterebbe.

Lo scrivente Tribunale ha sancito che il Trattato 10 ha il medesimo rango della CDI-USA 96. Essendo tuttavia quest'ultima Convenzione anteriore al Trattato 10, essa trova applicazione, per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quelle del citato Trattato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 6.2.2).

Come visto, il Trattato 10 è applicabile alla fattispecie e i suoi criteri oggettivi e vincolanti sono nel caso in esame adempiuti. In concreto, lo scrivente Tribunale ha infatti stabilito che l'AFC ha giustamente considerato la ricorrente quale titolare diretta, nonché avente diritto economico della relazione bancaria in oggetto. In siffatte circostanze essa avrebbe quindi dovuto dichiarare tale conto per mezzo dei moduli W-9 alle competenti autorità americane, ciò che non ha fatto e peraltro non contesta di aver fatto. Ne discende che anche tale censura proposta dalla ricorrente va respinta.

7.

La ricorrente si duole infine che gli averi del conto numero 1 sono stati regolarmente fiscalizzati in Italia motivo per cui la rogatoria sarebbe inammissibile. Sostiene che le informazioni da trasmettere non sarebbero suscettibili di scaturire in sanzioni fiscali, essendo il patrimonio in questione già stato tassato in Italia. In effetti, suo fratello B. _____ – a suo dire, effettivo avente diritto economico del patrimonio – ha a suo tempo rimpatriato questi averi in Italia, sottoponendoli a tassazione ordinaria.

Anche tale censura risulta tuttavia inefficace. Non è difatti rilevante ai fini del presente giudizio che il patrimonio di cui al conto numero 1 sia stato regolarizzato in Italia. Come giustamente sostiene l'autorità inferiore, spetterà semmai al ricorrente far valere i suoi argomenti dinanzi alle autorità americane che sono competenti per decidere del merito.

8.

In conclusione si constata che durante il periodo rilevante, la ricorrente aveva il suo domicilio negli Stati Uniti. Essa è stata considerata dall'AFC quale titolare diretta e avente diritto economico della relazione bancaria numero 1 in essere presso UBS. La ricorrente non è stata in grado di dimostrare in modo chiaro e decisivo di non essere l'avente diritto

economico della suddetta relazione bancaria. Non risulta che il formulario W-9 sia stato inoltrato dalla ricorrente durante il periodo rilevante. Il 31 dicembre 2001 la somma totale degli averi sul conto in oggetto superava la somma determinante di fr. 1'000'000.--. Durante gli anni 2000, 2001 e 2002 sono stati realizzati guadagni di almeno fr. 351'590.-- e quindi nell'ambito di un triennio, è stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. In considerazione di quanto precede, tutte le condizioni di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 sono quindi adempiute.

9.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, il presente ricorso va integralmente respinto.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico del ricorrente soccombente (art. 1 segg. del Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 20'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo versato il 21 dicembre 2010. Al ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

10.

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

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.

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

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

– ricorrente (raccomandata),

– autorità inferiore (n. di rif. ***; raccomandata).

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Salome Zimmermann

Sara Friedli

Data di spedizione: