Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-6797/2010

Sentenza del 17 giugno 2011

Composizione

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

Parti

A._____ e **B._____**, …,
entrambi patrocinati da …,
ricorrenti,

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 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 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 del relativi contribuenti, nei tempi e nella forma richiesti, i prelevamenti effettuati da questi ultimi.

C.

Il 1° settembre 2009 l'AFC ha emanato una decisione nei confronti di UBS SA 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 (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 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.

Il Tribunale amministrativo federale (di seguito: TAF), nella sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/7) ha accolto un ricorso contro una decisione finale dell'AFC concernente una contestazione di cui alla categoria cifra 2 lett. A/b (in seguito: categoria 2/A/b) dell'Allegato 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 succitata sentenza, dopo ulteriori negoziazioni, Svizzera e USA hanno 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 presentata dall'IRS, firmato a Washington il 19 agosto 2009 (Protocollo d'emendamento dell'Accordo di assistenza amministrativa, pubblicato in via straordinaria il 7 aprile 2010, RU 2010 1459, di seguito: Protocollo 10). Giusta l'art. 3 cpv. 2 Protocollo 10, esso è stato applicato a titolo provvisorio fin dalla sua sottoscrizione, ovverosia dal 31 marzo 2010.

E.

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

e il Protocollo d'emendamento (RU 2010 2907) e il Consiglio federale è stato autorizzato a ratificarli. 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 in inglese è la sola versione determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1). 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 TAF ha sancito che il Trattato 10 ha il medesimo rango della CDI-USA 96. Essendo tuttavia quest'ultima Convenzione anteriore, essa trova applicazione, per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quelle del predetto Trattato.

G.

Il dossier relativo ai coniugi A._____ e B._____ è stato trasmesso da UBS SA all'AFC l'8 dicembre 2009. Nella sua decisione finale emessa il 23 agosto 2010, l'autorità inferiore ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste dal Trattato 10, l'assistenza amministrativa doveva essere accordata e di conseguenza, i documenti richiesti dall'IRS sarebbero stati trasmessi ad avvenuta crescita in giudicato della decisione.

H.

Per il tramite del loro patrocinatore, A._____ e B._____ (di seguito: ricorrenti) sono insorti contro tale decisione con ricorso 20 settembre 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale. Protestando spese e ripetibili, con tale atto postulano l'annullamento della decisione pronunciata dall'AFC che concede l'assistenza amministrativa nella procedura che li concerne. In sintesi, non contestando che le caratteristiche della relazione bancaria la cui documentazione oggetto della predetta decisione dell'autorità inferiore adempiano i criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa secondo l'Allegato del Trattato 10, sostengono che la procedura sarebbe destituita di ogni fondamento poiché avrebbero aderito alla "Voluntary Disclosure Practice"

dell'IRS, così come comprovato dalla documentazione prodotta. Chiedono infine che, nella denegata ipotesi in cui il ricorso fosse respinto, la scrivente Autorità giudiziaria intimi la consegna all'IRS unicamente della documentazione concernente il loro conto bancario, limitata a estratti conto e valutazioni.

I.
Con ordinanza 22 settembre 2010 lo scrivente Tribunale ha invitato l'autorità inferiore a volersi esprimere esclusivamente in merito alla censura relativa all'autodenuncia alle autorità fiscali statunitensi e a precisare altresì quali documenti sarebbero stati necessari per provare che i ricorrenti si sarebbero avvalsi di tale facoltà. Ciò che essa ha fatto con osservazioni 4 ottobre 2010, sostenendo, in sunto, che la documentazione agli atti non permette di dimostrare in maniera formale che i dati relativi alla relazione bancaria oggetto del presente procedimento sono stati comunicati all'IRS.

J.
Con scritto 25 ottobre 2010 i ricorrenti hanno preso posizione sulle osservazioni dell'autorità inferiore. Ritenendo che la documentazione da loro prodotta attesti senza ombra di dubbio l'adesione alla "Voluntary Disclosure Practice", criticano l'agire dell'AFC che non avrebbe richiesto loro il documento che avrebbe reso il procedimento privo di oggetto. Prendono infine atto che qualora il ricorso fosse respinto, l'AFC non si sarebbe opposta alla loro richiesta di trasmissione limitata di dati bancari.

K.
L'AFC si è espressa il 17 novembre 2010. Ribadendo e confermando sostanzialmente la posizione enunciata nelle proprie precedenti osservazioni, precisa di non contestare che i ricorrenti abbiano aderito alla "Voluntary Disclosure Practice" dell'IRS, tuttavia fa nuovamente osservare come i documenti presentati non sono idonei a provare che il conto oggetto del presente procedimento è stato effettivamente annunciato all'autorità fiscale statunitense nell'ambito del predetto programma. Indica dunque ancora una volta quale documento permetterebbe ai ricorrenti di accertarne l'adesione. Evidenzia infine di non aver mai acconsentito alla proposta di trasmissione limitata dei dati bancari formulata dai ricorrenti, osservando peraltro come la medesima non sia stata da loro esposta con la necessaria precisione. Chiede quindi allo scrivente Tribunale di determinare se, e in quale misura, occorre effettuare degli eventuali occultamenti nell'incarto.

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. Gli interessati hanno la qualità per ricorrere (48 cpv. 1 PA). Il loro 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 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/Basilea/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 riferimenti).

2.2. Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 677). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (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 (art. 52 PA; 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 (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 (art. 12 lett. a PA).

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

3.

3.1. I criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa in base alla relativa domanda presentata dall'IRS sono definiti nell'Allegato del Trattato 10.

3.2. 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.

3.2.1. I criteri per determinare l'esistenza di "truffe e reati analoghi", condizione essenziale giusta la categoria 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.

In merito all'esigenza di un "fondato sospetto", lo scrivente Tribunale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata

avanti dall'autorità richiedente. Concretamente, 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. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 e referenze ivi citate).

Tocca 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 essa perviene a portarne la prova, 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-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4, nonché le referenze giurisprudenziali ivi citate e A-4911/2010 del 30 novembre 2010 consid. 1.4.2 con riferimenti).

4.

4.1. Il Trattato 10 si esprime solo nella nota a piè di pagina riferita all'art. 3 cpv. 4 circa il programma di dichiarazione volontaria dell'IRS (nel testo in inglese: "Voluntary Disclosure Practice", VDP) inerente i dati relativi a conti che finora non sono stati trasmessi volontariamente all'IRS dai titolari delle relazioni bancarie, rispettivamente non sono stati annunciati dai medesimi aventi diritto economico dei conti.

4.2. Giusta l'art. 3 cpv. 4 Trattato 10, gli Stati Uniti ritirano irrevocabilmente l'istanza di esecuzione relativa al John Doe Summons per quanto riguarda i conti indicati nella Domanda di assistenza amministrativa, fra l'altro, "una volta ricevute tutte le informazioni rilevanti provenienti da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 concernenti 10'000 conti aperti o chiusi e non dichiarati di UBS SA". La nota a piè di

pagina definisce le fonti dalle quali possono derivare tali informazioni. Questi conti non sono quindi più soggetti alla domanda di assistenza amministrativa dell'IRS poiché le informazioni richieste sono già in possesso dell'autorità fiscale statunitense. Peraltro, dal Trattato 10 risulta pure che solo i dati inerenti i conti effettivamente forniti possono essere esclusi dalla trasmissione. Anche ciò risulta dalla predetta nota a piè di pagina, nella quale in discussione non vi sono i conti dichiarati, bensì le informazioni fornite sui conti ("account information disclosed"). Di conseguenza, allorquando viene fatta valere l'adesione alla VDP occorre esaminare se i dati richiesti sono stati effettivamente forniti e se i medesimi corrispondono a quelli che sarebbero stati trasmessi sulla base della domanda di assistenza amministrativa. Tale interpretazione è peraltro conforme al senso e allo scopo del Trattato 10, costituendo il trasferimento delle informazioni richieste relative ai conti un punto essenziale dello stesso. Anche la buona fede impone che non è possibile privare l'IRS dei dati sollecitati tramite la domanda di assistenza in base al Trattato 10, quando non sia stato stabilito con certezza che detta autorità disponga già dei medesimi oppure abbia rinunciato alla loro trasmissione. Nel caso in cui l'IRS fosse già in possesso di tali informazioni mancherebbe del resto anche un interesse degno di protezione da parte dell'autorità fiscale statunitense alla loro trasmissione (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6792/2010 del 4 maggio 2011 consid. 8.2.1).

Lo scrivente Tribunale ha peraltro giudicato nella sentenza A-6792/2010 che finché non è disponibile da parte dell'IRS una chiara conferma d'adesione alla VDP da parte del contribuente e che non risulta da altre fonti che le informazioni trasmesse a tale autorità corrispondono a quelle incluse dalla domanda di assistenza, l'assistenza amministrativa dev'essere concessa (cfr. anche decisione del Tribunale amministrativo federale A-7010/2010 del 19 maggio 2011 consid. 3.4.1). Spetta all'autorità fiscale americana determinare se la documentazione ricevuta nell'ambito della VDP è sufficiente per ammetterne l'adesione. Nella misura in cui non sussiste una sua esplicita conferma al riguardo, deve risultare da altre fonti che le informazioni, che è provato siano state trasmesse all'IRS, corrispondano effettivamente a quelle incluse nella domanda di assistenza (cfr. la citata sentenza A-6792/2010 consid. 8.2.2).

5.

5.1. I ricorrenti chiedono l'annullamento della decisione impugnata resa dall'autorità inferiore il 23 agosto 2010 visto che hanno aderito al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS. A comprova di tale asserzione, essi producono la seguente documentazione:

(i) copia della lettera 8 dicembre 2009 indirizzata all'IRS, tramite la quale comunicano all'autorità di voler aderire alla VDP dichiarando il conto n. *** aperto presso UBS SA prima del 1989 e chiuso nel 2008 (cfr. in particolare Appendix A, doc. C1 prodotto dai ricorrenti);

(ii) copia dello scritto 18 marzo 2010 che l'IRS ha indirizzato al loro rappresentante statunitense, informandolo che l'autodenuncia presentata era stata accettata preliminarmente e che per essere completa, tale accettazione sarebbe stata subordinata, tra l'altro, ad una piena collaborazione da parte dei ricorrenti al fine di determinare correttamente e in maniera appropriata il loro debito fiscale, nonché al pagamento di tasse, penalità e interessi (cfr. doc. C2 prodotto dai ricorrenti);

(iii) copia della comunicazione 27 aprile 2010 inviata all'IRS, mediante la quale, facendo riferimento all'adesione al programma di dichiarazione volontaria, essi hanno trasmesso sei assegni bancari a valere quale pagamento anticipato del debito fiscale per gli anni 2003-2008, compreso di multe o interessi (cfr. doc. C3 prodotto dai ricorrenti).

A dire dei ricorrenti, la predetta documentazione proverebbe senza alcun dubbio l'autodenuncia da essi inoltrata all'IRS, essendo presenti nella fattispecie tutti gli elementi costitutivi quali la denuncia, la conferma della ricezione inviata al loro patrocinatore americano e il pagamento di ingenti importi a titolo di tasse e penalità.

5.2. L'AFC, da parte sua, non contesta che i ricorrenti abbiano aderito al programma di dichiarazione volontaria, tuttavia sostiene che i documenti da loro prodotti non sono atti a provare che il conto UBS n. ***, oggetto della presente procedura, sia effettivamente stato annunciato all'IRS. Assevera quindi che per ammettere che ciò sia realmente avvenuto, sarebbe sufficiente esibire uno scritto nel quale si faccia riferimento alla relazione bancaria UBS dichiarata all'autorità statunitense, ove quest'ultima ne accerta la ricezione mediante l'apposizione del proprio timbro. Con particolare riferimento ai documenti prodotti descritti al precedente consid. 5.1, nelle osservazioni 4 ottobre 2010 l'AFC si è espressa come segue:

(i) lettera 8 dicembre 2009 (cfr. doc. C1 prodotto dai ricorrenti): "Una copia del documento precitato e, particolarmente del suo "Appendix A", che comporterebbe il timbro dell'IRS che ne confermerebbe dunque la ricezione basterebbe a dimostrare con certezza che il conto bancario oggetto del presente procedimento è ben stato comunicato all'autorità fiscale statunitense. Ciò avrebbe reso il procedimento privo di oggetto e avrebbe incitato l'AFC a rendere una decisione di rigetto dell'assistenza amministrativa. Nella fattispecie, il documento C1 non permette di avere tale certezza";

(ii) lettera 18 marzo 2010 (cfr. doc. C2 prodotto dai ricorrenti): "Il documento precitato corrisponde alla lettera standardizzata che l'IRS spedisce alle persone che hanno chiesto la loro adesione al IRSVPD per indicare loro che hanno fatto l'oggetto di un'accettazione preliminare nel programma. Sebbene il nome dei ricorrenti sia indicato nella lettera precitata, il numero della o delle relazioni bancarie che sono state dichiarate all'autorità fiscale non figura mai in questo documento dell'IRS. Nonostante si possa ritenere che effettivamente i ricorrenti hanno aderito all'IRSVDP e che esiste una buona probabilità che la lettera C1 e il suo allegato siano all'origine di questa adesione, l'AFC non può che ritenere nella fattispecie che nessuna prova formale le è stata fornita che potesse dargli la certezza della comunicazione all'IRS dei dati del conto oggetto del procedimen-to. Le prove indirette fornite dai ricorrenti appaiono difatti insufficienti. Si nota che la seconda lettera dell'IRS che segue la corrispondenza di cui fa menzione qui sopra e che viene spedita agli aderenti all'IRSVDP qualche settimana dopo è generalmente più personalizzata ed esplicita riguardo ai dati comunicati nell'ambito del programma. Questa particolare lettera permette abitualmente di dimostrare senz'alcun dubbio quali sono stati i dati comunicati e se il procedimento di assistenza amministrativa può essere considerato privo di oggetto";

(iii) lettera 27 aprile 2010 (cfr. doc. C3 prodotto dai ricorrenti): tale scritto, "nonché i suoi allegati, non fanno menzione del numero di conto UBS oggetto del presente procedimento e la ricezione di detti documenti non è attestata dall'autorità fiscale statunitense mediante il suo timbro".

Precisando l'AFC che, nell'ambito dei procedimenti di assistenza amministrativa, essa non può contentarsi di semplici indizi o di prove indirette per rifiutare l'assistenza nei casi in cui i criteri dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti, sostiene che la comunicazione dei dati sensibili dev'essere chiaramente provata perché si possa considerare il

procedimento "vuotato dalla sua sostanza". Ciò che nella fattispecie, a suo giudizio, non è stato dimostrato.

5.3. Nel caso concreto, alla luce della giurisprudenza esposta al considerando 4.2 – che viene confermata interamente in questa sede – lo scrivente Tribunale non ha motivo alcuno per scostarsi dalle predette considerazioni dell'autorità inferiore. La documentazione prodotta dai ricorrenti non permette difatti di affermare con certezza che essi abbiano aderito alla VDP dichiarando proprio il conto bancario oggetto del presente procedimento. Sbagliano quindi i ricorrenti laddove pretendono che i documenti da loro prodotti consentono di provare tale circostanza.

A giusta ragione l'autorità inferiore non ritiene il predetto documento C1 atto a comprovare l'avvenuta autodenuncia del conto UBS n. ***, visto che non risulta dal medesimo scritto agli atti che l'IRS sia effettivamente venuta a conoscenza della relazione bancaria menzionata, peraltro nel solo "Appendix A" e non nelle altre pagine. E neppure il documento C2 è sufficiente per dimostrare una concreta adesione al programma di dichiarazione volontaria, giacché esso si limita ad informare i ricorrenti che la loro autodenuncia è stata accettata soltanto in via preliminare, menzionando in che modo la stessa potrà essere considerata come definitiva, senza fare riferimento alcuno al conto n. *** aperto presso UBS SA dai ricorrenti. Quanto al documento C3, vale quanto detto circa il documento C1, ovverosia che non è comprovato che esso sia davvero stato recapitato all'IRS e che gli assegni bancari annessi riguardino proprio il debito fiscale, compreso di multe e interessi, inerenti il conto bancario oggetto del presente procedimento.

Per il che, lo scrivente Tribunale non può che condividere la posizione dell'autorità inferiore che ha quindi ritenuto a giusto titolo come la documentazione prodotta dai ricorrenti non costituisce una prova formale sufficiente dell'adesione dei medesimi al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS tramite la dichiarazione del conto UBS n. ***. Si rileva inoltre come non sia peraltro stato provato dai ricorrenti che le informazioni da loro trasmesse corrispondano effettivamente a quelle che sarebbero state fornite all'autorità richiedente sulla base della domanda di assistenza amministrativa.

A titolo meramente abbondanziale, va constatato come malgrado la decisione impugnata 23 agosto 2010, nonché le osservazioni 4 ottobre 2010 e la presa di posizione 17 novembre 2010 dell'autorità inferiore informassero chiaramente i ricorrenti delle esigenze poste dall'AFC per

ammettere l'avvenuta autodenuncia alle autorità statunitensi, essi non hanno giudicato opportuno inoltrare alcun ulteriore documento probatorio volto a suffragare la loro tesi ricorsuale, ma si sono limitati in questa sede a ribadire la loro posizione, senza sostanziarla. E come visto, a torto, poiché come giustamente asserito dall'AFC, nei procedimenti di assistenza amministrativa non ci si può contentare di semplici indizi o di prove indirette portate dal ricorrente per rifiutare l'assistenza nei casi in cui i criteri dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti (cfr. considerandi 3.2.1 e 6 del presente giudizio).

Alla luce di quanto sopra, nella fattispecie non è dunque possibile fare astrazione dalla concessione dell'assistenza amministrativa a motivo dell'addotta adesione al programma di dichiarazione volontaria all'IRS.

6.

I ricorrenti non contestano che le caratteristiche della relazione bancaria la cui documentazione è oggetto della decisione impugnata adempiano i criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa in base alla domanda presentata dall'IRS per la categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10. A giusta ragione.

Effettivamente risulta dai documenti bancari che essi erano residenti negli Stati Uniti d'America fin dal 2001 e quindi nel periodo rilevante per la presente procedura (cfr. atti numero ***_4_00006; _00007 e 0018 seg.), fatto incontestato. I ricorrenti sono stati titolari diretti e aventi diritto economico della relazione bancaria UBS n. *** (v. atto numero ***_4_00037). In siffatte circostanze avrebbero dovuto dichiarare tale conto per mezzo dei moduli W-9, ciò che non hanno fatto e peraltro non adducono di aver compiuto. I loro averi presso UBS SA al 31 dicembre 2001 superavano la somma determinante di fr. 1'000'000.-- e hanno generato in media profitti per oltre fr. 100'000.-- annuali sull'arco del periodo determinante.

In considerazione di quanto precede, tutte le condizioni di cui alla categoria 2/A/b dell'Allegato al Trattato 10 sono quindi adempiute. Nel caso concreto non sussiste pertanto alcun motivo per non accordare l'assistenza amministrativa all'autorità fiscale statunitense.

7.

Ciò detto, occorre ancora definire in che misura debba essere concessa

l'assistenza amministrativa e, in questo contesto, esaminare la corrispondente conclusione postulata in via subordinata dai ricorrenti.

7.1. I ricorrenti chiedono che lo scrivente Tribunale stralci dai dati da fornire all'IRS ogni e qualsiasi riferimento a conti di cui essi non siano beneficiari economici, qualsiasi riferimento a persone che non siano loro medesimi nonché tutti i documenti non strettamente legati ai conti bancari quali verbali di visita, note interne sui flussi finanziari e simili. Altrimenti detto, postulano che l'Autorità giudicante intimi la consegna all'IRS unicamente della documentazione concernente il loro conto bancario, limitata a estratti conto e valutazioni.

7.2. Una siffatta trasmissione circoscritta di dati è recisamente contestata dall'autorità inferiore, la quale osserva come peraltro la relativa domanda formulata dai ricorrenti non sia stata esposta con la necessaria precisione. Ribadendo la propria posizione espressa nella decisione impugnata, ovverosia, giudicando che alcuna informazione relativa al dossier dei ricorrenti debba essere celata, l'AFC chiede allo scrivente Tribunale di determinare se, e in quale misura, occorre effettuare degli eventuali occultamenti nell'incarto.

7.3.

7.3.1. Anche nei procedimenti di assistenza amministrativa vale il principio della proporzionalità (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6930/2010 del 9 marzo 2011 consid. 6.1 con riferimenti menzionati e A-6705/2010 del 18 aprile 2011 consid. 6.2). Ciò significa che unicamente le informazioni necessarie atte a prevenire truffe e reati analoghi possono essere trasmesse allo Stato richiedente. I nomi di terzi che manifestamente non hanno nulla a che vedere con i reati indicati nella domanda di assistenza non dovrebbero quindi essere consegnati all'IRS nel contesto dell'assistenza amministrativa (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.2 con i riferimenti ivi citati).

7.3.2. Il Trattato 10, la CDI-USA 96 e l'OCDI-USA non contengono delle disposizioni esplicite indicanti chi può essere considerato quale "terzo non implicato" nel procedimento (cfr. decisione dl Tribunale amministrativo federale A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.2). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i principi fondamentali in materia di assistenza giudiziaria sono parimenti applicabili allo scambio di informazioni regolato dall'art. 26 CDI-USA 96 (cfr. tra le molte,

sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde alla pratica costante e appare appropriato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza giudiziaria e dall'assistenza amministrativa. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi alcun motivo per ridiscutere tale giurisprudenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.1 e seg.; DTAF 2010/40 consid. 7.2.1).

7.3.3. Giusta l'art. 10 cifra 2 del Trattato del 25 maggio 1973 fra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza amministrativa in materia penale (RS 0.351.933.6), un terzo non implicato, i cui mezzi di prova e informazioni possono essere trasmessi unicamente in base alle condizioni previste all'art. 10 cifra 2 lettere a-c, è solo chi non ha apparentemente alcun rapporto con il reato indicato nella domanda. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non ha qualità di terzo non implicato colui che ha una correlazione effettiva e diretta con il comportamento descritto nella domanda di assistenza configurante un elemento costitutivo del reato. Non ha dunque importanza se il terzo debba essere ritenuto quale partecipante ai sensi del diritto penale (cfr. DTF 120 Ib 251 consid. 5b, DTF 112 Ib 462 consid. 2b; sentenza del Tribunale federale 2A.430/2005 del 12 aprile 2006 consid. 6.1). Il titolare di una relazione bancaria che è stata utilizzata per delle transazioni sospette non può quindi essere qualificato quale terzo non implicato (cfr. la predetta DTF 120 Ib 251 consid. 5b; per ulteriori esempi relativi alla giurisprudenza dell'Alta Corte in merito ai terzi non implicati, cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.2.3).

7.4. Va altresì detto che spetta ai ricorrenti dimostrare, oltre all'assenza di un possibile legame con l'inchiesta da condurre negli USA, l'esistenza di un interesse specifico atto ad impedire la divulgazione dei dati che prevalga sull'interesse dell'autorità richiedente ad occuparsi del dossier relativo al conto bancario oggetto della procedura a loro riconducibile. Pur non ammettendo una trasmissione alla rinfusa della documentazione, incombe dunque ai ricorrenti di cooperare con l'autorità d'esecuzione, rispettivamente con lo scrivente Tribunale, indicando nel dettaglio le informazioni da non trasmettere, così pure i motivi precisi alla base di tale richiesta di cernita di documenti o di anonimizzazione. Non è quindi sufficiente fornire delle indicazioni generiche, bensì è necessario che il ricorrente chiarisca per ogni atto con la dovuta precisione, il perché debba essere estromesso dal dossier da trasmettere alle autorità richiedenti e per quale ragione il medesimo non possa essere considerato

rilevante nel procedimento all'estero (cfr. DTF 130 II 14 consid. 4.3 e seg. e DTF 128 II 407 consid. 6.3.1 con i numerosi rinvii, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 18 aprile 2011 consid. 10.5 con rinvii nonché A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.3).

7.5. I ricorrenti chiedono di non trasmettere i dati contenuti nel loro dossier che dovessero riguardare terze persone e neppure verbali di visita, note interne sui flussi finanziari e documenti non strettamente legati ai loro conti bancari. Essi pretendono che si circoscriva la consegna a estratti conto e valutazioni relative alle loro relazioni bancarie. Senza postulare l'anonimizzazione di precisi nominativi e di chiari dati, si limitano – come a giusto titolo fa notare l'autorità inferiore – a formulare una richiesta generica di cernita documentale. A torto.

Come esposto in narrativa, già per questioni processuali tale censura si rivela destituita di ogni fondamento, non essendo stata sufficientemente sostanziata (cfr. considerando 7.4 del presente giudizio). Essa si rileva dipoi anche inconsistente dal punto di vista contenutistico poiché non sarebbe dato di sapere per quale motivo i dati contenuti nel dossier riguardanti terzi non debbano essere trasmessi, così pure per quale motivo i verbali di visita, le note interne sui flussi finanziari e gli altri non meglio definiti documenti non strettamente legati ai conti bancari dei ricorrenti, debbano essere omessi dalla consegna. In siffatte circostanze, sulla base della giurisprudenza resa dallo scrivente Tribunale, confermata anche in questa sede, e constatato che i ricorrenti sono venuti meno al loro dovere di collaborazione, quanto postulato dai ricorrenti circa la cernita documentale e l'anonimizzazione di dati contenuti nel dossier di cui al conto UBS n. *** per il quale dev'essere, come visto, concessa l'assistenza amministrativa, non può essere accolta.

8.
Per quanto precede, il gravame deve essere quindi integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

9.
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 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 6 ottobre 2010. Ai ricorrenti 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 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: