Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-7399/2010

Sentenza del 22 dicembre 2011

Composizione

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

Parti

A1._____ e A2._____,
ricorrenti 1,

B._____,
ricorrente 2,

entrambi patrocinati dall'avv. …

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:

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

B.
Il 31 agosto 2009 l'autorità fiscale americana, Internal Revenue Service in Washington D.C. (di seguito: IRS), ha presentato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo 09. Tale domanda era 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 su conti bancari detenuti, sorvegliati o gestiti da una divisione di UBS SA oppure da una delle sue succursali o filiali in Svizzera. Trattavasi dei conti per i quali UBS SA non era in possesso del modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e non aveva annunciato al

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

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

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

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

è denominata qui di seguito "Trattato 10" (RS 0.672.933.612). Il predetto Decreto non è stato sottoposto a referendum in materia di trattati internazionali giusta l'art. 141 cpv. 1 lett. d cifra 3 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101).

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

G.
I dossier relativi ai coniugi A._____, presunti aventi diritto economico delle società C._____ Ltd., D._____ Ltd. e E._____Ltd. sono stati trasmessi da UBS SA all'AFC il 13 maggio 2010, rispettivamente il 1° maggio 2010 e il 29 maggio 2010.

Nelle tre singole decisioni finali emesse il 6 settembre 2010 e pervenute al patrocinatore dei coniugi A._____ il 15 settembre 2010, l'autorità inferiore, ritenendo adempiute tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/a del Trattato 10, ha accordato l'assistenza amministrativa.

H.
I coniugi A._____ (di seguito: ricorrenti 1) nella loro qualità di presunti aventi diritto economico delle società C._____ Ltd. (di seguito: C._____), D._____ Ltd. (di seguito: D._____) e F._____ Ltd. (di seguito: F._____) e B._____, presunto effettivo avente diritto economico delle predette società (di seguito: ricorrente 2), sono insorti, per il tramite del loro patrocinatore, contro le tre decisioni 6 settembre 2010 con ricorso inoltrato il 13 ottobre 2010 dinanzi al Tribunale amministrativo federale.

Protestando spese, tasse e ripetibili, con tale atto essi postulano l'annullamento delle decisioni pronunciate dall'AFC che concedono l'assistenza amministrativa nella procedura che li concerne, previa assunzione di alcuni mezzi di prova nonché la traduzione in italiano della richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS. *In limine litis* chiedono altresì che sia fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare il numero di conti che sono stati trattati sino ad allora secondo i termini di cui all'Accordo 09 nonché il numero di conti per i quali l'IRS ha ricevuto informazioni da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 giusta l'art. 3 cpv. 4 dell'Accordo 09. In via principale sollecitano quindi che l'Accordo 09 sia dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero e privo di base legale, con conseguente constatazione della nullità della

decisione 1° settembre 2009 e delle tre decisioni finali rese dall'AFC il 6 settembre 2010. In via subordinata postulano l'accoglimento del ricorso con conseguente annullamento delle tre decisioni impugnate poiché trattasi di fattispecie riferite alla semplice sottrazione d'imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa.

I.
Con risposta 13 dicembre 2010, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto del ricorso, ribadendo la fondatezza delle proprie decisioni e comunicando di affidarsi al giudizio dello scrivente Tribunale in merito alla ricevibilità del gravame nonché alla qualità di interporre ricorso del ricorrente 2, ritenuto come esso non figurasse quale destinatario delle decisioni rese il 6 settembre 2010.

J.
Il 14 febbraio 2011 i ricorrenti hanno replicato. Contestando totalmente le tesi presentate dall'autorità inferiore in sede di risposta, hanno ribadito le loro posizioni e le richieste formulate con ricorso 13 ottobre 2010. Circa la ricevibilità del ricorso, hanno sottolineato come il ricorrente 2 disponga della qualità per interporre ricorso poiché trattasi dell'unico vero beneficiario economico delle relazioni UBS oggetto della presente procedura.

K.
L'AFC ha trasmesso la sua duplica il 9 marzo 2011. Confermando le proprie decisioni nonché quanto esposto in sede di risposta, ha contestato recisamente ogni argomentazione invocata dai ricorrenti in replica. In considerazione di una recente sentenza del TAF, ha poi ridiscusso nel dettaglio l'adempimento dei criteri atti ad accordare l'assistenza amministrativa relativi ai tre dossier oggetto della procedura, concludendo alla conferma dell'esistenza di un fondato sospetto per ogni fattispecie in esame e di conseguenza, ribadendo l'esito delle tre decisioni oggetto d'impugnazione.

L.
Con istanza di misure istruttorie 16 marzo 2011, i ricorrenti hanno chiesto l'assunzione di ulteriore documentazione prodotta, l'edizione di documenti da parte dell'AFC, nonché l'audizione di alcuni testimoni, quali nuovi mezzi di prova atti a provare l'inapplicabilità del Trattato 10 (versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10, cfr. sub. E).

M.
Tramite missiva 8 aprile 2011, i ricorrenti hanno postulato la facoltà di

prendere posizione in merito ai nuovi argomenti proposti dall'autorità inferiore in sede di duplica. Accolta tale richiesta da parte della scrivente Autorità giudiziaria, hanno quindi prodotto le loro osservazioni in data 2 maggio 2011. Nelle medesime contestano le informazioni contenute in alcuni documenti che comproverebbero l'identità dell'avente diritto economico e chiedono l'audizione di una serie di testimoni.

N.
Con ordinanza 12 maggio 2011 lo scrivente Tribunale – dando seguito allo scritto 9 maggio 2011 dei ricorrenti, tramite il quale hanno nuovamente sollecitato l'assunzione delle prove atte a comprovare l'adempimento del Trattato 10 – ha comunicato alle parti che le misure istruttorie postulate sarebbero state esaminate nella sentenza di merito.

O.
Essendo lo scrivente Tribunale l'ultima e l'unica istanza di ricorso a livello federale per i casi oggetto della presente procedura e ravvedendo nella mancata assunzione delle prove postulate con scritto 9 maggio 2011 una violazione del loro diritto di essere sentiti, in data 23 maggio 2011 i ricorrenti hanno ancora una volta sollecitato il Tribunale amministrativo federale nell'assunzione delle misure istruttorie inerenti l'adempimento del Trattato 10.

P.
Con decisione incidentale 26 maggio 2011 la scrivente Autorità giudiziaria ha rilevato che la censura sollevata dai ricorrenti circa l'adempimento del Trattato 10, e con ciò la sua applicazione al caso concreto, era da considerarsi una mera questione di diritto. I mezzi di prova postulati dai ricorrenti risultavano quindi irrilevanti, di modo che, in questo contesto il diritto di far amministrare le prove non era dato. Sottolineando come i ricorrenti avessero già avuto modo di esprimersi al riguardo in svariate occasioni, lo scrivente Tribunale ha dunque ribadito che la predetta doglianza sarebbe stata giudicata con la sentenza di merito.

Q.
In data 28 giugno 2011 i ricorrenti hanno richiesto la sospensione della presente procedura in attesa della prima decisione resa dalla Corte europea dei diritti dell'uomo avente quale oggetto la condanna della Confederazione svizzera per la violazione della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) dovuta all'applicazione del Trattato 10. Richiesta respinta il 5 luglio 2011 dal Tribunale amministrativo federale,

che ha sottolineato in particolare come una sospensione sarebbe stata contraria al principio di celerità, così pure agli impegni internazionali presi dalla Svizzera in virtù del Trattato 10.

R.
Con ordinanza 6 ottobre 2011, lo scrivente Tribunale ha notificato alle parti la sostituzione del giudice Pascal Mollard con il giudice Markus Metz, impartendo un termine per inoltrare un'eventuale domanda di ricusazione avverso il medesimo. Con tempestiva istanza 11 ottobre 2011, i ricorrenti hanno postulato la ricusa sia del giudice Markus Metz, sia dell'intero collegio giudicante, e ciò qualora fosse stato accertato che il livello della loro conoscenza della lingua italiana non fosse stato sufficiente per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti da loro introdotti.

S.
In data 31 ottobre 2011, conformemente all'Ordinanza dell'Assemblea federale concernente l'aumento temporaneo del numero dei posti di giudice nel Tribunale amministrativo federale del 25 settembre 2009 (RU 2009 5023), ha preso fine la carica per la quale era stata eletta la giudice Charlotte Schoder. Lo scrivente Tribunale ha quindi proceduto a comunicare alle parti la sostituzione della medesima con il giudice Michael Beusch. Con tempestiva istanza 8 novembre 2011, i ricorrenti hanno chiesto la ricusa sia del giudice Michael Beusch che dell'intero collegio giudicante nel caso in cui fosse stato accertato che il livello della loro conoscenza della lingua italiana non fosse stato sufficiente per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti da loro introdotti.

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

Diritto:

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

2.

2.1. In data 11 ottobre 2011 i ricorrenti hanno inoltrato un'istanza di ricusa avverso la nomina del giudice Markus Metz quale membro del collegio giudicante, estesa altresì nei confronti delle giudici Salome Zimmermann e Charlotte Schoder. Come esposto *sub* lett. S del presente giudizio, a partire dal 1° novembre 2011 la giudice Charlotte Schoder è stata sostituita dal giudice Michael Beusch. Anche contro la nomina di quest'ultimo è stata formulata un'istanza di ricusa in data 8 novembre 2011, del medesimo tenore di quella dell'11 ottobre 2011, quindi parimenti estesa all'intero collegio giudicante. I ricorrenti dubitano difatti che il collegio giudicante disponga di un livello di conoscenza sufficiente della lingua italiana per poter comprendere in maniera approfondita gli atti e le posizioni giuridiche rilevanti per la presente procedura ricorsuale. Postulano pertanto in primo luogo l'accertamento del livello di conoscenza della lingua italiana dei tre giudici e nel caso in cui le loro nozioni linguistiche dovessero risultare insufficienti per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti introdotti, chiedono la ricusazione del collegio.

2.2. Alla procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale si applicano per analogia le disposizioni della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF, RS 173.110) concernenti la ricusazione (cfr. art. 34 e segg. LTF) conformemente all'art. 38 LTAF. La decisione in merito alla domanda di ricusazione può essere presa senza che sia sentita la controparte (cfr. art. 37 cpv. 2 LTF), in concreto, l'autorità inferiore.

Poiché non può essere postulata la ricusazione di un intero collegio giudicante, ritenuto come i motivi di ricusa siano invocabili unicamente contro le singole persone che lo compongono (cfr. decisione del Tribunale federale 8C_102/2011 del 27 aprile 2011 consid. 2.2 con riferimenti ivi citati, ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008 n. m. 3.70), la domanda di ricusazione verrà trattata come rivolta contro i giudici Salome Zimmermann, Markus Metz e Michael Beusch singolarmente. La doman-

da di ricusa avverso la giudice Charlotte Schoder è priva di oggetto (cfr. consid. 2.1).

2.3. Con scritti 14 ottobre 2011 e 11 novembre 2011, rispettivamente con nota agli atti 12 ottobre 2011, i predetti giudici hanno dichiarato sia di disporre di un livello di conoscenza della lingua italiana sufficiente per comprendere in maniera dettagliata il ricorso, i successivi scritti inoltrati dai ricorrenti, gli allegati come pure la giurisprudenza e la dottrina pertinenti, sia di non ritenersi prevenuti e parziali.

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

I ricorrenti medesimi non portano alcun elemento idoneo a suscitare l'apparenza di una prevenzione e a far sorgere un rischio di parzialità per giustificare la ricusazione dei singoli membri del collegio giudicante. In particolare, non si vede in che modo una presunta, carente padronanza della lingua italiana da parte dei giudici potrebbe condurre a sfavo-

rire maggiormente i ricorrenti, rispetto all'autorità inferiore, ritenuto come l'intera procedura si sia svolta in italiano per entrambe le parti.

2.5. Per quanto concerne la domanda di ricusazione formulata avverso la giudice Salome Zimmermann, va dipoi rilevato come la medesima è peraltro tardiva. In effetti, con decisione incidentale 19 ottobre 2010 i ricorrenti sono stati invitati a far valere nei suoi confronti degli eventuali motivi di ricusazione entro il 9 novembre 2010. Già allora erano quindi a conoscenza del fatto che essa potesse essere verosimilmente di madre lingua tedesca. Colui che non fa valere immediatamente i motivi di ricusazione contro uno dei giudici non appena ne viene a conoscenza, rimanendo dunque silente, perde il diritto di invocare successivamente un'eventuale vizio di procedura (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.73). Nulla muta il fatto che quale terzo giudice del collegio giudicante fosse stato inizialmente designato Pascal Mollard, giudice di madre lingua francese. In effetti, se da un lato le conoscenze linguistiche di un giudice non danno alcuna indicazione in merito a quelle di un altro giudice, dall'altro la lingua madre non è un criterio per misurare il livello di conoscenza della lingua italiana di una persona.

2.6. Come si evince da quanto indicato dai ricorrenti, in sostanza essi fanno riferimento all'art. 30 cpv. 1 Cost. secondo cui ognuno ha il diritto di essere giudicato da un tribunale fondato sulla legge, competente nel merito, indipendente e imparziale. Tramite la loro richiesta essi non invocano la massima dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice in senso stretto, bensì la questione delle conoscenze linguistiche necessarie per esercitare l'attività di giudice presso il Tribunale amministrativo federale.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, tra l'indipendenza del giudice e la formazione richiesta, quale presupposto per esercitare la funzione di giudice, esiste un legame, in quanto solo delle sufficienti specifiche conoscenze professionali consentono al giudice di formare autonomamente la propria volontà, nonché d'applicare in maniera corretta la legge. In sostanza, il giudice deve essere in grado di comprendere nel dettaglio la fattispecie, di farsi un'opinione al riguardo e d'applicare il diritto alla medesima (cfr. DTF 134 I 16 consid. 4.3 con rinvio a CORINA EICHENBERGER, Die Richterliche Unabhängigkeit als staatsrechtliches Problem, Berna 1960, pag. 234 e segg.; REGINA KIENER, Richterliche Unabhängigkeit, Berna 2001, pag. 263 e segg.). Qualora ciò non dovesse essere il caso, secondo la concezione del Tribunale federale citata poc'anzi, non si può parlare di processo equo. La richiesta relativa alle conoscenze di un giudice in concreto non deve essere esaminata in

relazione all'art. 6 CEDU, in quanto detta disposizione non è applicabile alla presente procedura (cfr. consid. 9.1.1 del presente giudizio).

2.7. Il ragionamento dei ricorrenti difetta sotto due aspetti. Da un lato le asserite insufficienti conoscenze della lingua italiana dei giudici non lasciano presupporre che essi siano incapaci di esercitare la funzione di giudice del Tribunale amministrativo federale, dal momento che una cancelliera di lingua madre italiana e con voto consultivo collabora con loro. Nel contesto di una fattispecie nella quale erano messe in dubbio le conoscenze giuridiche di un giudice popolare, il Tribunale federale ha difatti sancito che un cancelliere con una formazione giuridica può affiancare il giudice sia nell'esame delle questioni giuridiche di fondo che di eventuali difficoltà procedurali (cfr. DTF 134 I 16 consid. 4.3). Analogamente, la cancelliera di lingua madre italiana assegnata alla predente procedura può pertanto affiancare i giudici, qualora essi dovessero riscontrare delle difficoltà linguistiche, ciò che non è tuttavia qui il caso. Dall'altro lato, i tre giudici del collegio giudicante – come da essi medesimi indicato (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio) – dispongono delle necessarie conoscenze linguistiche per comprendere a fondo il ricorso, gli scritti successivi introdotti dai ricorrenti, gli allegati di causa, nonché la giurisprudenza e la dottrina pertinenti in materia. La censura secondo cui i giudici non disporrebbero di un livello di conoscenza sufficiente della lingua italiana è dunque priva di ogni fondamento.

2.8. Stante quanto precede, è palese come le allegazioni dei ricorrenti non siano in grado di fondare la ricusazione da loro postulata. Poiché la domanda di ricusa è stata formulata sulla base di motivi privi di pertinenza, essa è inammissibile, ragion per la quale lo scrivente Tribunale non deve entrare in materia. Dal momento che in concreto la procedura di ricusazione di cui all'art. 37 LTF non risulta necessaria, i giudici ricusati possono partecipare alla redazione della decisione di non entrata in materia (cfr. decisioni del Tribunale federale 8C_102/2011 del 27 aprile 2011 consid. 2.2, 1B_107/2011 del 12 aprile 2011 consid. 3, 2C_223/2010 del 19 novembre 2011 consid. 2.2 [in riferimento all'art. 34 cpv. 2 LTF], 2C_71/2010 del 22 settembre 2010 consid. 2.2). Lo scrivente Tribunale non entra pertanto in materia sulla domanda di ricusazione, in quanto non è stato fatto valere alcun motivo pertinente atto a fondare la medesima.

La suesposta argomentazione è peraltro stata confermata da parte del Tribunale federale con sentenze 2C_987/2011 e 2C_988/2011 del 6 dicembre 2011.

3.

3.1. La legittimazione delle parti al processo è una questione di diritto materiale (cfr. DTF 130 III 417 consid. 3.1) che deve essere esaminata d'ufficio dal giudice (cfr. DTF 126 III 59 consid. 1, DTF 113 II 345 consid. 3d) in qualsiasi stadio del procedimento. Spetta al ricorrente portare la prova della propria legittimazione a ricorrere (cfr. DTF 134 II 45 consid. 2.2.3). Essa deve essere dimostrata in maniera sostanziale nell'atto ricorsuale (cfr. art. 52 cpv. 1 PA; DTF 134 II 45 consid. 2.2.3; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/ Benjamin Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurigo 2008, n. 2 *ad* art. 48 PA). Qualora la legittimazione non dovesse essere manifesta, è necessario che il ricorrente presenti una motivazione circostanziata (cfr. DTF 134 II 120 consid. 1). Nel caso in cui non sussiste la legittimazione a ricorrere o nei casi dubbi ove essa non è stata sufficientemente sostanziata, il Tribunale non entra in materia sul ricorso inoltrato (cfr. DTF 134 II 45 consid. 2.2.3; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, Praxiskommentar VwVG, n. 7 *ad* art. 48 PA).

3.2. I ricorrenti 1, destinatari delle decisioni impugnate, hanno la qualità per ricorrere *ex* art. 48 cpv. 1 PA. Il loro gravame è stato interposto tempestivamente (cfr. artt. 20 segg. e 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (cfr. art. 52 PA).

3.3. Quanto alla legittimazione del ricorrente 2 a impugnare le decisioni rese dall'autorità inferiore, si rileva come essa discenda dalla sua effettiva qualità di avente diritto economico degli averi di cui ai conti oggetto della presente procedura. Tale questione pregiudiziale verrà discussa a titolo eccezionale contestualmente all'esame degli elementi di diritto sostanziale nel giudizio di merito (cfr. considerando 13 che segue; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6538/2010 del 20 gennaio 2011 consid. 3.2 con riferimenti ivi citati).

4.

Le decisioni impugnate rese il 6 settembre 2010 dall'AFC nei confronti dei ricorrenti 1 sono delle decisioni finali concernenti la trasmissione di informazioni che possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 *a contrario* LTAF e art. 20k cpv. 1 OCDI-USA). All'opposto, ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a misure coercitive, è immediatamente esecutiva e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale (cfr. art. 20k

cpv. 4 OCDI-USA). Di conseguenza, la conclusione dei ricorrenti tendente a che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile. In effetti, in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può essere contestata separatamente (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_186/2010 del 18 gennaio 2010, consid. 3.4; DTF 134 II 142 consid. 1.4; DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con riferimenti citati).

5.

5.1. Giusta l'art. 25 cpv. 2 PA, la domanda tendente all'ottenimento di una decisione d'accertamento dev'essere accolta qualora il richiedente dimostri di avere un interesse degno di protezione. Secondo la giurisprudenza, l'autorità può emanare una decisione d'accertamento in base agli artt. 5 cpv. 1 lett. b e 25 PA, soltanto se viene comprovata l'esistenza di un interesse giuridico attuale, degno di protezione, alla constatazione immediata di un diritto o all'assenza dello stesso, allorché nessun interesse importante fondato sul diritto pubblico o privato vi si oppone e, a condizione che l'interesse degno di protezione non possa essere salvaguardato con una decisione costitutiva di diritti o di obblighi. Un interesse di fatto è sufficiente, purché si tratti di un interesse immediato. L'interesse degno di protezione fa difetto quando è proponibile una decisione condannatoria. Questa restrizione si applica sia in ambito civile che in quello amministrativo, nel senso che il diritto di ottenere una decisione di accertamento è sussidiario a quello dell'ottenimento di una decisione condannatoria (cfr. DTF 129 V 289 consid. 2.1 e DTF 114 IV 203 consid. 2c con riferimenti, DTAF 2010/12 consid. 2.3, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6903/2010 del 23 marzo 2011 consid. 1.4.1 e A-6556/2010 del 7 gennaio 2011 consid. 1.6.1 con riferimenti; decisione del Tribunale Cantonale delle Assicurazioni della Repubblica e Cantone Ticino del 25 novembre 1993 apparsa in Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] I-1994, n. 76, pag. 199 con i numerosi rinvii a giurisprudenza e dottrina).

5.2. I ricorrenti postulano in via principale, contestualmente all'accoglimento del ricorso, la dichiarazione da parte dello scrivente Tribunale che l'Accordo 09 è incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale e quindi non vincolante per le Autorità giudiziarie svizzere. Simile domanda non è altro che una domanda di accertamento: in quanto tale, essa è irricevibile, dal momento che l'auto-

rità inferiore ha emanato una decisione formatrice e che i ricorrenti possono ottenere dal presente Tribunale una decisione costitutiva di diritti e di obblighi (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_162/2010 del 21 luglio 2010 consid. 2.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6903/2010 del 23 marzo 2011 consid. 1.4.2 con riferimenti ivi citati).

5.3. Fatta eccezione per le considerazioni di cui ai considerandi 4 e 5.2 che precedono, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito.

6.

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

6.2. Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, 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 sol-

levate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 677). Secondo il principio di articolazione delle censure ("Rügeprinzip") l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 II 70 consid. 1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6455/2010 del 31 marzo 2010 consid. 2.3 con i riferimenti ivi citati). Il Tribunale amministrativo federale accerta quindi, con la collaborazione delle parti, i fatti determinanti per la soluzione della controversia, assume le prove necessarie e le valuta liberamente (cfr. artt. 12, 13 e 19 PA in relazione con l'art. 40 della Legge di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 [PC, RS 273]). Ciò vale anche nel caso della valutazione di documenti probatori (cfr. art. 12 lett. a PA). L'autorità di ricorso non deve quindi stabilire i fatti *ab ovo*. Nel contesto della presente procedura occorre piuttosto verificare i fatti ritenuti dall'autorità inferiore e correggerli o eventualmente completarli (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 2.3 con riferimenti ivi citati; cfr. parimenti MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 1.52).

7.

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

7.1. Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa e DTF 124 I 49 consid. 1). Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'in-

teressato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2014/2011 del 4 agosto 2011 consid. 5.3.1 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2. con riferimenti). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica; garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, nn. 483 e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/ WALTER HALLER/ HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

7.2. I ricorrenti censurano implicitamente una violazione del loro diritto di essere sentiti siccome le tre decisioni impugnate sarebbero state succintamente motivate.

7.2.1. La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6939/2010 del 27 giugno 2011 consid. 2.1, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Oeffentliches Prozessrecht, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER,

Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può peraltro essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati). A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (DTF 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii; DTF 116 V 28 consid. 3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 2.1 BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, pagg 150-151).

7.2.2. Nelle tre decisioni impugnate, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/a che interessa le tre fattispecie oggetto della presente procedura, l'autorità inferiore ha illustrato l'adempimento dei predetti requisiti nei tre casi, prendendo altresì posizione in merito alle opposizioni formulate dai ricorrenti (cfr. motivazioni esposte ai considerandi 4 e 6 della predette decisioni alle quale si rimanda). Come detto al considerando che precede, è sufficiente che l'autorità prenda posizione sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. Ciò che l'AFC ha fatto illustrando l'adempimento dei requisiti della categoria 2/B/a del Trattato 10 nelle tre decisioni oggetto di ricorso, le quali pertanto soddisfano l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. Tale censura è quindi priva di ogni fondamento.

7.3.

7.3.1. I ricorrenti censurano un'ulteriore violazione del loro diritto di essere sentiti poiché la richiesta di assistenza 31 agosto 2009 dell'IRS redatta in lingua inglese, avrebbe dovuto essere tradotta conformemente all'art. 28 cpv. 5 della Legge federale del 20 marzo 1981 sull’assistenza internazionale in materia penale (Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1).

Lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di pronunciarsi in merito alla predetta doglianza con sentenza A-7729/2010 del 25 ottobre 2011

respingendo la medesima (cfr. consid. 3.2 della citata sentenza). Rilevando come sulla base del Trattato 10, la domanda di assistenza può essere presentata in lingua inglese, il TAF ha evidenziato come l'AIMP non è in principio applicabile nelle procedure di assistenza amministrativa. Tale giurisprudenza non può che essere confermata anche in questa sede: la censura va dunque respinta.

7.3.2. I ricorrenti sostengono dipoi come l'analisi della predetta richiesta 31 agosto 2011 avrebbe posto seri problemi di comprensione sia ai destinatari della medesima, in quanto contribuenti con conoscenze minime della lingua inglese, che a persone cognite della lingua, peraltro con formazione giuridica. Chiedono quindi *in limine litis* che lo scrivente Tribunale ordini la traduzione ufficiale in italiano della predetta richiesta.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, né l'art. 6 CEDU, né la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito conferiscono alla parte interessata da un procedimento il diritto di ottenere una traduzione nella propria lingua degli atti di un incarto redatti in un idioma nel quale esso non ha la padronanza. Di principio, spetta alla parte interessata farsi tradurre gli atti ufficiali di un incarto (cfr. DTF 131 V 35 consid. 3.3 con riferimenti citati, DTF 127 V 219 consid. 2b/bb, DTF 115 Ia 65 consid. 6; decisione del Tribunale amministrativo federale C-7871/2009 del 25 maggio 2010 consid. 3). Con riferimento al caso concreto, a giusto titolo l'AFC non ha proceduto alla traduzione della domanda di assistenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4). La postulata richiesta di traduzione è quindi respinta.

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

7.4.1. Nella procedura legislativa non esiste alcun diritto di essere sentito (cfr. DTF 123 I 63 consid. 2 con i vari rinvii, HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 837; MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318). Tale garanzia non può pertanto essere invocata nei confronti di atti normativi, i quali sono adottati nel rispetto della loro procedura, stabilita secondo i principi dell'organizzazione democratica (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318). La clausola di segretezza di cui all'art. 6 Trattato 10 non ha dunque leso in alcun modo il diritto di essere

sentito dei ricorrenti, visto che nella procedura legislativa, essi non ne sono titolari (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7711/2010 del 7 ottobre 2011 consid. 3.3).

7.4.2. In merito alla decisione 1° settembre 2009, si precisa quanto segue. Conformemente ai disposti dell'art. 20e OCDI-USA, l'AFC era tenuta a notificare la predetta decisione alle persone interessate aventi designato un mandatario in Svizzera autorizzato a ricevere le notificazioni. Ciò che l'autorità ha effettivamente fatto, ma, per forza di cose, solo non appena è venuta in possesso delle informazioni richieste a UBS SA proprio tramite la decisione 1° settembre 2009, che ha permesso di individuare concretamente l'identità delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa. La decisione 1° settembre 2009 – peraltro pubblicata sul sito internet dell'autorità inferiore il 15 settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.3.3) – era quindi necessaria, poiché sulla base dei criteri astratti contenuti nell'allora vigente Accordo 09 non era possibile individuare concretamente i destinatari della domanda di assistenza. I ricorrenti sono quindi venuti a conoscenza dei criteri contenuti nell'Allegato nonché della decisione 1° settembre 2009 allorquando l'AFC ha ottenuto le informazioni da parte di UBS SA. Nel caso concreto, ciò è avvenuto per le tre relazioni bancarie a partire dalla ricezione della missiva dell'AFC del 22 giugno 2010 (cfr. incarto AFC, ***). Essi hanno dunque avuto tempo sino al 4 agosto 2010 per prendere posizione in merito e quindi per esercitare il loro diritto di essere sentiti, chiaramente riferito alle fattispecie. Neppure la decisione 1° settembre 2009 ha quindi leso il diritto di essere sentiti dei ricorrenti. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

8.

I ricorrenti sollevano numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, nel gravame essi contestano dapprima l'Accordo 09 (cfr. punto III. A), nel seguito l'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (cfr. punto III. B), quindi la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC (cfr. punto III. C) e per finire le tre decisioni finali emesse dall'autorità inferiore in data 6 settembre 2010 (cfr. punto III. D). Anche in sede di replica, ribadendo le loro posizioni, discutono nuovamente la validità e l'applicabilità dell'Accordo 09.

Prima di procedere con la disamina delle svariate censure ricorsuali, occorre avantutto precisare quanto segue. Come esposto nel presente giudizio *sub* lett. E., l'Accordo 09 e il Protocollo 10 sono stati approvati dall'Assemblea federale tramite il Decreto federale del 17 giugno 2010 (RU 2010 2907). La Svizzera ha quindi notificato agli USA il medesimo giorno l'adempimento delle procedure interne d'approvazione secondo l'art. 3 cpv. 2 del Protocollo 10. Tale versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è, come detto, denominata "Trattato 10".

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

9.

Come esposto in narrativa, i ricorrenti contestano la validità e l'applicabilità del Trattato 10.

9.1. Essendosi già espresso in merito a parecchie delle censure ricorsuali sollevate nel gravame in numerose altre sentenze pubblicate – in particolare nella già citata sentenza pilota A-4013/2010 del 15 luglio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) – lo scrivente Tribunale procederà qui di seguito a un'esposizione delle medesime in sunto, richiamando la costante giurisprudenza in materia, che viene confermata anche in questa sede.

9.1.1. Il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo, vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. Né il diritto interno, né la prassi consentono di derogarvi. Il Tribunale amministrativo federale è tenuto, conformemente all'art. 190 Cost., ad applicare il diritto internazionale quand'anche fosse contrario alla Costituzione federale. In ogni caso, non è possibile esaminare la conformità del diritto internazionale con le leggi federali, in particolare se esso è più recente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 3 con i numerosi riferimenti ivi menzionati).

Il diritto internazionale, le cui fonti sono codificate all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945 (RS 0.193.501), regola in particolare il rapporto tra gli Stati. Le norme di diritto internazionale si basano sul diritto consuetudinario il quale è codificato nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990). I trattati internazionali ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 lett. a CV – tra i quali anche il Trattato 10 – vanno interpretati secondo le disposizioni della CV (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 8.1 e 4.6 con rinvii). L'art. 26 CV, quale norma consuetudinaria di diritto internazionale, sancisce il principio secondo cui ogni trattato in vigore vincola le Parti contraenti e queste devono eseguirlo in buona fede (*pacta sunt servanda*). Il termine "parte" indica uno Stato che ha consentito ad essere vincolato dal trattato (cfr. art. 2 cpv. 1 lett. g CV). Giusta l'art. 27 CV, tranne nel caso di una manifesta violazione della regolamentazione delle competenze (cfr. art. 46 CV), una parte non può di principio invocare le disposizioni della propria legislazione interna per giustificare la mancata esecuzione di un trattato (cfr. DTF 124 II 293 consid. 4 e DTF 120 Ib 360 consid. 2c). Di conseguenza, malgrado le disposizioni del loro ordinamento interno gli Stati sono obbligati a rispettare le obbligazioni derivanti dal diritto internazionale. Ogni violazione di un trattato configura una violazione del diritto internazionale per la quale lo Stato che ha agito in tal modo dev'esserne ritenuto responsabile (cfr. DTAF 2010/40 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati e DTAF 2010/7 consid. 3.3.3 con riferimenti).

Come detto, il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo che va dunque posto sul medesimo rango della CDI-USA 96 (cfr. DTAF 2010/40 consid. 6.2.2). Visto che entrambi gli accordi sono stati conclusi tra le medesime Parti, conformemente all'art. 30 cpv. 3 CV, il trattato anteriore non si applica che nella misura in cui le sue disposizioni siano compatibili con quelle del trattato posteriore (principio della *lex posterior*). Fra l'altro, l'art. 7a del Trattato 10 precisa che ai fini dell'esecuzione della domanda di assistenza amministrativa formulata dall'IRS il 31 agosto 2009, in caso di disposizioni discordanti, esso prevale sull'esistente CDI-USA 96 così pure sull'Accordo 03. Nel contesto della predetta domanda di assistenza, il Trattato 10 prevale dunque sugli accordi conclusi anteriormente (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 consid. 4). La CDI-USA 96 torna tuttavia d'applicazione, allorquando il Trattato 10 non contiene delle norme che vi differiscano. Ciò vale in particolare per il diritto procedurale, per il quale è applicabile la OCDI-USA, per quanto il Trattato 10 non preveda delle norme proprie, così come risulta peraltro dal suo art. 1 cpv. 2 (cfr. tra le molte decisioni

del Tribunale amministrativo federale, A-6053/2010 del 10 gennaio 2011 consid. 3; A-4911/2010 del 30 novembre 2010 consid. 3 così pure la già citata A-4013/2010 considd. 2.1 e segg. e 6).

Per determinare il rapporto tra le disposizioni che regolano il medesimo oggetto previste nel Trattato 10, nella CDI-USA 96, nella CEDU e nel Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti civili e politici (Patto ONU II, RS 0.103.2), occorre far riferimento all'art. 30 CV. Nella predetta sentenza DTAF 2010/40, lo scrivente Tribunale ha sancito che i disposti del Trattato 10 prevalgono sulle altre disposizioni di diritto internazionale, compresi gli artt. 8 CEDU (diritto al rispetto della vita privata e familiare) e 17 Patto ONU II (divieto e tutela contro interferenze od offese arbitrarie o illegittime nella sfera privata e personale) poiché tali norme non appartengono al diritto internazionale imperativo. Gli importanti interessi economici della Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono inoltre sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (cfr. la citata DTAF 2010/40 considd. 4.5 e 6 con riferimenti). Le garanzie procedurali sancite dall'art. 6 CEDU (diritto ad un equo processo) non si applicano in materia di assistenza amministrativa (cfr. la già citata DTAF 2010/40 consid. 5.4.2).

Un trattato internazionale può essere applicato a titolo provvisorio in attesa della sua effettiva entrata in vigore allorquando esso medesimo dispone in tal modo o quando gli Stati contraenti avevano in una qualche altra maniera così convenuto durante i negoziati (cfr. art. 25 cpv. 1 CV). L'art. 9 del Trattato 10 e l'art. 3 cifra 2 del Protocollo 10 prevedono espressamente l'applicazione provvisoria. Entrambi i predetti testi erano quindi validamente in vigore allorquando il Trattato 10 non lo era ancora formalmente (cfr. la citata decisione DTAF 2010/40 considd. 4.3 e 5.3.5).

L'irretroattività di un trattato internazionale è la regola (cfr. art. 28 CV). Gli Stati contraenti sono tuttavia liberi sia di concordare esplicitamente l'applicazione retroattiva del trattato, sia di prevederla implicitamente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 4.4 nonché decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.5). Delle regole di procedura sono peraltro state applicate retroattivamente a dei fatti anteriori, in quanto il divieto dell'irretroattività è valido unicamente per il diritto penale materiale e non per il diritto procedurale, del quale fanno parte le disposizioni in materia di assistenza amministrativa (cfr. oltre alla succitata DTAF 2010/40, le decisioni del Tribunale ammini-

strativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.5 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

Le Parti contraenti hanno voluto del resto applicare il Trattato 10 a dei fatti accaduti prima della sua sottoscrizione. Tale volontà d'applicazione retroattiva dell'allora vigente Accordo 09 risulta chiaramente dai criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa di cui all'Allegato al predetto Trattato. A prescindere quindi da quanto previsto al suo art. 8, ossia la sua entrata in vigore al momento della firma, Svizzera e USA hanno voluto attribuire al Trattato 10 un effetto retroattivo (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.5 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2010 consid. 4.1.4).

Come detto in precedenza, una parte contraente non può in principio invocare la violazione di una disposizione del suo diritto interno concernente la competenza a concludere trattati per infirmare il proprio consenso ad esserne vincolato. Giusta l'art. 46 CV, unicamente se la violazione è manifesta e riguarda una norma di importanza fondamentale del proprio diritto interno è possibile invalidare il trattato. Nel caso concreto, un eventuale mancato rispetto delle competenze previste dal diritto interno per la procedura d'approvazione non potrebbe dunque essere eccepito alla validità del Trattato 10, visto che una simile violazione non avrebbe potuto essere notoria agli USA. Ciò vale altresì sia per l'esenzione del Trattato 10 dall'assoggettamento a referendum (facoltativo), sia per la determinazione da parte del Consiglio federale dell'applicazione provvisoria del Trattato (cfr. la citata DTAF 2010/40 considd. 5.3.4 e 5.3.5). Non occorre quindi esaminare se il Consiglio federale ha effettivamente osservato le condizioni poste dalla propria legislazione interna (ossia, la salvaguardia di importanti interessi della Svizzera e una particolare urgenza) per accordarsi sull'applicazione provvisoria del Trattato (cfr. art. 7b della Legge sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione del 21 marzo 1997 [LOGA, RS 172.010]), poiché, in considerazione della sola ottica determinante di cui all'art. 46 CV, appare irrilevante (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 5.3.5).

Il Consiglio federale era peraltro competente per concludere l'Accordo 09 in virtù dell'art. 7a LOGA, essendo il medesimo una composizione amichevole conclusa in virtù dell'art. 25 CDI-USA 96. L'espressione "autorità competente" giusta l'art. 25 CDI-USA 96 designa per quanto concerne la Svizzera, il Direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni o il suo rappresentante autorizzato (cfr. art. 3 cpv. 1 lett. f CDI-USA 96). Questa competenza è conforme agli artt. 7a e 48a LOGA. Secondo gli

artt. 47 cpv. 4 e 38 LOGA le unità amministrative superiori e il Consiglio federale possono in ogni tempo avocare a sé la decisione su singole questioni. Ne discende che il Consiglio federale era legittimato a concludere l'Accordo 09 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 considd. 3.7.2 e 5.6.2 con riferimenti citati). In siffatte circostanze è dunque superfluo discutere le asserzioni sollevate dai ricorrenti in merito alla perizia 23 settembre 2009 elaborata dal Prof. Robert Waldburger.

Lo scrivente Tribunale ha inoltre avuto modo di giudicare come il fatto che l'IRS abbia ritirato completamente e definitivamente il provvedimento "John Doe Summons" non incida in alcun modo sull'applicabilità del Trattato 10 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 6.2, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti dall'art. 31 cpv. 1 CV, la cifra di 4'450 conti non costituisce accezione alcuna volta a determinare se il Trattato 10 debba essere considerato adempiuto dalle Parti contraenti. Secondo lo scrivente Tribunale, il fatto che la Svizzera abbia trasmesso agli USA i dati bancari relativi a 4'450 conti non sta altresì a significare che il Trattato 10 sia adempiuto (cfr. tra le molte, decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 2.4.2). Una siffatta interpretazione è peraltro conforme al principio della sicurezza del diritto ed è parimenti confermata dall'art. 10 del Trattato 10, in applicazione del quale, a tutt'oggi le Parti non hanno ancora confermato l'adempimento integrale degli obblighi assunti in seguito alla sottoscrizione del medesimo.

In conclusione, il Trattato 10 è vincolante per il Tribunale amministrativo federale ai sensi dell'art. 190 Cost. Un esame dell'adeguatezza dei criteri relativi alla concessione dell'assistenza amministrativa definiti dal Trattato 10 è dunque escluso. Ne consegue che le persone interessate possono opporsi alla concessione dell'assistenza amministrativa unicamente provando che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono stati applicati in modo erroneo al loro caso, oppure dimostrando che i risultati ai quali è giunta l'AFC si fondano su degli errori di calcolo (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 8.3.3 con riferimenti citati; cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.6 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

9.2. Alla luce di quanto esposto in precedenza, le corrispondenti censure ricorsuali sollevate dai ricorrenti vanno respinte, e meglio: non vi è stata alcuna violazione del principio di divieto di retroattività delle leggi così

pure nessuna violazione in ragione dell'applicazione provvisoria del Trattato 10. Non occorre quindi esaminare se, secondo il diritto interno svizzero, il segreto bancario si oppone alla trasmissione delle informazioni richieste dall'IRS, in ragione del fatto che il Trattato abbia qualificato dei comportamenti in maniera differente da quanto previsto dalla casistica riferita alla sottrazione d'imposta nel diritto svizzero (cfr. art. 175 e segg. della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD, RS 642.11], art. 56 della Legge federale del 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID, RS 642.14]). Il Trattato 10 è peraltro tuttora in vigore e quindi applicabile anche al caso in esame. È del tutto superfluo procedere quindi alla disamina del parere giuridico del Prof. Robert Waldburger. Per la concessione dell'assistenza amministrativa agli USA sono dunque determinanti esclusivamente i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10. Di conseguenza, non occorre ordinare alcuna delle misure istruttorie postulate dai ricorrenti *in limine litis* volte sia all'esame della costituzionalità e all'applicabilità del Trattato 10 che all'accertamento del numero di conti bancari trattati dall'AFC e quelli di cui l'IRS ha ottenuto informazioni (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* I. 2 e I. 5). In particolare, vanno respinte le richieste d'audizione di testimoni postulate mediante istanza di misure istruttorie 16 marzo 2011 (cfr. citato allegato, pag. 5). Si rammenta a tal proposito che il diritto d'amministrare le prove presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio indicato sia necessario per il suo accertamento e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; parimenti sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 3.2). Non essendo qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 10.4 del presente giudizio), mediante la sottoscrizione del Trattato 10 – che contiene dei criteri astratti per identificare i contribuenti interessati dalla domanda di assistenza, senza tuttavia citarli per nome – non è stato violato il divieto delle "fishing expeditions".

9.3. I ricorrenti lamentano dipoi che i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10 violano il principio della presunzione d'innocenza.

Come già esposto in precedenza, lo scrivente Tribunale non può esaminare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali (cfr. consid. 9.1.1 che precede). Il Trattato 10 deve dunque essere applicato anche qualora dovesse instaurare un regime che implica una presunzione di colpevolezza per "truffe e reati analoghi" non appena de-

terminati criteri sono adempiuti (cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.4 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1). Va altresì ribadito che la procedura di assistenza amministrativa non è sottoposta alle esigenze dell'art. 6 CEDU e alle disposizioni corrispondenti del Patto ONU II (cfr. consid. 9.1.1; parimenti sentenza del Tribunale federale 1C_224/2008 del 30 maggio 2008 consid. 1.2 con riferimenti ivi citati). E occorre dipoi ricordare che il giudice dell'assistenza non si pronuncia in merito alla colpevolezza delle persone interessate dal procedimento di assistenza amministrativa e non compete peraltro a lui verificare se un atto punibile è stato effettivamente commesso (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con riferimenti). In siffatte circostanze, la censura sollevata dai ricorrenti è priva di ogni fondamento, non applicandosi tale principio in ambito di assistenza amministrativa (cfr. anche decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6262/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 4.2.4 e A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 4).

9.4. A mente dei ricorrenti, la procedura adottata tesa a verificare se la situazione concreta di un contribuente americano corrisponde ai criteri previsti nell'Allegato all'Accordo 09, non solo rovescerebbe il principio dell'onere probatorio a carico dell'autorità rogante, ma addirittura lo stravolgerebbe, dal momento che contro ogni principio di sovranità nazionale, la selezione dei casi rientranti nel campo d'applicazione dell'Accordo 09 è stata demandata a UBS SA, conformemente al suo art. 4. I ricorrenti censurano quindi l'arbitrarietà nell'aver lasciato a UBS SA, entità di diritto privato, la facoltà di decidere quali e quanti incarti sarebbero stati posti al vaglio dell'Autorità federale, la quale non avrebbe quindi potuto decidere autonomamente fino a che punto (in termini di numeri) l'assistenza avrebbe dovuto essere concessa.

Il 1° settembre 2009 l'AFC ha preso una decisione nei confronti di UBS SA che la obbligava a fornirle delle informazioni ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 OCDI-USA. Essa ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 dell'Accordo 09, di fornire in particolare i dossier completi dei clienti che adempivano i criteri di cui all'Allegato dell'Accordo 09. Contrariamente a quanto pretendono i ricorrenti, UBS SA non aveva la possibilità di scegliere dei conti o di trasmettere all'AFC unicamente dei dati bancari che riguardassero taluni clienti. Ma al contrario, essa doveva trasmettere all'autorità inferiore tutti i dossier dei clienti che adempivano i criteri di cui all'Allegato all'attuale Trattato 10 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 4.1).

Considerato come non appartenga allo scrivente Tribunale verificare se UBS SA abbia correttamente eseguito la decisione resa nei suoi confronti dall'AFC, la censura dei ricorrenti – nella misura in cui è ricevibile – deve essere respinta (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati).

9.5. I ricorrenti lamentano che nella stipula dell'Accordo 09, il Governo svizzero ha agito a tutela dell'interesse proprio, in quanto azionista, per il tramite della Banca Nazionale Svizzera, di UBS SA. A sostegno di detta tesi, adducono che il Consiglio federale non avrebbe fatto uso dei poteri decisionali di carattere straordinario che gli sono conferiti dalla Costituzione per sottoscrivere tale Accordo.

Il Trattato 10 è stato concluso dalla Svizzera sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96. Nel proprio Messaggio, il Consiglio federale spiega che il Trattato 10 è stato sottoscritto non solo nel rispetto degli impegni di diritto internazionale presi dalla Svizzera in virtù degli accordi internazionali, ma anche al fine di proteggere gli importanti interessi economici dello Stato, tra cui il benessere economico del paese. Secondo l'Esecutivo federale, tenuto conto delle conseguenze della crisi economica e finanziaria e della generale insicurezza economica, considerata l'importanza di UBS SA per il sistema economico svizzero, il suo tracollo avrebbe arrecato un danno notevole all'intero settore bancario e all'intera economia del nostro Paese (cfr. Messaggio del 14 aprile 2010 sull'approvazione dell'Accordo tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA e del Protocollo d'emendamento, in FF 2010 2589, 2593 e segg.).

Considerato come non sia possibile né esaminare l'eventualità di un tracollo dell'istituto bancario, né stabilire la gravità delle eventuali conseguenze, è sufficiente che la valutazione operata dal Consiglio federale non fosse *a priori* insostenibile. La difesa degli interessi socio-economici della Svizzera costituisce quindi un motivo sufficiente per concludere che il Trattato 10 è stato sottoscritto nel solo interesse pubblico della Confederazione. Peraltro, come giudicato dallo scrivente Tribunale, tale ingerenza è stata ritenuta ammissibile, conformemente all'art. 8 cpv. 2 CEDU nonché alla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 6.5.4). La censura sollevata dai ricorrenti va conseguentemente respinta.

9.6. I ricorrenti sostengono che il Trattato 10 violi il principio dell'uguaglianza poiché penalizza unicamente i clienti di UBS SA e non quelli di

altre banche. Censurano dunque una violazione degli artt. 8 Cost., 14 CEDU, 2 cpv. 2 del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti economici, sociali e culturali (Patto ONU I, RS 0.103.1).

Come detto poc'anzi, lo scrivente Tribunale non può verificare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali. Il Trattato 10 prevale altresì sugli accordi internazionali conclusi anteriormente che gli sarebbero contrari (cfr. consid. 9.1.1 che precede), ciò che dispensa lo scrivente Tribunale dall'esame di un'ipotetica violazione delle predette norme, nella misura in cui siano pertinenti (ciò che non dev'essere d'altronde già giudicato; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6962/2010 del 18 luglio 2011 considd. 3.2 e segg. e A-6930/2010 del 9 marzo 2010 consid. 5.3.3).

Si sottolinea peraltro che le postulate violazioni degli artt. 14 CEDU e 2 cpv. 2 Patto ONU I – le cui garanzie non godono di un'esistenza indipendente (cfr. DTF 135 I 161 consid. 2.2 e riferimenti, DTF 133 V 367 consid. 11.3 pag. 388, DTF 123 II 472 consid. 4c pag. 477) – sarebbero ad ogni modo prive di fondamento e ciò poiché i ricorrenti non le invocano in combinazione con un'altra garanzia convenzionale considerata un diritto sostanziale ai sensi delle predette Convenzioni. Inoltre, essi non dimostrano in che modo le succitate disposizioni offrirebbero loro una protezione più ampia di quella di cui all'art. 8 Cost. Il Trattato 10 deve pertanto essere applicato anche qualora dovesse comportare un supposto regime giuridico differente per i clienti di UBS SA rispetto a quelli di altre banche (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.2 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1).

9.7. A mente dei ricorrenti, l'esclusione della clausola referendaria disposta nel Decreto federale del 17 giugno 2010 che approva l'Accordo 09 e il Protocollo 10 deve essere considerata quale violazione dei diritti politici dei cittadini svizzeri compiuta ad opera del Consiglio federale.

A torto. Pure su tale censura lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di esprimersi, sancendo come sebbene il Trattato 10 non sia stato sottoposto a referendum (facoltativo), esso è vincolante per la Svizzera (cfr. la citata decisione DTAF 2010/40 consid. 5.3.4, cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.4 e A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.4). Sarebbe potuto essere altrimenti, unicamente qualora il non aver assoggettato a referendum (facoltativo) il Trattato 10 avesse costituito

una violazione manifesta del diritto interno svizzero concernente la competenza a concludere trattati e avesse riguardato una norma di importanza fondamentale (cfr. art. 46 cpv. 1 CV). Ciò che, come detto in precedenza (cfr. consid. 9.1.1 del presente giudizio), non è stato il caso.

9.8. I ricorrenti ravvisano dipoi una violazione del principio della separazione dei poteri da parte del Consiglio federale, poiché concordando la clausola di segretezza di cui all'art. 6 del Trattato 10, avrebbe inibito il diritto di essere sentito nelle procedure riservate ai Tribunali.

Considerato come non sussista alcuna violazione del diritto di essere sentito riferita alla clausola di segretezza (cfr. consid. 7.3 del presente giudizio), la violazione del principio della separazione dei poteri – peraltro, principio costituzionale non iscritto nella Costituzione federale (cfr. AUER/MALINVERNI/ HOTTELIER, op. cit., nn. 55 e 1721; HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 1410) – motivata sulla base di una violazione del diritto di essere sentito insussistente, è priva di fondamento. Non è quindi necessario dilungarsi oltre nella sua analisi.

10.

Occorre ora procedere con la disamina delle censure relative alla domanda di assistenza amministrativa trasmessa all'autorità inferiore da parte dell'IRS il 31 agosto 2009 (cfr. consid. 10.1 che segue) nonché della decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC nei confronti di UBS SA (cfr. consid. 10.2 che segue).

10.1.

10.1.1. Giusta l'art. 2 cpv. 1 lett. d del Decreto federale del 22 giugno 1951 concernente delle convenzioni internazionali conchiuse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (RS 672.2), il Consiglio federale è competente per disciplinare la procedura da osservare per gli scambi di informazioni previsti da una Convenzione (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 consid. 2). Con riferimento allo scambio di informazioni con gli USA fondato sull'art. 26 CDI-USA 96, il Consiglio federale ha fatto uso di tale competenza emanando l'OCDI-USA. L'allora vigente Accordo 09 nonché il Trattato 10 nulla mutano a tale procedura (cfr. DTAF 2010/64 consid. 1.4.2, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 consid. 2.1 e A-7432/2008 del 5 marzo 2009 consid. 1.1 e seg.).

A tenore dell'art. 20c cpv. 1 OCDI-USA, l'AFC procede con un esame preliminare delle richieste per lo scambio di informazioni da parte delle competenti autorità americane al fine di prevenire truffe e delitti analoghi in materia fiscale giusta l'art. 26 CDI-USA 96. Tale esame è limitato a sapere se le condizioni da adempiere secondo le norme pertinenti, sono state rese verosimili. Nel caso di richieste formulate dagli USA, a tale stadio della procedura l'AFC non deve ancora esaminare se le condizioni dell'assistenza amministrativa sono adempiute o meno. Essa non deve neppure esprimersi in merito all'esistenza di una truffa o di un reato analogo ai sensi dei disposti di legge pertinenti e nemmeno riguardo al fatto se, al fine di ottenere le informazioni richieste, le autorità statunitensi abbiano precisato in maniera sufficiente la fattispecie. L'AFC si pronuncia in merito a ciò nella sua decisione finale ai sensi dell'art. 20j cpv. 1 OCDI-USA (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2).

10.1.2. Sulla base dell'allora vigente Accordo 09, gli USA hanno presentato alla Svizzera una domanda di assistenza amministrativa in data 31 agosto 2009. L'IRS ha richiesto all'AFC la trasmissione di informazioni e documenti concernenti i contribuenti americani i quali, agendo deliberatamente con l'aiuto dell'istituto bancario, avrebbero truffato il fisco statunitense venendo meno al loro obbligo di dichiarare ogni reddito, indipendentemente dalla fonte o dal luogo dove esso è realizzato, nell'ambito delle loro dichiarazioni fiscali annuali (cfr. anche *sub* B. del presente giudizio). Il 1° settembre 2009 l'AFC ha dunque emanato una decisione nei confronti di UBS SA inerente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 OCDI-USA (cfr. anche *sub* C. del presente giudizio).

10.2. I ricorrenti ritengono nulla la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS – e di conseguenza pure la susseguente decisione 1° settembre 2009 emanata dall'AFC – poiché nella medesima sarebbero assenti la precisa indicazione dei contribuenti USA interessati nonché qualsiasi cenno riferito al loro preciso comportamento (oggetto di potenziale scambio di informazioni) e sarebbe insufficientemente determinato il presunto luogo di commissione del comportamento rimproverato.

10.2.1. La CDI-USA 96, l'OCDI-USA e il Trattato 10 non contengono disposizioni esplicite concernenti le esigenze contenutistiche che deve soddisfare una domanda di assistenza amministrativa. Il Trattato 10 prevede unicamente che nella domanda presentata dall'IRS non è necessario indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i principi dell'assistenza giudiziaria internazionale possono essere adottati

anche nel contesto dello scambio di informazioni di cui all'art. 26 CDI-USA 96 (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde peraltro alla prassi attuale e appare adeguato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza amministrativa e dall'assistenza giudiziaria. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi motivo alcuno per rimettere in questione la predetta giurisprudenza (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.1).

Nella fattispecie occorre esaminare i requisiti posti all'art. 29 del Trattato del 25 maggio 1973 conchiuso tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (TAGSU, RS 0.351.933.6). Tale disposto stabilisce che la domanda deve designare il nome dell'autorità richiedente e indicare, se possibile, l'oggetto e la natura dell'indagine o del procedimento così pure una descrizione dei principali fatti allegati o da accertare. Va altresì esposta la ragione della necessità delle prove o delle informazioni richieste e, infine, vanno indicati i precisi dati elencati dalla legge riguardanti la persona coinvolta procedimento (cfr. art. 29 cpv. 1 TAGSU). Nelle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale occorre altresì menzionare il tipo di imposta così pure il periodo di tempo al quale fa riferimento la richiesta nonché i motivi che hanno fondato il sospetto dell'autorità dello Stato richiedente (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3).

10.2.2. La domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 menziona l'autorità richiedente. Essa è inoltre datata e firmata. L'agire, che ha fondato un sospetto sufficiente alla base di tale richiesta, è la ivi descritta assenza di una dichiarazione degli averi alle competenti autorità. La descrizione di tale condotta è basata sui mezzi di prova annessi, in particolare il Deferred Prosecution Agreement ("DPA") stipulato tra gli Stati Uniti d'America e UBS SA il 18 febbraio 2009. È indicato altresì il periodo di tempo al quale l'AFC deve riferirsi per attuare la trasmissione dei dati ed infine, sono elencati i documenti che abbisogna (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.2).

10.2.3. L'indicazione dei nomi dei clienti statunitensi di UBS SA oggetto della domanda di assistenza amministrativa del 31 agosto 2009 è stata sostituita da una serie di criteri definiti. Essi sono identici al testo dell'Allegato dell'Accordo 09. Si è quindi rinunciato all'indicazione dei nomi rispettivamente alla chiara identificazione delle persone interessate dalla domanda di assistenza (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Tale disposizione è vincolante per il Tribunale amministrativo federale e pertanto non occorre proseguire con il suo esame (cfr. la citata decisione A-4013/2010

consid. 7.2.3). La censura sollevata dai ricorrenti riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

10.3. A mente dei ricorrenti, la richiesta 31 agosto 2009 sarebbe altresì nulla poiché violerebbe il principio della specialità e quello della proporzionalità, non sussistendo alcun nesso fra l'oggetto della rogatoria e la documentazione richiesta.

10.3.1. Secondo il principio della specialità, le informazioni ottenute dallo Stato richiesto non possono essere utilizzate dallo Stato richiedente come mezzi di prova in una procedura relativa a un reato che non sia quello per il quale siano state richieste. Allorquando l'assistenza internazionale si fonda su un trattato, lo Stato richiedente è legato dalle disposizioni ivi previste. La portata del carattere vincolante per lo Stato richiedente deve essere completata sulla base dei principi generali applicabili sviluppati in materia di assistenza giudiziaria, per quanto i medesimi siano descritti nei trattati internazionali solo a grandi linee (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.551/2001 del 12 aprile 2002 consid. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basilea 2001, nn. 287 e 326 e segg.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Berna 2009, n. 726). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa, sulla base della Convenzione di doppia imposizione con gli USA, l'art. 26 CDI-USA 96 – come visto applicabile pure nella fattispecie (cfr. consid. 9.1.1 del presente giudizio) – precisa a chi e per quale uso le informazioni trasmesse sono esclusivamente determinanti:

> «[…] Tutte le informazioni ricevute da uno Stato contraente (...) possono essere accessibili soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative) che si occupano dell'accertamento, della riscossione o dell'amministrazione delle imposte che rientrano nel campo d'applicazione della presente Convenzione, della messa in esecuzione e del perseguimento penale di queste imposte oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici relativi a queste imposte.»

Stante la giurisprudenza del Tribunale federale, il rispetto del principio della specialità da parte degli Stati vincolati con la Svizzera da un accordo di assistenza giudiziaria è presunto conformemente al principio della buona fede nel diritto internazionale. È difatti evidente che gli Stati rispettosi del diritto si conformino ai loro obblighi internazionali senza che sia necessaria una loro dichiarazione esplicita in tal senso

(cfr. DTF 107 Ib 264 consid. 4b con riferimenti; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 5.2).

In base al principio della specialità occorre dunque partire dal presupposto che le autorità fiscali statunitensi utilizzeranno unicamente le informazioni e i dati relativi ai ricorrenti trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, i ricorrenti potranno sollevare tale obiezione dinanzi alle competenti autorità statunitensi. Già per tale motivo, la censura sollevata che riguarda la richiesta 31 agosto 2009 – e non le considerazioni esposte nelle tre decisioni impugnate riferite alle fattispecie (cfr. pto. 7 della medesime) – è destituita di fondamento.

10.3.2. Quanto alla doglianza relativa alla violazione del principio di proporzionalità si rileva quanto segue.

Secondo la giurisprudenza in materia, l'assistenza amministrativa può essere accordata unicamente nella misura necessaria per la ricerca della verità da parte dell'autorità dello Stato richiedente. Sapere se le informazioni richieste sono necessarie o semplicemente utili per la procedura condotta nello Stato richiedente è una questione che, di principio, è lasciata al libero apprezzamento delle autorità di questo Stato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.1 con riferimenti ivi citati). Le autorità svizzere non possono sostituirsi a quelle straniere in tale apprezzamento. La cooperazione internazionale può essere rifiutata unicamente se gli atti richiesti sono senza rapporto con il reato perseguito e sono manifestamente inefficaci ai fini dell'avanzamento dell'inchiesta, di modo che la richiesta formulata apparirebbe come un pretesto per una ricerca indeterminata di mezzi di prova (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 11.1 e A-6302/2010 del 28 marzo 2011 considd. 9.1 e 9.2. con i numerosi rinvii, in particolare DTF 121 II 241 consid. 3a).

Tramite la richiesta 31 agosto 2009, le autorità statunitensi hanno inteso perseguire la trasmissione di una documentazione bancaria completa, relativa in particolare all'apertura, alla tenuta e alla gestione di conti bancari detenuti presso UBS SA sia da clienti statunitensi che da veicoli finanziari a loro riconducibili. In tal maniera, l'autorità richiedente ha inteso di poter esaminare l'insieme della documentazione bancaria relativa alle predette relazioni bancarie, ciò che lo scrivente Tribunale – tenuto conto dell'inchiesta che deve essere condotta negli Stati Uniti – ha ritenuto e ritiene non eccessivo (cfr. la citata decisione A-6302/2010 consid. 9.2).

L'AFC non ha quindi disatteso il principio di proporzionalità dando seguito alla richiesta di informazioni dell'autorità fiscale statunitense. I ricorrenti muovono quindi una censura infondata.

10.4. I ricorrenti adducono altresì che la richiesta 31 agosto 2009 e la decisione 1° settembre 2009 sarebbero nulle, poiché nella loro genericità rientrerebbero nella categoria delle "fishing expeditions" in favore di Stati terzi, inammissibili secondo l'ordinamento giuridico svizzero.

Anche tale censura è votata all'insuccesso. Come detto in precedenza (cfr. consid. 10.2.3 del presente giudizio), nel Trattato 10 – dov'è previsto che nella domanda di assistenza amministrativa non è necessario indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS SA – la menzione dei nomi è stata sostituita da una serie di criteri. Essendo tale disposizione vincolante per lo scrivente Tribunale giusta l'art. 190 Cost., non occorre esaminare la questione relativa alle "fishing expeditions". Si osserva ad ogni modo che i criteri di cui all'Allegato sono talmente precisi che sia UBS SA prima, che l'AFC poi, hanno potuto determinare le persone assoggettate. Di conseguenza, non può essere censurata alcuna difficoltà nella loro applicazione (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 7.2.3 e 8.4).

10.5. I ricorrenti lamentano altresì che la domanda d'assistenza formulata dall'IRS il 31 agosto 2009 sarebbe in chiaro contrasto con l'art. 47 della Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR, RS 952.0), tenuto conto che, a loro dire, la richiesta si fonderebbe su prove acquisite illegalmente. Invocano quindi una violazione del segreto bancario da parte di chi ha fornito i criteri all'IRS, poiché i medesimi permetterebbero di ricostruire l'identità di clienti di UBS SA. Un siffatto comportamento ingenererebbe altresì una violazione dell'art. 273 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP, RS 311.0). I ricorrenti ritengono inoltre necessario accertare se, e in che misura, UBS SA abbia trasmesso delle informazioni sensibili alle autorità americane alfine di assistere l'IRS nell'allestimento dell'Allegato al Trattato 10. Sostengono difatti che in tal caso si prefigurerebbero dei comportamenti di rilevanza penale che, se accertati, renderebbero nulla l'assistenza amministrativa in favore delle autorità americane.

Anche su tali doglianze non può essere prestata adesione e ciò poiché, come noto, il Trattato 10 prevale su ogni disposizione legale o costituzionale anteriore e dunque anche sui citati artt. 47 LBCR e 273 CP (cfr. DTAF 2010/40 considd. 3.1.2 e 3.3). Tali norme non vanno dunque discusse nel contesto della fattispecie (cfr. decisione del Tribunale ammi-

nistrativo federale A-6930/2010 del 9 marzo 2011 consid. 6.2.5). Essendo l'Allegato al Trattato 10 vincolante per le autorità svizzere in virtù dell'art. 190 Cost., le circostanze nelle quali sono stati redatti i criteri alla base della concessione dell'assistenza amministrativa agli USA, non sono atte a inficiare in alcun modo la sua validità. Ne discende che la richiesta d'audizione di un testimone postulata dai ricorrenti *in limine litis* (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 42; *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.2) appare superflua ed è pertanto respinta.

10.6. I ricorrenti chiedono altresì di verificare il giorno di notifica della richiesta 31 agosto 2009 indirizzata all'AFC, visto che dagli atti risulterebbe che la medesima sia stata notificata il 3 settembre 2009, allorquando la decisione dell'AFC è stata emessa anteriormente (1° settembre 2009).

Nella decisione A-6695/2010 del 24 giugno 2011, lo scrivente Tribunale ha avuto modo di esprimersi in merito, chiarendo la situazione come segue. La domanda di assistenza formulata dall'IRS era stata trasmessa all'autorità inferiore via fax il 31 agosto 2009. Considerato come né la OCDI-USA né il Trattato 10 contenessero delle prescrizioni formali in merito, come vi fosse una certa urgenza nell'esecuzione della predetta domanda, e peraltro, come dopo la conclusione dell'Accordo 09, era chiaro all'AFC che avrebbe ricevuto una domanda di assistenza da parte dell'IRS, non era dunque necessario che l'autorità inferiore attendesse la ricezione della richiesta di assistenza nella sua versione originale – pervenuta per posta il 3 settembre 2009 – per poter emettere la sua decisione 1° settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 4.7). Stante quanto precede la richiesta d'audizione di un testimone, volta all'accertamento del giorno della notifica della richiesta statunitense postulata dai ricorrenti *in limine litis* (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 41, *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.1) appare superflua e va pertanto respinta.

10.7. Visto le considerazioni che precedono, la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'IRS il 31 agosto 2009 adempie i requisiti posti dalla legge e di conseguenza andava eseguita (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.3).

10.8.

10.8.1. Quanto alla decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC, come lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di precisare, essa non riguarda la concessione dell'assistenza amministrativa. Tramite la stessa, l'autorità

inferiore ha difatti richiesto a UBS SA delle informazioni ai sensi dell'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA. L'allora vigente Accordo 09, in relazione con la predetta norma dell'OCDI-USA, costituiva quindi una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di prendere una decisione nei confronti di UBS SA, avente quale oggetto in particolare la trasmissione dei dossier completi dei clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo d'applicazione dei criteri esposti nell'Allegato (cfr. la citata decisione A-4013/2010 considd. 2.2 e 2.3). Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, tale decisione non è quindi nulla.

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

Come detto in precedenza, la decisione 1° settembre 2009 è una decisione tramite la quale l'AFC ha richiesto a UBS SA delle informazioni in base all'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA nonché all'allora Accordo 09, i quali vanno ritenuti una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di poter procedere in tal modo (cfr. consid. 6.8.1 del presente giudizio). L'art. 190 LIFD non trova quindi applicazione nel caso concreto. Ne discende che l'AFC era competente per la resa di tale decisione. Per il che, anche questa censura risulta priva di fondamento. La richiesta d'audizione di un testimone volta ad accertare se l'AFC abbia ottenuto la succitata autorizzazione postulata dai ricorrenti *in limine litis* (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 42, *petitum* ricorsuale *ad* 2.4.1) appare superflua *e* va pertanto respinta.

10.9. Infine, senza sollevare un'esplicita contestazione, i ricorrenti osservano come occorrerebbe valutare se l'IRS – e la sua Criminal Division, quale autorità inquirente penale per il perseguimento di delitti fiscali – invece di rivolgersi all'AFC avrebbe dovuto piuttosto indirizzare la sua richiesta di assistenza alle competenti autorità penali svizzere.

Secondo il diritto fiscale internazionale, lo Stato richiedente è di principio libero di scegliere se inoltrare una domanda di assistenza giudiziaria o di assistenza amministrativa. Lo Stato richiesto non può dunque determinarsi in merito alla scelta operata dallo Stato richiedente. Esso è tenuto ad esaminare se i presupposti per la concessione dell'assistenza sono realizzati o meno, seguendo la procedura scelta dallo Stato richiedente (cfr. decisioni del Tribunale federale 1C_485/2010 del 20 dicembre 2010

consid. 2.3 con riferimenti citati e 1C_142/2011 dell'11 aprile 2011 considd. 1.2 e 1.3).

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

Va peraltro sottolineato che in materia fiscale viene utilizzata in primo luogo l'assistenza amministrativa. L'assistenza giudiziaria in materia fiscale è possibile unicamente in connessione con dei reati commessi da persone appartenenti ad un gruppo organizzato di criminali (cfr. art. 7 cpv. 2 TAGSU) e con delle truffe qualificate in materia fiscale (cfr. art. 3 cpv. 3 lett. a e b della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale [Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1]). Poiché in concreto nessuna delle due ipotesi entra in considerazione, si deve concludere che la via dell'assistenza giudiziaria era preclusa alle autorità statunitensi. In siffatte circostanze, è soltanto mediante la procedura di assistenza amministrativa che l'IRS poteva ottenere le informazioni da essa richieste in merito ai conti detenuti presso UBS SA (cfr. decisione A-6962/2010 del 18 luglio 2011 consid. 4.4.8 con riferimenti summenzionati). È quindi a giusto titolo che l'IRS si è rivolta all'AFC, autorità svizzera competente in materia di assistenza amministrativa (cfr. la citata decisione A-6962/2010 considd. 4.4.9 e 4.5.2).

11.

Constatato come il Trattato 10 debba essere applicato alle fattispecie oggetto della presente procedura, si procederà nel seguito all'esame delle medesime.

11.1. Nel caso concreto, occorre stabilire se i ricorrenti adempiono i criteri della categoria 2/B/a definita nell'Allegato al Trattato 10 per la concessione dell'assistenza amministrativa. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.1). Sulla base dei criteri della cifra 1 lettera B dell'Allegato al Trattato 10 rientrano in tale categoria i cittadini statunitensi ("US persons", indipendentemente dal loro domicilio) che erano gli aventi diritto economico di conti di società offshore aperti o in essere nel periodo 2001 – 2008, per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di "truffe e reati analoghi".

11.2. Giusta l'interpretazione autonoma secondo le norme generali interpretative di cui all'art. 31 e segg. CV, la nozione di "US person" non è circoscritta ai soli cittadini statunitensi, bensì si estende a tutte le persone che durante il periodo rilevante, ovverosia tra il 2001 e il 2008, erano personalmente assoggettate alle imposte negli USA. Stante l'"Internal Revenue Code" (IRC, legge fiscale), accanto agli "US citizens" (cittadini statunitensi) anche i "resident aliens" sono personalmente assoggettati alle imposte (cfr. DTAF 2011/6 consid. 7.1.1; cfr. decisione di principio DTAF 2010/64 consid. 5.2, fra l'altro confermata con decisione del Tribunale amministrativo federale A-6605/2010 del 23 agosto 2011 consid. 8.2).

11.3. I cittadini statunitensi ("US persons") devono altresì essere stati gli aventi diritto economico di conti di società offshore ("offshore company accounts") aperti o in essere nel periodo 2001 – 2008. I criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 devono quindi anche servire, fra le altre cose, ad includere i contribuenti statunitensi che hanno aperto delle relazioni bancarie intestate a delle società offshore, le quali hanno permesso loro di eludere gli obblighi fiscali nei confronti degli USA. In questo contesto, giusta l'art. 31 cpv. 1 CV, in virtù dell'oggetto e dello scopo del Trattato 10 la nozione di "offshore company accounts" include tutte le relazioni bancarie riconducibili a veicoli finanziari, ovverosia delle forme di società offshore non riconosciute dal diritto societario e/o dal diritto fiscale svizzero o americano quali soggetti (fiscali) autonomi. Queste entità giuridiche devono unicamente essere in grado di intrattenere con un istituto finanziario come una banca, un rapporto di clientela durevole, rispettivamente di "detenere dei beni" (cfr. DTAF 2011/6 consid. 7.2.1).

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

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

11.4. I criteri della categoria di base di cui alla cifra 1 lett. B nel caso della categoria 2/B/a vanno completati nel senso che solo i dati relativi ai conti di società offshore di un importo di almeno fr. 250'000.-- devono essere comunicati all'IRS. Poiché quale *lex specialis* la cifra 2 lett. B/a del Trattato 10 prevale sulla cifra 1 lett. B, le informazioni riguardanti i conti i cui averi erano almeno di fr. 250'000.-- durante il periodo rilevante vanno trasmesse agli USA, nella misura in cui anche le altre condizioni ivi citate sono adempiute. Quanto all'importo di fr. 250'000.-- occorre precisare che con sentenza A-7019/2010 del 6 ottobre 2011, il Tribunale amministrativo federale, rilevando come le Parti contraenti al Trattato 10 non abbiano avuto quale scopo quello di trattare in modo più favorevole le persone che con l'aiuto di una struttura offshore hanno commesso delle presunte frodi fiscali, rispetto alle persone che senza una tale struttura hanno compiuto i medesimi atti, ha sancito che è sufficiente che la soglia dei fr. 250'000.-- sia stata raggiunta almeno una volta durante il periodo rilevante (cfr. la predetta decisione, consid. 10.2 nonché decisione del

Tribunale amministrativo federale A-6906/2010 del 13 ottobre 2011 consid. 10.2).

12.

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

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

La traduzione italiana (non determinante) recita:

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

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

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

Un "castello di menzogne" può sussistere laddove, secondo le informazioni riportate nei documenti bancari, gli aventi diritto economico hanno diretto e controllato in modo continuativo, totale o parziale, la gestione e il

collocamento dei valori patrimoniali depositati sul conto della società offshore o hanno violato in altro modo le formalità o il contenuto dell'asserita proprietà della società (ossia la società offshore fungeva da prestanome, entità fittizia o *alter ego* dell'avente diritto economico statunitense): (i) prendendo decisioni d'investimento diverse rispetto alle dichiarazioni riportate nella documentazione relativa al conto o nei moduli fiscali presentati all'IRS e alla banca; (ii) utilizzando schede telefoniche o telefoni cellulari speciali per occultare la fonte delle contrattazioni; (iii) utilizzando carte di debito o di credito per rimpatriare occultamente capitali o trasferirli in altro modo al fine di pagare spese personali o eseguire pagamenti ricorrenti di fatture di carte di credito utilizzate per spese personali, servendosi del patrimonio depositato sul conto della società offshore; (iv) effettuando bonifici elettronici o altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti negli Stati Uniti o altrove, tenuti o controllati dall'avente diritto economico statunitense o da un soggetto a questi vicino al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici; (v) servendosi di persone giuridiche o fisiche vicine come intermediari o prestanome per rimpatriare capitali o trasferirli in altro modo sul conto della società offshore; oppure (vi) accordare dei "prestiti" all'avente diritto economico statunitense o a un soggetto a questi vicino attingendo a valori patrimoniali provenienti direttamente dal conto della società offshore, garantiti da tale conto o pagati con il patrimonio ivi depositato.

12.4. La cosiddetta presentazione di documenti inesatti o falsi ("incorrect or false documents") di cui alla cifra 2 lett. B/a dell'Allegato al Trattato 10 si ritrova allo stesso modo per la cifra 2 lett. A/a. A tal riguardo, va rilevato che la nozione di "documents" non è stata definita dalle Parti contraenti. Tale nozione si trova non solo nel Trattato 10, ma anche nella CDI-USA 96. Nella versione tedesca – una delle lingue determinanti di quest'ultima convenzione – essa è tradotta con "Urkunde" (nella versione italiana con "documenti"). Sulla base della "connessione" dei due testi di legge, in virtù dell'art. 31 CV la terminologia della CDI-USA 96 può essere utilizzata quale ausilio d'interpretazione del Trattato 10. Non vi è alcuna ragione evidente per interpretare diversamente la nozione di "documenti" di cui al Trattato 10, rispetto alla nozione di "documenti" della CDI-USA 96. Nella misura in cui un contribuente utilizza dei documenti falsi negli USA al fine di occultare la propria situazione economica all'IRS, tale comportamento rientra – come se fosse stato commesso in Svizzera – nella fattispecie della frode fiscale. In virtù del diritto svizzero, per documenti si intendono gli scritti destinati e atti a provare un fatto di portata giuridica nonché i segni destinati a tal fine (cfr. art. 110 cpv. 4 CP). La forza probatoria di un documento va determinata secondo il diritto

dello Stato richiedente (cfr. DTF 125 II 250 considd. 3c e 4a). Nella misura in cui dovessero emergere indizi di un simile comportamento, sulla base del fondato sospetto va concessa l'assistenza amministrativa agli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6159/2010 del 28 gennaio 2011 consid. 3.4.5.1 concernente un caso relativo alla categoria 2/A/a).

12.5. In merito all'esigenza di un "fondato sospetto" di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire un fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale è limitato a verificare se la soglia del fondato sospetto è stata raggiunta o se la fattispecie constatata dall'autorità inferiore è manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 3.2.1 con rinvii e A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.3 con rinvii). Determinante per stabilire nel caso in esame l'esistenza di un fondato sospetto è l'impressione generale derivante dalla fattispecie concreta ed effettiva che risulta dagli atti (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6497/2010 del 28 ottobre 2011 considd. 4.4 e 6.5 nonché A-7976/2010, A-7978/2010, A-7979/2010, A-7980/2010, A-7982/2010 e A-7983/2010 del 20 ottobre 2011 considd. 7.1 e 7.6.2).

Compete 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 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. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 3.2.1 con rinvii e A-8467/2010 del 10 giugno 2011 consid. 5.3 con rinvii). Quanto detto vale parimenti allorquando viene addotto che una persona avrebbe dovuto essere inclusa nella procedura quale destinataria della decisione (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6538/2010 del 20 gennaio 2011 consid. 1.4 *in fine*) e quindi anche nel caso in cui una persona sostenga di essere l'effettivo avente diritto economico dei fondi depositati sui conti oggetto della procedura di assistenza amministrativa.

13.

Nell'impugnativa 13 ottobre 2010, i ricorrenti contestano avantutto che i coniugi A._____ siano gli aventi diritto economico dei fondi depositati sulle relazioni bancarie UBS n. ***1 intestata alla C._____, n. ***2 intestata alla D._____ e n. ***3 intestata alla E._____.

Per ammettere un'eventuale 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 sulla relazione bancaria della società offshore. Qualora la "US Person" dovesse detenere il potere di disposizione sui valori patrimoniali ivi depositati, rispettivamente sui profitti generati, si considera che essa non si è spossessata, dal punto di vista economico, da tale patrimonio (cfr. KLAUS VOGEL, On Double Taxation Conventions, 3 ed., Londra/L'Aia/Boston 1997, pag. 592). Occorre quindi tener conto degli elementi del caso concreto per stabilire se, e in che misura, il potere di disporre economicamente degli averi nonché il controllo del patrimonio depositato sul conto UBS e dei profitti conseguiti erano effettivamente dati durante il periodo rilevante. In particolare, i predetti criteri, rispettivamente gli indizi, sono legati alla scelta della forma giuridica della società offshore (cfr. DTAF 2011/6 consid. 7.3.2 nonché decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6931/2010 del 7 ottobre 2011 consid. 3.4 e A-6970/2010 del 9 giugno 2011 consid. 5.2.3).

I coniugi A._____ pervengono quindi a confutare l'ipotesi ritenuta dall'AFC in merito all'appartenenza economica degli averi in conto,

allorquando i motivi e la documentazione da loro prodotta sono atti a comprovare in maniera chiara e decisiva che B._____, e quindi non loro, è l'avente diritto economico dei valori depositati sulle tre relazioni bancarie oggetto della presente procedura. Da parte sua, colui che sostiene di essere l'effettivo avente diritto economico del patrimonio depositato sui predetti conti, deve parimenti sostanziare tale affermazione in modo chiaro e decisivo tramite gli opportuni documenti (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6538/2010 del 20 gennaio 2011 consid. 3). Nella procedura di assistenza amministrativa sono ammesse unicamente le prove documentali (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6874/2010 del 20 giugno 2011 considd. 2.1 e 6.2).

Il caso concreto comporta l'esame delle tre decisioni impugnate. Alfine di garantire un'agevole comprensione, seppur a tratti ripetitiva, si procederà nel seguito ad un'analisi singola di ognuna delle tre relazioni bancarie secondo l'ordine di numero di dossier dell'AFC, esaminando di caso in caso l'ipotesi ritenuta dall'autorità inferiore circa la qualità di aventi diritto economico dei ricorrenti 1.

13.1. Conto UBS n. ***1 intestato alla C._____

13.1.1. Sulla base della documentazione bancaria, in particolare del Formulario A (cfr. doc. n. ***_4_00104), l'AFC ha ritenuto i coniugi A._____ quali "US persons" nonché aventi diritto economico della C._____ e quindi degli averi depositati sulla relazione n. ***1 di cui essa era titolare (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4, doc. AA). L'autorità inferiore ha altresì rilevato come dai documenti bancari risulta che A1._____ ha un diritto di firma collettivo per il conto della predetta società (cfr. doc. ***_4_00008 e segg.; cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4, doc. AA).

13.1.2. Poiché il Formulario A costituisce un indizio sufficiente per provare i presupposti di cui all'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7019/2010 del 6 ottobre 2011 consid. 13.2 con rinvii ivi citati), nonché tenuto conto di quanto sopraindicato, l'autorità inferiore disponeva degli elementi sufficienti per concludere che i ricorrenti 1 fossero delle "US persons" nonché gli aventi diritto economico del predetto conto. La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione 6 settembre 2010 non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria. Occorre dunque procedere qui di seguito ad esaminare se i ricorrenti sono pervenuti a confutare in maniera

chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la qualità di avente diritto economico dei coniugi A._____.

13.1.3. A mente dei ricorrenti, l'effettivo avente diritto economico della totalità degli averi depositati sulla relazione bancaria in oggetto sarebbe B._____, figlio dei ricorrenti 1. La scelta di far apparire i coniugi A._____ quali aventi diritto economico della C._____ sarebbe stata dettata unicamente dal fatto di voler evitare rischi legati alla sussistenza del patrimonio di B._____ in caso di decesso di quest'ultimo. Esso sarebbe difatti stato consigliato "di far apparire temporaneamente" i suoi genitori quali aventi diritto economico dei fondi della predetta società, in modo da evitare problemi di natura successoria. Per i ricorrenti anche la destinazione degli averi depositati sul conto UBS n. ***1 al momento della sua chiusura dimostrerebbe che B._____ ne era l'effettivo avente diritto economico. I predetti fondi sarebbero difatti stati trasferiti sul conto UBS n. ***4 (cfr. doc. n. ***_2_00003), oggetto peraltro della decisione 17 novembre 2009 dell'AFC di cui all'inc. AFC n. ***. Dal Formulario A concernente il conto UBS n. ***4 risulterebbe appunto che B._____ è uno degli aventi diritto economico, insieme ai coniugi A._____ (cfr. doc. F dell'incarto AFC; doc. n. ***_5_00042). Anche in tal caso i genitori sarebbero stati indicati quali aventi diritto economico per evitare i rischi successori in caso di decesso del figlio. I ricorrenti ritengono altresì che le dichiarazioni agli atti da loro rese attestano l'esclusiva appartenenza economica degli averi depositati sul conto oggetto della presente procedura a B._____ (cfr. doc. G dell'incarto AFC): i ricorrenti 1 non possono in alcun caso essere considerati quali aventi diritto economico del conto UBS n. ***1 (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 6).

13.1.4. In merito agli argomenti sollevati dai ricorrenti, si rileva avantutto che il fatto che i fondi depositati sul conto UBS n. ***1 siano stati trasferiti sul conto UBS n. ***4 del quale B._____ risulterebbe essere avente diritto economico congiuntamente ai genitori – come si evince dal relativo Formulario A (cfr. doc. F dell'incarto AFC) – non significa ancora che tali averi non appartengano di fatto ai ricorrenti 1. Le motivazioni alla base di un trasferimento possono in effetti essere svariate e non sono determinanti per stabilire la qualità di avente diritto economico del conto UBS n. ***1 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6970/2010 del 9 giugno 2011 consid. 7.2.4 e A-7024/2010 del 4 febbraio 2011 consid. 4.5.2). Si precisa altresì che il Formulario A inerente il conto UBS n. ***4 è del tutto irrilevante per determinare l'avente diritto economico del conto UBS n. ***1. Le informazioni indicate nel Formulario A riguardano difatti unicamente la relazione bancaria ivi menzionata, di

modo che esse non permettono di pronunciarsi in merito all'identità dell'avente diritto economico di un altro conto. Si evidenzia quindi che dalla documentazione bancaria agli atti non emerge alcun indizio circa la qualità di avente diritto economico degli averi di cui al conto UBS n. ***1 di B._____. Sebbene risulti ch'egli disponga di un diritto di firma collettivo (cfr. docc. n. ***_4_00009-00010, _5_00009 e _5_00024), da nessun documento si evince che abbia controllato o gestito il conto bancario, ordinando per esempio dei bonifici o degli investimenti. Non da ultimo, si rileva che le dichiarazioni prodotte rese dai coniugi A._____ e da B._____ (cfr. doc. G dell'incarto AFC) – fra l'altro allestite a seguito dell'avvio della procedura d'assistenza amministrativa nei loro confronti – sono delle mere dichiarazioni di parte e pertanto non dispongono di valenza probatoria alcuna.

13.1.5. Stante quanto precede, si deve concludere che gli argomenti sollevati dai ricorrenti nonché la documentazione agli atti non hanno permesso di confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'AFC in merito alla qualità di aventi diritto economico dei ricorrenti 1 ritenuta dall'autorità inferiore. Il ricorrente 2 non è da parte sua pervenuto a provare in maniera chiara e decisiva di essere l'effettivo avente diritto economico degli averi depositati sulla relazione bancaria UBS n. ***1.

13.2. Conto UBS n. ***2 intestato alla D._____

13.2.1. Sulla base della documentazione bancaria, in particolare del Formulario A (cfr. doc. n. ***_4_00109), l'AFC ha ritenuto i coniugi A._____ quali "US persons" nonché aventi diritto economico della D._____ e quindi degli averi depositati sulla relazione bancaria UBS n. ***2 di cui essa era titolare (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4; doc. BB). L'autorità inferiore ha altresì rilevato che dalle note interne risulterebbe che un incontro è avvenuto nel marzo 2003 tra i ricorrenti 1 e il loro consulente bancario presso UBS SA a Lugano e che i coniugi si sarebbero mostrati soddisfatti delle prestazioni offerte dalla banca tanto da voler ampliare le loro relazioni con quest'ultima (cfr. doc. n. ***_3_00005). Alla luce di tale incontro e del fatto che i ricorrenti 1 sostengano di risultare quali aventi diritto economico unicamente "per evitare problemi d'ordine successorio" in caso di decesso del figlio, l'AFC reputa la situazione paradossale. Essa ha parimenti sottolineato che dalle note interne e dalla documentazione bancaria risulterebbe che i coniugi A._____ sono in pensione, motivo per cui la figlia F._____ avrebbe

ripreso gli affari (cfr. doc. n. ***_3_00005, 5_00009 seg., _5_00014 seg., _5_00022 seg., _5_00026 e _5_00028; cfr. duplica 9 marzo 2010 pag. 3).

13.2.2. Poiché il Formulario A costituisce un indizio sufficiente per provare i presupposti di cui all'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7019/2010 del 6 ottobre 2011 consid. 13.2 con rinvii ivi citati), nonché tenuto conto di quanto sopraindicato, l'AFC disponeva degli elementi sufficienti per concludere che i ricorrenti 1 fossero delle "US persons" nonché gli aventi diritto economico degli averi depositati sul predetto conto. La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione 6 settembre 2010 non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria. Occorre dunque procedere qui di seguito ad esaminare se i ricorrenti sono pervenuti a confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la qualità di aventi diritto economico dei coniugi A._____.

13.2.3. A mente dei ricorrenti, l'effettivo avente diritto economico della totalità degli averi depositati sulla relazione bancaria in oggetto sarebbe B._____, figlio dei ricorrenti 1. La scelta di far apparire i coniugi A._____ quali aventi diritto economico della D._____, sarebbe stata dettata – come per il conto della C._____ (cfr. consid. 13.1.4) – unicamente dal fatto di voler evitare rischi legati alla sussistenza del patrimonio di B._____ in caso di decesso di quest'ultimo. Esso sarebbe difatti stato consigliato di "far apparire temporaneamente" i suoi genitori quali aventi diritto economico dei fondi della predetta società, in modo da evitare problemi di natura successoria. Per i ricorrenti, anche la destinazione degli averi depositati sul conto UBS n. ***2 al momento della sua chiusura dimostrerebbe che B._____ ne era l'effettivo avente diritto economico. I predetti fondi sarebbero difatti stati trasferiti rispettivamente sul conto della società H._____ Ltd. e sul conto della stessa D._____ aperto presso la banca I._____ (cfr. doc. n. ***_2_00003). I ricorrenti indicano che la H._____ Ltd. è una società con sede a Hong Kong che appartiene a B._____, azionista della medesima così come risulta dall'estratto del registro degli azionisti della società del 25 gennaio 2008 (cfr. doc. H dell'incarto AFC). Anche la D._____ intestataria del conto presso la banca I._____ apparterebbe a B._____, di modo che i fondi sarebbero dunque stati trasferiti all'interno della medesima società su di un conto aperto presso la banca I._____ (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pagg. 5 e 7). I ricorrenti ritengono altresì che le dichiarazioni agli atti da loro rilasciate attestano l'esclusiva appartenenza economica degli averi depositati sul conto oggetto della presente procedura a B._____ (cfr. doc. I dell'incarto AFC): i ricorrenti 1 non possono in alcun caso

essere considerati quali aventi diritto economico del conto UBS n. ***2 (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 7). Contestano quindi l'esattezza delle informazioni contenute nelle note interne bancarie e l'arbitrarietà della constatazione relativa alla ripresa dell'attività della società D._____ da parte di F._____, postulando l'audizione dei coniugi A._____, di B._____e di F._____ alfine di chiarire la circostanza riferita all'effettivo avente diritto economico del conto (cfr. osservazioni alla duplica 2 maggio 2011, pagg. 2/3).

13.2.4. In merito agli argomenti sollevati dai ricorrenti, si rileva avantutto che il fatto che i fondi depositati sul conto UBS n. ***2 siano stati trasferiti sui conti della banca I._____ sia della società H._____ Ltd. che della medesima D._____ non significa che tali averi non appartengano di fatto ai ricorrenti 1. Le motivazioni alla base di un trasferimento possono in effetti essere svariate e non sono determinanti per stabilire la qualità di avente diritto economico del conto UBS n. ***2 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6970/2010 del 9 giugno 2011 consid. 7.2.4 e A-7024/2010 del 4 febbraio 2011 consid. 4.5.2). Si rileva altresì che nulla agli atti permette di stabilire che la società D._____ intestataria del conto presso la banca I._____ sia di proprietà di B._____, tant'è che i ricorrenti non hanno portato alcuna prova al riguardo. Si evidenzia quindi che dalla documentazione bancaria agli atti non emerge alcun indizio circa la qualità di avente diritto economico degli averi di cui al conto UBS n. ***2 di B._____. Sebbene risulti ch'egli disponga di un diritto di firma collettivo (cfr. docc. n. ***_4_00011-00014, _5_00009), da nessun documento si evince ch'egli abbia controllato o gestito il conto bancario, ordinando per esempio dei bonifici o degli investimenti. Non da ultimo, si rileva che le dichiarazioni agli atti prodotte dei coniugi A._____ e da B._____ (cfr. doc. G dell'incarto AFC) – fra l'altro allestite a seguito dell'avvio della procedura d'assistenza amministrativa nei loro confronti – sono delle mere dichiarazioni di parte e pertanto non dispongono di valenza probatoria alcuna. Quanto alla richiesta di audizione di testimoni, essa è respinta già per la sola ragione che nella presente procedura sono ammesse unicamente prove documentali (cfr. consid. 13 che precede).

13.2.5. Stante quanto precede, si deve concludere che gli argomenti sollevati dai ricorrenti nonché la documentazione agli atti non hanno permesso di confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'AFC in merito alla qualità di aventi diritto economico dei ricorrenti 1 ritenuta dall'autorità inferiore. Il ricorrente 2 non è da parte sua pervenuto a provare in maniera chiara e decisiva di essere l'effettivo

avente diritto economico degli averi depositati sulla relazione bancaria UBS n. ***2.

13.3. Conto UBS n. ***3 intestato alla E._____

13.3.1. Sulla base della documentazione bancaria, in particolare del Formulario A (cfr. doc. n. ***_4_00145), l'AFC ha ritenuto i coniugi A._____ quali "US persons" nonché aventi diritto economico della E._____ e quindi degli averi depositati sulla relazione UBS n. ***3 di cui essa era titolare (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4; doc. CC). L'autorità inferiore ha altresì rilevato che dalle note interne risulterebbe che un incontro è avvenuto nel marzo 2003 tra i coniugi A e il loro consulente bancario presso UBS SA a Lugano e che i coniugi si sarebbero mostrati soddisfatti delle prestazioni offerte dalla banca tanto da voler ampliare le loro relazioni con quest'ultima (cfr. doc. n. ***_3_00005). Alla luce di tale incontro e del fatto che i ricorrenti 1 sostengano di risultare quali aventi diritto economico unicamente "per evitare problemi d'ordine successorio" in caso di decesso del figlio, l'AFC reputa la situazione paradossale. Essa ha parimenti sottolineato che dalle note interne e dalla documentazione bancaria risulterebbe che i coniugi A._____ sono in pensione, motivo per cui la figlia F._____ avrebbe ripreso gli affari (cfr. doc. n. ***_3_00005, 5_00011, _5_00022 seg., _5_00025, _5_00027 e _5_00033; cfr. duplica 9 marzo 2010 pag. 3). L'autorità inferiore ha altresì rimarcato come dai documenti bancari (cfr. doc. ***_5_00022 e segg.) risulta che A1._____ ha un diritto di firma collettivo per il conto della predetta società (cfr. duplica 9 marzo 2011 pag. 3). Inoltre, ha evidenziato come un sospetto possa altresì nascere da due ordini di bonifico impartiti dalla E._____ intestataria del conto presso UBS SA, e destinati, per il tramite della L._____ Corporation, l'uno alla società M._____ Ltd. e l'altro alla medesima E._____ intestataria di un conto presso la banca I._____, entrambe società controllate dai ricorrenti o da persone a loro vicine, come asserito dai ricorrenti nella procedura davanti all'AFC e in sede ricorsuale (cfr. docc. ***_3_00025 e _00027 nonché duplica 9 marzo 2011 pag. 3).

13.3.2. Poiché il Formulario A costituisce un indizio sufficiente per provare i presupposti di cui all'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7019/2010 del 6 ottobre 2011 consid. 13.2 con rinvii ivi citati), nonché tenuto conto di quanto sopraindicato, l'AFC disponeva degli elementi sufficienti per concludere che i ricorrenti 1 fossero delle "US persons" nonché gli aventi diritto economico del predetto conto. La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua

decisione 6 settembre 2010 non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria. Occorre dunque procedere qui di seguito ad esaminare se i ricorrenti sono pervenuti a confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la qualità di avente diritto economico dei ricorrenti 1.

13.3.3. A mente dei ricorrenti, l'effettivo avente diritto economico della relazione bancaria in oggetto sarebbe B._____. Come per i conti della C._____ e della D._____, la scelta di far apparire i coniugi A._____ quali aventi diritto economico della E._____ sarebbe stata dettata unicamente dal fatto di voler evitare rischi legati alla sussistenza del patrimonio di B._____ in caso di decesso di quest'ultimo. Esso sarebbe difatti stato consigliato di "far apparire temporaneamente" i suoi genitori quali aventi diritto economico dei fondi della predetta società, in modo da evitare problemi di natura successoria. Per i ricorrenti anche la destinazione degli averi depositati sul conto UBS n. ***3 al momento della sua chiusura dimostrerebbe che B._____ ne era l'effettivo avente diritto economico. I predetti fondi sarebbero difatti stati trasferiti rispettivamente sul conto delle società M._____ Ltd. e sul conto della medesima E._____ aperto presso la banca I._____ (cfr. doc. n. ***_2_00003). I ricorrenti indicano che la M._____ Ltd. è una società con sede a Hong Kong detenuta dalla H._____ Ltd. (cfr. estratto del registro di commercio *sub* doc. L), società che appartiene a B._____, azionista della medesima così come risulta dall'estratto del registro degli azionisti della società del 25 gennaio 2008 (cfr. doc. H). Anche la E._____ intestataria del conto presso la I._____ apparterebbe a B._____, di modo che i fondi sarebbero dunque stati trasferiti all'interno della medesima società su di un conto aperto presso la banca I._____ (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pagg. 5, 7 e 8). I ricorrenti ritengono altresì che le dichiarazioni da loro rilasciate attestano l'esclusiva appartenenza economica degli averi depositati sul conto oggetto della presente procedura a B._____ (cfr. doc. G dell'incarto AFC): i ricorrenti 1 non possono in alcun caso essere considerati quali aventi diritto economico del conto UBS n. ***3 (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 6). Contestano quindi l'esattezza delle informazioni contenute nelle note interne bancarie, postulando l'audizione dei coniugi A._____, di B._____ e di F._____ alfine di chiarire la circostanza riferita all'effettivo avente diritto economico del conto (cfr. osservazioni alla duplica 2 maggio 2011, pagg. 3-4).

13.3.4. In merito agli argomenti sollevati dai ricorrenti, si rileva avantutto che il fatto che i fondi depositati sul conto UBS n. ***3 siano stati trasferiti

sui conti I._____ sia della società M._____ Ltd. che della medesima E._____ non significa ancora che tali averi non appartengano di fatto ai coniugi A._____. Le motivazioni alla base di un trasferimento possono in effetti essere svariate e non sono determinanti per stabilire la qualità di avente diritto economico del conto UBS n. ***3 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6970/2010 del 9 giugno 2011 consid. 7.2.4 e A-7024/2010 del 4 febbraio 2011 consid. 4.5.2). Si rileva altresì che nulla agli atti permette di stabilire che la società E._____ intestataria del conto presso la banca I._____ sia di proprietà di B._____, tant'è che i ricorrenti non hanno portato alcuna prova al riguardo. Si evidenzia quindi che dalla documentazione bancaria agli atti non emerge alcun indizio circa la qualità di avente diritto economico degli averi di cui al conto UBS n. ***3 di B._____. Sebbene risulti che egli disponga del diritto di firma collettivo (cfr. docc. n. ***_4_00013), da nessun documento si evince che abbia controllato o gestito il conto bancario, ordinando per esempio dei bonifici o degli investimenti. Non da ultimo, si rileva che le dichiarazioni agli atti prodotte dai coniugi A._____ e da B._____ (cfr. doc. G dell'incarto AFC) – fra l'altro allestite a seguito dell'avvio della procedura d'assistenza amministrativa nei loro confronti – sono delle mere dichiarazioni di parte e pertanto non dispongono di valenza probatoria alcuna. Quanto alla richiesta di audizione di testimoni, essa è respinta poiché nella presente procedura sono ammesse unicamente prove documentali (cfr. consid. 13 che precede).

13.3.5. Stante quanto precede, si deve concludere che gli argomenti sollevati dai ricorrenti nonché la documentazione agli atti non hanno permesso di confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'AFC in merito alla qualità di aventi diritto economico dei ricorrenti 1 ritenuta dall'autorità inferiore. Il ricorrente 2 non è da parte sua pervenuto a provare in maniera chiara e decisiva di essere l'effettivo avente diritto economico degli averi depositati sulla relazione bancaria UBS n. ***3.

13.4. Poiché, come visto, B._____ non può essere considerato quale avente diritto economico delle relazioni bancarie UBS n. ***1 intestata alla C._____, n. ***2 intestata alla D._____ e n. ***3 intestata alla E._____, egli è privo della qualità per ricorrere e di conseguenza non è legittimato a impugnare le tre decisioni rese dall'AFC (cfr. consid. 3 che precede). Il ricorso 13 ottobre 2010 da lui presentato avverso le precitate decisioni 6 settembre 2010 è pertanto irricevibile.

14.

I ricorrenti contestano recisamente di aver agito adottando un comportamento fraudolento. Sostengono di non aver ricorso a un "castello di menzogne", criterio che occorre adempiere perché possa essere concessa l'assistenza amministrativa secondo la categoria 2/B/a del Trattato 10.

Si procederà qui di seguito all'analisi di tale presupposto adottando la medesima sistematica di cui al considerando 13 che precede.

14.1. Conto UBS n. ***1 intestato alla C._____

14.1.1. Nella propria decisione l'autorità inferiore ha stabilito che il valore totale degli averi sul predetto conto avrebbe superato al 31 ottobre 2002 il limite di fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00003). Essa ha altresì indicato che dal documento intitolato "Entscheidungsblatt Sitzgesellschaften" del 28 ottobre 2002 emergerebbe che la C._____, titolare del conto, sarebbe una società di sede avente la sua sede sociale in un "paradiso fiscale" (cfr. doc. n. ***_4_00096). Aggiunge poi che la predetta società non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri (indirizzo c/o, sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc). L'AFC ha altresì rilevato che dai documenti bancari risulterebbe che A1._____ aveva un diritto di firma collettivo per il conto della C._____ (cfr. docc. n. ***_4_00008-00009). Essa avrebbe comunque impartito degli ordini sottoscritti singolarmente a UBS SA (cfr. docc. n. ***_5_00072-00073). L'AFC reputa pertanto che A1._____ non avrebbe rispettato quanto previsto dalle procure che figurano nella documentazione bancaria relative ai conti. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto l'esistenza di un "castello di menzogne" e conseguentemente l'esistenza di "truffe e reati analoghi" (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4, doc. AA).

14.1.2. I ricorrenti contestano i fatti ritenuti dall'autorità inferiore sostenendo invece che un solo ordine effettuato da una persona autorizzata ad operare sul conto – qual'era A1._____ – ancorché quest'ultima lo fosse congiuntamente con un'altra (cfr. doc. n. ***_4_00008), non può costituire un "comportamento fraudolento". Sottolineando che A1._____ è la madre del proprietario dei fondi depositati sul conto, non vedono come madre e figlio avrebbero concordato di operare con modalità "fraudolente", facendo ricorso a "un castello di menzogne". I ricorrenti sono quindi dell'avviso che l'AFC abbia voluto "forzare" l'interpretazione della documentazione bancaria riferita

alla relazione bancaria UBS n. ***1 proprio per inserire quest'ultima nella categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 e permettere di conseguenza la trasmissione delle informazioni all'IRS. Sottolineano altresì che il conto è esistito per meno di tre anni, di modo che l'AFC avrebbe dovuto impedire la trasmissione delle informazioni, non essendo adempiute le condizioni della categoria 2/B/b del citato Allegato (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pagg. 35-36).

14.1.3.

14.1.3.1 Lo scrivente Tribunale precisa avantutto che, poiché la relazione bancaria UBS n. ***1 è esistita per meno di 3 anni – presupposto di base della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 – è a giusta ragione che il caso che qui ci occupa è stato esaminato dall'AFC dal punto di vista della categoria 2/B/a e non di quello della categoria 2/B/b. Non vi è quindi alcuna "forzatura" dell'interpretazione della documentazione bancaria riferita alla relazione UBS n. ***1 proprio per inserirla nella categoria 2/B/a alfine di permettere la trasmissione delle informazioni all'IRS, come asserito dai ricorrenti.

Dai documenti bancari emerge effettivamente che il valore totale degli averi sul conto UBS n. ***1 ha superato il 31 ottobre 2002 il limite di fr. 250'000.-- (doc. n. ***_6_00003). Dagli atti risulta altresì che il predetto conto pertiene a una società offshore ("offshore company account"). In particolare, dal formulario intitolato "Entscheidungsblatt Sitzgesellschaften" del 28 ottobre 2002 emerge come esso sia stato aperto a nome della società C._____ durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ovvero tra il 2001 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_00096). Detta società, la cui sede è nelle Isole Turks and Caicos, è identificata dalla banca come una società di sede avente la sua sede sociale in un "paradiso fiscale". Essa non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri. Sul medesimo formulario è pure indicato che la società ha la sua sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc. (cfr. doc. n. ***_4_00096).

14.1.3.2 Per ritenere l'esistenza di "un castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, l'AFC si è limitata nella fattispecie ad indicare che A1._____ avrebbe impartito degli ordini a UBS SA firmati da lei singolarmente (cfr. docc. n. ***_5_00072-00073), violando in tal modo le regole relative al potere di firma di cui alle procure che figurano nella documentazione bancaria.

Come detto al considerando 12.3 che precede, i comportamenti descritti alla nota a piè di pagina n. 16 di cui all'Allegato al Trattato 10 costituenti un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a, sono degli esempi non esaustivi. Ciò comporta che altri comportamenti possano rientrare sotto la definizione di "castello di menzogne", dal momento che hanno quale scopo quello di sottrarre le entrate fiscali al fisco degli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011, consid. 11.3.3). Lo scrivente Tribunale procederà qui di seguito nell'esaminare se il comportamento adottato dai ricorrenti, paragonato con tali esempi, possa essere qualificato di "castello di menzogne" come indicato dall'autorità inferiore.

14.1.4. Da un esame approfondito della documentazione bancaria, emerge innanzitutto che A1._____ ha effettivamente un diritto di firma collettivo congiuntamente alla società N._____ Ltd. (cfr. doc. n, ***_4_00008, _4_00010-00011, _5_00009-000010, _5_00025). Essa può quindi impartire degli ordini alla banca solo congiuntamente alla predetta società. Dagli atti, risulta poi che A1._____ ha impartito un unico ordine alla banca UBS, senza il consenso della società N._____ Ltd. e meglio: in data 7 aprile 2004 ha chiesto a UBS SA di convertire USD 1'000'000.-- in euro e di mantenere tale somma sul conto: "We would like you to proceed for the following transaction from the above account: To exchange $ 1,000.000.-- into Euro and for the time being to be kept in this account until further instructions (…)" (cfr. doc. n. *** _5_00072).

In presenza di un unico ordine che implica una conversione di una somma di denaro – e non un trasferimento di fondi a se stessi o a terzi – difetta un qualsiasi indizio che A1._____ abbia voluto agire in violazione delle regole relative al potere di firma sulla relazione bancaria nell'intento d'occultare i fondi alle competenti autorità americane. Lo scrivente Tribunale conferma quindi la giurisprudenza resa in casi analoghi ove aveva statuito che in presenza di un unico ordine di trasferimento di fondi dal conto di una società offshore a un altro conto, senza che vi fossero tuttavia altri elementi, non erano stati ravvisati gli indizi sufficienti per ritenere il fondato sospetto dell'esistenza di un "castello di menzogne" (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6906/2010 e A-6927/2010 del 13 ottobre 2011 consid. 13.3). A complemento di quanto appena indicato, lo scrivente Tribunale rileva altresì che, sebbene A2._____ risulti dal Formulario A quale co-avente diritto economico degli averi in conto, quest'ultimo – contrariamente alla moglie – non dispone di un diritto di firma collettivo. Dalla documentazione bancaria non emerge poi alcun indizio che egli abbia impartito

degli ordini alla banca e/o controllato il conto intestato alla C._____, tant'è che l'AFC è rimasta silente al riguardo. Mal si comprende quindi come l'autorità inferiore abbia potuto ritenere che entrambi i coniugi A._____ avessero ricorso a un "castello di menzogne", basandosi unicamente sull'agire di A1._____.

14.1.5. In definitiva, il comportamento adottato dai coniugi A._____ non solo non rientra negli esempi esposti alla nota a piè di pagina n. 16 dell'Allegato al Trattato 10, ma per di più non è minimamente paragonabile ad essi, mancando agli atti un qualsiasi indizio di un'eventuale intenzione da parte dei ricorrenti di sottrarre in modo fraudolento al fisco americano le entrate fiscali. In tali circostanze si deve concludere che l'AFC non è stata in grado di accertare l'esistenza di un fondato sospetto circa un "castello di menzogne" e, conseguentemente, di un comportamento fraudolento ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. Stante quanto precede, l'assistenza amministrativa per il conto UBS n. ***1 dev'essere rifiutata e di conseguenza, la relativa decisione 6 settembre 2010 resa dall'autorità inferiore va annullata.

14.2. Conto UBS n. ***2 intestato alla D._____

14.2.1. Nella propria decisione l'autorità inferiore ha stabilito che il valore totale degli averi sul predetto conto avrebbe superato il 31 dicembre 2003 il limite di fr. 250'000.-- (doc. n. ***_6_00008). L'AFC ha altresì aggiunto che nel caso del conto UBS n. ***2 il comportamento fraudolento è lo stesso di quello constatato per il conto UBS n. ***1 a seguito dell'esame dei criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, di modo che ha reputato superfluo procedere con un esame dettagliato dei criteri nella fattispecie concreta. Essa ha nondimeno precisato che dal conto della D._____ sarebbe stato eseguito un bonifico in favore di persone vicine ai ricorrenti (cfr. doc. n. ***_5_00032). Vista la struttura offshore scelta, sostiene quindi che si debba presumere che la persona che ha disposto questo bonifico avrebbe dovuto essere occultata. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto nella sua decisione finale l'esistenza di un "castello di menzogne" e conseguentemente l'esistenza di "truffe e reati analoghi" (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4, doc. BB).

In considerazione della sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, in sede di duplica l'AFC ha ridiscusso nel dettaglio l'adempimento dei criteri atti ad accordare l'assistenza amministrativa relativi ai tre dossier oggetto della procedura. La motivazione addotta dall'autorità inferiore rispetta quindi le esigenze

minime poste dal diritto di essere sentito, garanzia costituzionale di cui all'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. consid. 7.2.1 del presente giudizio).

Come indicato al considerando 13.2.1, l'autorità inferiore ha rilevato che dalle note interne bancarie risulterebbe che nel marzo 2003 è avvenuto un incontro tra i coniugi A._____ e il loro consulente bancario presso UBS SA a Lugano e che essi si sarebbero mostrati soddisfatti delle prestazioni offerte dalla banca tanto da voler ampliare le loro relazioni con quest'ultima (cfr. doc. n. ***_3_00005). Alla luce di tale incontro e del fatto che i coniugi A._____ sostengano di risultare quali aventi diritto economico unicamente "per evitare problemi d'ordine successorio" in caso di decesso del figlio, l'AFC reputa la situazione paradossale. Essa ha parimenti sottolineato che dalle note interne e dalla documentazione bancaria risulterebbe che i ricorrenti 1 sono in pensione, motivo per cui la figlia F._____ avrebbe ripreso gli affari (cfr. doc. n. ***_3_00005, 5_00009 seg., _5_00014 seg., _5_00022 seg., _5_00026 e _5_00028; cfr. duplica 9 marzo 2010 pag. 3). Secondo l'AFC, tutti questi elementi tenderebbero chiaramente a confermare che il sospetto di truffe e reati analoghi nei loro confronti esiste (cfr. duplica 9 marzo 2010, pag. 3).

14.2.2. I ricorrenti contestano i fatti ritenuti dall'autorità inferiore, sostenendo invece che un solo ordine effettuato da una persona autorizzata ad operare sul conto (cfr. doc. n. ***_4_00012) non può costituire un "comportamento fraudolento". Rimarcando che l'ordinante di tale trasferimento è la sorella di B._____, ritengono che difficilmente si possa concludere che quest'ultima abbia voluto operare con modalità "fraudolente", facendo ricorso a un "castello di menzogne". Sostengono quindi che l'AFC abbia voluto "forzare" l'interpretazione della documentazione bancaria riferita alla relazione bancaria UBS n.***2 proprio per inserire quest'ultima nella categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 e permettere di conseguenza la trasmissione delle informazioni all'IRS. Sottolineano quindi che il conto è esistito per meno di tre anni, di modo che l'AFC avrebbe dovuto impedire la trasmissione delle informazioni, non essendo adempiute le condizioni della categoria 2/B/b del citato Allegato (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 37).

14.2.3. Lo scrivente Tribunale precisa avantutto che, poiché la relazione bancaria UBS n. ***2 è esistita per meno di 3 anni – presupposto di base della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 – è a giusta ragione che il caso che qui ci occupa è stato esaminato dall'AFC dal punto di vista della categoria 2/B/a e non di quello della categoria 2/B/b. Non vi è quindi alcuna "forzatura" dell'interpretazione della documentazione bancaria

riferita alla relazione UBS n. ***2 proprio per inserirla nella categoria 2/B/a alfine di permettere la trasmissione delle informazioni all'IRS, come asserito dai ricorrenti.

Dai documenti bancari emerge effettivamente che il valore totale degli averi sul conto UBS n***2 ha superato il 31 dicembre 2003 il limite di fr. 250'000.-- (doc. n. ***_6_00008). Dagli atti risulta altresì che il predetto conto pertiene a una società offshore ("offshore company account"). In particolare, dal formulario intitolato "Entscheidungsblatt Sitzgesellschaften" del 28 ottobre 2002 emerge come esso sia stato aperto a nome della società D._____ durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ovvero tra il 2001 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_00001). Detta società, la cui sede è nelle Isole Turks and Caicos, è identificata dalla banca come una società di sede avente la sua sede sociale in un "paradiso fiscale". Essa non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri. Sul medesimo formulario è pure indicato che la società ha la sua sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc. (cfr. doc. n. ***_4_00001).

14.2.4. Per ritenere l'esistenza di un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, l'AFC si è limitata nella fattispecie ad indicare che sarebbe stato eseguito un bonifico dal conto della D._____ a persone vicine ai ricorrenti e che, vista la struttura offshore scelta, si dovrebbe presumere che la persona che ha disposto detto bonifico avrebbe dovuto essere occultata (cfr. doc. n. ***_5_00032).

Contrariamente a quanto sostenuto dall'AFC, la semplice scelta di una struttura offshore per la società titolare del conto da sola non dimostra ancora che i ricorrenti abbiano voluto occultare la vera origine della persona che ha disposto il suddetto bonifico a favore di persone vicine a quest'ultimi ai sensi della lett. iv) della nota a piè di pagina n. 16 dell'Allegato al Trattato 10. Nondimeno, in concreto lo scrivente Tribunale può lasciare aperta la questione di sapere se è a ragione che l'autorità inferiore è giunta alla conclusione che l'unico versamento da essa constatato sia stato eseguito alfine di occultare la vera origine della persona che ha disposto tale versamento ai sensi della lett. iv) della succitata nota a piè di pagina.

Anche ipotizzando che nessuno degli esempi elencati nella predetta nota a piè di pagina sia nella fattispecie realizzato, è infatti possibile che ci si trovi qui comunque dinanzi a un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. In effetti, come indicato

poc'anzi (cfr. consid. 12.3 del presente giudizio), i comportamenti descritti in tale nota che costituiscono un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a sono degli esempi non esaustivi. Ciò comporta che altri modi di agire possono rientrare sotto tale definizione, dal momento che hanno quale scopo quello di sottrarre le entrate fiscali al fisco degli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011, consid. 11.3.3). Lo scrivente Tribunale procederà qui di seguito nell'esaminare se il comportamento adottato dai ricorrenti, paragonato con tali esempi, possa essere qualificato di "castello di menzogne" come indicato dall'autorità inferiore.

14.2.5. Da un esame approfondito della documentazione bancaria, emerge innanzitutto che l'ordine di trasferimento in questione è stato impartito il 29 marzo 2004 da F._____ congiuntamente alla società N._____ Ltd., conformemente alle regole relative al potere di firma di cui alle procure che figurano nella documentazione bancaria (cfr. docc. n, ***_4_00012, _4_00013-00014, _5_00009-00010). Con lo stesso è stato richiesto il trasferimento di USD 10'000.-- dal conto della società a favore del conto UBS n. ***5 ove B._____ e i coniugi A._____ figuravano quali "beneficiaries": "Please issue a wire transfer payment from the D._____ account ***2 to the following for the sum of $ 10'000.00 usd (ten thousand 00/100 US dollars)" (cfr. doc. n. ***_5_00032).

Analogamente a quanto indicato per il conto intestato alla C._____ (cfr. consid. 14.1.4 del presente giudizio), in presenza di un unico ordine – peraltro non impartito dagli aventi diritto economico, ovvero i coniugi A._____ e comunque conforme alle disposizioni relative al diritto di firma sulla relazione bancaria – e in assenza di altri elementi, difetta un qualsiasi indizio che i ricorrenti abbiano voluto agire nell'intento di occultare dei fondi agli USA, ricorrendo a un "castello di menzogne". A complemento di quanto appena indicato, lo scrivente Tribunale rileva altresì come, sebbene i coniugi A._____ figurino entrambi quali aventi diritto economico degli averi di cui al succitato conto, solo A1._____ dispone di un diritto di firma collettivo congiuntamente alla società N._____ Ltd. (cfr. docc. n. ***_4_00011, _4_00013-00014, _5_00009-00010). Dalla documentazione bancaria non emerge dipoi alcun indizio che i coniugi A._____ abbiano impartito degli ordini alla banca e/o controllato il conto intestato alla D._____, tant'è che l'AFC è rimasta silente al riguardo. Mal si comprende infine come l'autorità inferiore possa ritenere che entrambi i coniugi A._____ abbiano ricorso a un "castello di menzogne", sulla sola base di un unico ordine impartito da F._____ alla banca UBS.

14.2.6. In definitiva, il comportamento adottato dai coniugi A._____ non solo non rientra negli esempi esposti alla nota a piè di pagina n. 16 dell'Allegato al Trattato 10, ma per di più non è minimamente paragonabile ad essi, mancando agli atti un qualsiasi indizio di un'eventuale intenzione da parte dei ricorrenti di sottrarre in modo fraudolento al fisco americano le entrate fiscali. In tali circostanze si deve concludere che l'AFC non è stata in grado di accertare l'esistenza di un fondato sospetto circa un "castello di menzogne" e, conseguentemente, di un comportamento fraudolento ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. Stante quanto precede, l'assistenza amministrativa per il conto UBS n. ***2 dev'essere rifiutata e di conseguenza, la relativa decisione 6 settembre 2010 resa dall'autorità inferiore va annullata.

14.3. Conto UBS n. ***3 intestato alla E._____

14.3.1. Nella propria decisione, l'autorità inferiore ha stabilito che il valore totale degli averi sul predetto conto avrebbe superato al 30 novembre 2003 il limite di fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. *** _6_00008). L'AFC ha altresì aggiunto che nel caso del conto UBS n. ***3 il comportamento fraudolento è lo stesso di quello constatato per il conto UBS n. ***1 a seguito dell'esame dei criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, di modo che ha reputato superfluo procedere con un esame dettagliato dei criteri nella fattispecie concreta, considerato dipoi l'identità degli aventi diritto economico (cfr. decisione 6 settembre 2010 consid. 4, doc. CC).

In considerazione della sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, in sede di duplica l'AFC ha ridiscusso nel dettaglio l'adempimento dei criteri atti ad accordare l'assistenza amministrativa relativi ai tre dossier oggetto della procedura. La motivazione addotta dall'autorità inferiore rispetta quindi le esigenze minime poste dal diritto di essere sentito, garanzia costituzionale di cui all'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. consid. 7.2.1 del presente giudizio).

Come indicato ai considerandi 13.2.1, 13.3.1 e 14.2.2, l'autorità inferiore ha rilevato che dalle note interne bancarie risulterebbe che nel marzo 2003 è avvenuto un incontro tra i coniugi A._____ e il loro consulente bancario presso UBS SA a Lugano e che essi si sarebbero mostrati soddisfatti delle prestazioni offerte dalla banca tanto da voler ampliare le loro relazioni con quest'ultima (cfr. doc. n. ***_3_00005). Alla luce di tale incontro e del fatto che i coniugi A._____ sostengano di risultare quali aventi diritto economico unicamente "per evitare problemi d'ordine

successorio" in caso di decesso del figlio, l'AFC reputa la situazione paradossale. Essa ha parimenti sottolineato che dalle note interne e dalla documentazione bancaria risulterebbe che i coniugi A._____ sono in pensione, motivo per cui la figlia F._____ avrebbe ripreso gli affari (cfr. doc. n. ***_3_00005; riguardo alla titolarità e alla gestione del conto fa dipoi riferimento ai seguenti documenti: ***_5_00011, _5_00022 seg., _5_00025 seg., _5_00027 e _5_00033; cfr. duplica 9 marzo 2010 pag. 3). L'autorità inferiore ha quindi evidenziato come un sospetto possa altresì nascere da due ordini di bonifico impartiti dalla E._____, intestataria del conto presso UBS SA, e destinati, per il tramite della L._____ Corporation, l'uno alla società M._____ Ltd. e l'altro alla medesima E._____, intestataria di un conto presso la banca I._____, entrambe società controllate dai ricorrenti o da persone a loro vicine, come asserito dai ricorrenti nella procedura davanti all'AFC e in sede ricorsuale (cfr. docc. ***_3_00025 e _00027 nonché duplica 9 marzo 2011 pag. 3). Per l'AFC, l'insieme degli elementi suindicati tenderebbe chiaramente a confermare l'esistenza di un sospetto di truffe e reati analoghi (cfr. duplica 9 marzo 2010, pag. 3).

14.3.2. I ricorrenti contestano i fatti ritenuti dall'autorità inferiore rilevando come l'AFC non abbia fornito nella decisione impugnata nessuna motivazione circostanziata riferita al presumibile comportamento fraudolento dei ricorrenti. Sostengono che l'AFC abbia voluto "forzare" l'interpretazione della documentazione bancaria riferita alla relazione bancaria UBS n. ***3 proprio per inserire quest'ultima nella categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 e permettere di conseguenza la trasmissione delle informazioni all'IRS. Sottolineano quindi che il conto è esistito per meno di tre anni, di modo che l'AFC avrebbe dovuto impedire la trasmissione delle informazioni, non essendo adempiute le condizioni della categoria 2/B/b del citato Allegato (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 37). Quanto agli ordini di bonifico indicati dall'AFC solo nell'allegato di duplica, i ricorrenti si sono espressi in sede di osservazioni ribadendo che i fondi vennero trasferiti a due società appartenenti a B._____ (cfr. osservazioni 2 maggio 2011 pag. 4).

14.3.3. Lo scrivente Tribunale precisa avantutto che, poiché la relazione bancaria UBS n. ***3 è esistita per meno di 3 anni – presupposto di base della categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 – è a giusta ragione che il caso che qui ci occupa è stato esaminato dall'AFC dal punto di vista della categoria 2/B/a e non di quello della categoria 2/B/b. Non vi è quindi stata alcuna "forzatura" dell'interpretazione della documentazione bancaria riferita alla relazione UBS n. ***3 proprio per inserirla nella categoria 2/B/a

alfine di permettere la trasmissione delle informazioni all'IRS, come asserito dai ricorrenti.

Dai documenti bancari emerge effettivamente che il valore totale degli averi sul conto UBS n. ***3 ha superato il 30 novembre 2003 il limite di fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00008). Dagli atti risulta altresì che il predetto conto pertiene a una società offshore ("offshore company account"). In particolare, dal formulario intitolato "Entscheidungsblatt Sitzgesellschaften" del 28 ottobre 2002 emerge che la relazione bancaria è stata aperta a nome della E._____ durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ovvero tra il 2001 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_00001). Detta società è identificata dall'istituto bancario come una società di sede avente la sua sede sociale in un "paradiso fiscale". Non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri. Sul medesimo formulario è pure indicato che la società ha la sua sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc. (cfr. doc. n. ***_4 _00001).

14.3.4. Per ritenere l'esistenza di un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, l'AFC si è limitata nella fattispecie ad indicare come sospetti due ordini di bonifico impartiti dalla E._____ intestataria del conto presso UBS SA, e destinati, per il tramite della L._____ Corporation, l'uno alla società M._____ Ltd. e l'altro alla medesima E._____ intestataria di un conto presso la banca I._____, entrambe società controllate dai ricorrenti o da persone a loro vicine, come asserito dai ricorrenti nella procedura davanti all'AFC e in sede ricorsuale (cfr. docc. ***_3_00025 e _00027 nonché duplica 9 marzo 2011 pag. 3).

Contrariamente a quanto sostenuto dall'AFC, la semplice scelta di una struttura offshore per la società titolare del conto da sola non dimostra ancora che i ricorrenti abbiano voluto occultare la vera origine della persona che ha disposto il suddetto bonifico a favore di persone vicine a quest'ultimi ai sensi della lett. iv) della nota a piè di pagina n. 16 dell'Allegato al Trattato 10. Nondimeno, in concreto lo scrivente Tribunale può lasciare aperta la questione di sapere se è a ragione che l'autorità inferiore è giunta alla conclusione che i due bonifici da essa constatati siano stati eseguiti alfine di occultare la vera origine della persona che ha disposto tali trasferimenti ai sensi della lett. iv) della succitata nota a piè di pagina.

Anche ipotizzando che nessuno degli esempi elencati nella predetta nota a piè di pagina sia nella fattispecie realizzato, è infatti possibile che ci si

trovi qui comunque dinanzi a un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. In effetti, come indicato poc'anzi (cfr. consid. 12.3 del presente giudizio), i comportamenti descritti in tale nota che costituiscono un "castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a sono degli esempi non esaustivi. Ciò comporta che altri comportamenti possono rientrare sotto tale definizione, dal momento che hanno quale scopo quello di sottrarre le entrate fiscali al fisco degli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011, consid. 11.3.3). Lo scrivente Tribunale procederà qui di seguito nell'esaminare se il comportamento adottato dai ricorrenti, paragonato con tali esempi, possa essere qualificato di "castello di menzogne" come indicato dall'autorità inferiore.

14.3.5. Dall'esame della documentazione bancaria emerge come su ordine del 2 novembre 2004 di F._____, congiuntamente a O._____, rappresentante autorizzato della N._____ Ltd. (cfr. doc. n. ***_4_00127), USD 3'111'808.88 sono stati trasferiti dal conto UBS della E._____ al conto della società M._____ Ltd., per il tramite della L._____ Corporation (cfr. doc. n. ***_5_00025). In data 17 novembre 2004, F._____ congiuntamente a P._____ e O._____, rappresentanti autorizzati della N._____ Ltd. (cfr. doc. n. ***_4_00129), ha parimenti ordinato il trasferimento, sempre per il tramite della L._____ Corporation, della rimanenza dei fondi depositati sul conto UBS intestato alla E._____, con contestuale chiusura del medesimo, sulla relazione bancaria presso l'istituto bancario I._____ intestata alla E._____ (cfr. doc. n. ***_5_00027).

Analogamente a quanto indicato per i conti intestati alla C._____ e alla D._____ (cfr. considd. 14.1.4 e 14.2.5 del presente giudizio), anche nel caso della E._____ difetta un qualsiasi indizio che i ricorrenti abbiano voluto agire nell'intento di occultare dei fondi agli USA ricorrendo a un "castello di menzogne". Ciò poiché le due operazioni bancarie suddescritte, peraltro non ordinate da parte degli aventi diritto economico, ovvero i coniugi A._____ e comunque impartite conformemente alle disposizioni relative al diritto di firma sulla relazione bancaria, non sono sufficienti per ammettere l'esistenza di un comportamento fraudolento. Da notare peraltro come sebbene i coniugi A._____ figurino entrambi quali aventi diritto economico degli averi di cui al succitato conto, solo A1._____ dispone di un diritto di firma collettivo congiuntamente alla società N._____ Ltd. (cfr. docc. n. D3.US.64.2/174_05254_4_00012). Dalla documentazione bancaria non emerge dipoi alcun indizio che i coniugi A._____ abbiano impartito degli ordini alla banca e/o controllato

il conto intestato alla E._____, tant'è che l'AFC è rimasta silente al riguardo. Mal si comprende quindi come l'autorità inferiore possa ritenere che entrambi i coniugi A._____ abbiano ricorso a un "castello di menzogne", sulla sola base di due ordini di trasferimento impartiti da F._____ e da un rappresentante autorizzato a firmare, alla banca UBS.

14.3.6. In definitiva, il comportamento adottato anche in questa fattispecie dai coniugi A._____ non solo non rientra negli esempi esposti alla nota a piè di pagina n. 16 dell'Allegato al Trattato 10, ma per di più non è minimamente paragonabile ad essi, mancando agli atti un qualsiasi indizio di un'eventuale intenzione da parte dei ricorrenti di sottrarre in modo fraudolento al fisco americano le entrate fiscali. In tali circostanze si deve concludere che l'AFC non è stata in grado di accertare l'esistenza di un fondato sospetto circa un "castello di menzogne" e, conseguentemente, di un comportamento fraudolento ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. Stante quanto precede, l'assistenza amministrativa per il conto UBS n. ***3 dev'essere rifiutata e di conseguenza, la relativa decisione 6 settembre 2010 resa dall'autorità inferiore va annullata.

15.

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

Al riguardo, lo scrivente Tribunale sottolinea che è irrilevante stabilire se le condizioni dell'art. 190 LIFD siano nella fattispecie adempiute o meno. Come già evidenziato più volte, le condizioni sulla base delle quali viene concessa l'assistenza amministrativa agli USA nella presente procedura sono determinate in modo esaustivo dai criteri dell'Allegato al Trattato 10. La perizia fiscale postulata dai ricorrenti (cfr. ricorso 13 ottobre 2010, pag. 43, *petitum* ricorsuale *ad* 2.2), come pure la censura sollevata vanno pertanto entrambe respinte.

16.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, il gravame – nella misura in cui è ricevibile – deve essere accolto con conseguente annullamento delle tre decisioni impugnate rese dall'AFC il 6 settembre 2010. L'assistenza amministrativa per i conti UBS n. ***1, n. ***2 e n. ***3 non è accordata .

17.

Le spese processuali vengono di regola poste a carico del ricorrente soccombente (cfr. art. 63 cpv. 1 PA e art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). La tassa di giustizia è calcolata in funzione dell'ampiezza e delle difficoltà della causa, del modo di condotta processuale e della situazione finanziaria delle parti (cfr. 2 cpv. 1 TS-TAF).

17.1. Nella fattispecie i ricorrenti 1, pur soccombendo su qualche punto formale, risultano vincenti nel merito del presente giudizio. Il ricorso del ricorrente 2 è invece stato giudicato irricevibile. Quanto alle due istanze di ricusa, esse sono state ritenute inammissibili.

17.2. Il 26 novembre 2010 i ricorrenti hanno corrisposto allo scrivente Tribunale un anticipo equivalente alle presunte spese processuali di fr. 30'000.--.

Ulteriori spese di procedura per complessivi fr. 2'000.-- sono state cagionate dalle decisioni incidentali 26 maggio 2011 e 5 luglio 2011. I ricorrenti sono dunque stati invitati a voler corrispondere per ciascuna di esse un ulteriore anticipo spese di fr. 1'000.--, ciò che hanno fatto il 10 giugno 2011 e l'8 luglio 2011.

Nel presente giudizio sono altresì state esaminate due domande di ricusa formulate l'11 ottobre 2011 e l'8 novembre 2011. Per le medesime si giustifica addossare ai ricorrenti a titolo di spese complessivi fr. 6'000.--. Tale importo, che non è ancora stato regolato, verrà compensato nella misura equivalente con l'anticipo spese già versato di fr. 30'000.--.

Con riferimento ai punti sui quali lo scrivente Tribunale non è entrato in materia, in particolare al ricorso inoltrato dal ricorrente 2, giudicato irricevibile, le spese processuali vengono fissate in fr. 6'000.--. Anche tale

importo, tuttora non corrisposto, verrà compensato nella misura equivalente con l'anticipo spese di fr. 30'000.--.

17.3. Stante quanto precede, le spese processuali di complessivi fr. 12'000.-- vengono compensate nella misura equivalente con l'anticipo spese di fr. 30'000.-- già versato dai ricorrenti. L'importo rimanente di fr. 18'000.-- verrà loro restituito, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

18.

Giusta l'art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 cpv. 1 TS-TAF, se ammette il ricorso, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità per le spese che ha sopportato. Lo scrivente Tribunale può statuire d'ufficio in merito alle ripetibili in base alla nota d'onorario del patrocinatore, ove esistente, nonché sugli atti e di regola senza dover procedere con una motivazione circostanziata (cfr. artt. 10 e segg. TS-TAF).

I ricorrenti hanno agito nella presente procedura facendosi assistere da un legale iscritto nel registro degli avvocati del Cantone Ticino. In considerazione degli atti di causa nonché dell'esito della presente procedura, l'autorità inferiore verserà ai ricorrenti l'importo di fr. 10'000.-- a titolo di ripetibili per la procedura di ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale.

19.

Il presente giudizio non può essere ulteriormente impugnato davanti al Tribunale federale e ha quindi carattere definitivo (cfr. art. 83 lett. h LTF, decisioni del Tribunale federale 1C_133/2011 dell'11 maggio 2011 consid. 1.2 e 1C_573/2010 del 7 gennaio 2011 consid. 2).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso presentato da B._____ è irricevibile.

2.
Le domande di ricusazione formulate dai ricorrenti con istanze 11 ottobre 2011 e 8 novembre 2011 sono inammissibili.

3.
Le misure istruttorie postulate dai ricorrenti *in limine litis* e nei successivi allegati ricorsuali sono integralmente respinte.

4.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è accolto. Di conseguenza le tre decisioni rese dall'Amministrazione federale delle contribuzioni il 6 settembre 2010 concernenti le relazioni bancarie UBS n. ***1, n. ***2 e n. ***3 sono annullate. L'assistenza amministrativa non è accordata.

5.
Le spese processuali di fr. 12'000.-- sono poste a carico dei ricorrenti e compensate nella misura corrispondente con l'anticipo spese di fr. 30'000.-- da loro versato. L'importo rimanente di fr. 18'000.-- verrà loro restituito, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

6.
L'autorità inferiore corrisponderà ai ricorrenti l'importo di fr. 10'000.-- a titolo di ripetibili.

7.
Comunicazione a:

– ricorrenti (raccomandata; allegati in copia: scritto 12 ottobre 2011 della giudice S. Zimmermann, nota agli atti 12 ottobre 2011 della giudice S. Zimmermann, scritto 14 ottobre 2011 del giudice M. Metz, scritto 10 novembre 2011 della giudice S. Zimmermann, scritto 11 novembre 2011 del giudice M. Beusch);
– autorità inferiore (n. di rif. ***, *** e ***; raccomandata; allegati in copia: scritto 12 ottobre 2011 della giudice S. Zimmermann, nota agli atti 12 ottobre 2011 della giudice S. Zimmermann, scritto 14 ottobre

2011 del giudice M. Metz, scritto 10 novembre 2011 della giudice S. Zimmermann, scritto 11 novembre 2011 del giudice M. Beusch).

La presidente del collegio:	La cancelliera:
Salome Zimmermann i.a. Michael Beusch, giudice	Frida Andreotti

Data di spedizione: