



Corte I
A-6118/2011

Sentenza del 5 gennaio 2012

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),
Markus Metz, Michael Beusch,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A. _____,
patrocinato da ...,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:**A.**

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

B.

Il 31 agosto 2009 l'autorità fiscale americana (Internal Revenue Service in Washington, di seguito: IRS) ha presentato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo 09. Tale domanda fondata sull'art. 26 CDI-USA 96, sul relativo Protocollo d'Accordo e sul Mutuo accordo del 23 gennaio 2003 concernente l'interpretazione dell'art. 26 CDI-USA 96 (di seguito: Accordo 03; pubblicato in: PESTALOZZI/LACHENAL/PATRY [curato da SILVIA ZIMMERMANN con la collaborazione di MARION VOLLENWEIDER], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil, gennaio 2010, vol. 4, cifra I B h 69, allegato 1 per la versione in inglese e allegato 4 per la versione in tedesco). L'IRS ha richiesto informazioni concernenti i contribuenti americani che nel periodo 1° gennaio 2001 – 31 dicembre 2008 disponevano del diritto di firma o di un altro diritto di disposizione dei conti bancari detenuti, sorvegliati o gestiti da una divisione di UBS SA oppure da una delle sue succursali o filiali in Svizzera (di seguito: UBS SA). Trattavasi dei conti per i quali UBS SA (1) non era in possesso del modulo "W-9" sottoscritto dal contribuente e (2) non aveva annunciato al

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

C.

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

D.

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

E.

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

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

F.

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

G.

Il 29 marzo 2010 UBS SA ha trasmesso all'AFC il dossier concernente A._____, quale avente diritto economico della X._____ (relativo al conto numero 1).

H.

Il 26 ottobre 2010, l'autorità inferiore ha emanato nei confronti di A._____ una prima decisione, con la quale ha concesso l'assistenza amministrativa all'IRS.

I.

La suddetta decisione, a seguito del ricorso 2 dicembre 2010 interposto da A._____ per il tramite del suo patrocinatore, è poi stata annullata dallo scrivente Tribunale con sentenza parziale 1° settembre 2011. Rilevando che l'autorità inferiore aveva concesso l'assistenza amministrativa per il conto numero 1, ritenendo a torto sufficiente provare l'adempimento delle condizioni della categoria 2/B/a per un altro conto di cui A._____ era parimenti l'avente diritto economico, il Tribunale statuente ha rinviato gli atti all'autorità inferiore affinché quest'ultima potesse pronunciarsi nuovamente in merito, analizzando le condizioni di cui alla summenzionata categoria (cfr. sentenza parziale del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 1° settembre 2011).

J.

Il 7 ottobre 2011, l'autorità inferiore ha emanato nei confronti di A._____ una seconda decisione. Nella stessa l'AFC, dopo aver esaminato il dossier concernente il conto numero 1, ha considerato che essendo adempite tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 per il suddetto conto, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

K.

Per il tramite del suo patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente), quale avente diritto economico della società X._____, è insorto contro quest'ultima decisione con ricorso 9 novembre 2011 davanti al Tribunale amministrativo federale.

Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto il ricorrente postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali. *In limine litis* egli chiede l'assunzione di alcuni mezzi di prova, tra cui che venga fatto ordine all'autorità inferiore di produrre ogni documento atto ad accertare le cifre esatte riguardanti i conti che sono stati trattati sino ad ora secondo i termini di cui all'Accordo 09, nonché il numero di conti per i quali l'IRS ha ricevuto informazioni da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 giusta l'art. 3 cpv. 4 dell'Accordo 09. In via principale chiede quindi che l'Accordo 09 sia dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero e privo di base legale, con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1° settembre 2009 e 7 ottobre 2011 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento della decisione 7 ottobre 2011, sostenendo che il suo caso è riferito ad una semplice sottrazione di imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa. Egli invoca parimenti una violazione del suo diritto di essere sentito, in relazione alla domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 dell'IRS, nonché alle decisioni qui impugnate.

L.

Con decisione incidentale 10 novembre 2011 lo scrivente Tribunale ha comunicato alle parti la composizione del collegio giudicante, impartendo nel contempo alle parti un termine scadente il 1° dicembre 2011 per inoltrare un'eventuale domanda di ricusa avverso i giudici Salome Zimmermann, Markus Metz e Michael Beusch, nonché la cancelliera Sara Friedli.

M.

Con istanza di ricusa 1° dicembre 2011 il ricorrente ha postulato la rikusazione dell'intero collegio giudicante, qualora dovesse essere accertato che il livello di conoscenza della lingua italiana dei giudici che lo compongono è insufficiente per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti da lui introdotti.

N.

Con decisione incidentale 8 dicembre 2011 lo scrivente Tribunale, constatando che la domanda di ricusa è stata formulata dal ricorrente

sulla base di motivi impropri, ha dichiarato la stessa come inammissibile, ragione per cui esso non è entrato in materia.

O.

Con risposta 14 dicembre 2011 l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della propria decisione.

P.

Con scritto 2 gennaio 2012 il ricorrente ha postulato la concessione della facoltà di replicare.

Q.

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

Diritto:

1.

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

1.2. La decisione 7 ottobre 2011 relativa al conto numero 1 resa dall'AFC nei confronti del ricorrente è una decisione finale concernente la trasmissione di informazioni che può essere contestata dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 *a contrario* LTAF e art. 20k cpv. 1 OCDI-USA). Al contrario, ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a misure coercitive, è immediatamente

esecutiva e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale (art. 20k cpv. 4 OCDI-USA). Di conseguenza, la conclusione del ricorrente tendente a che la decisione 1°settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile. In effetti, in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può essere contestata separatamente (DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con rinvii).

1.3. L'interessato ha la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il suo gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

1.4.

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

1.4.2. In concreto, la domanda formulata dal ricorrente nel *petitum* del proprio ricorso, tendente a che il Tribunale amministrativo federale dichiari che l'Accordo 09 è incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale e che quindi non è vincolante per le autorità giudiziarie svizzere, è una domanda di accertamento. In quanto tale essa è irricevibile, dal momento che l'autorità inferiore ha emanato una decisione formatrice e che il ricorrente può ottenere, dal presente Tribunale una decisione costitutiva di diritti e obblighi (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_162/2010 del 21 luglio 2010 consid. 2.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6903/2010 del 23 marzo 2011 consid. 1.4.2 con riferimenti ivi citati).

1.5. Fatta eccezione per quanto precede (cfr. consid. 1.2 e 1.4), il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

1.6. Con scritto 2 gennaio 2011 il ricorrente ha postulato la concessione della facoltà di replicare.

1.6.1. Giusta l'art. 57 cpv. 2 PA l'autorità di ricorso può, in ogni stadio del procedimento, invitare le parti ad un ulteriore scambio di scritti o ordinare un dibattimento. Generalmente un secondo scambio di scritti viene ordinato qualora l'autorità inferiore sollevi nella propria presa di posizione degli elementi nuovi e pertinenti di natura giuridica o materiale (cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basilea 2008, n. m. 3.47 con rinvii).

1.6.2. In concreto, lo scrivente Tribunale rileva che l'AFC nella propria risposta si è riconfermata nella propria decisione, rinunciando a prendere posizione in merito agli argomenti sollevati dal ricorrente. Essa ha altresì – a giusto titolo – sottolineato che le censure sollevate dal ricorrente sono identiche a quelle sollevate da quest'ultimo nell'ambito della procedura A-8358/2010, a cui tra l'altro egli rinvia esplicitamente nel proprio ricorso. Su dette censure lo scrivente Tribunale ha già ampiamente statuito mediante decisione A-8358/2010 del 25 ottobre 2011. In tali circostanze, ritenuto in particolare come il ricorrente abbia già avuto ampiamente modo di esprimersi in merito agli argomenti sollevati dall'autorità inferiore sia nell'ambito della procedura A-8358/2010 che nella presente procedura A-6118/2011, esercitando in tal modo pienamente il proprio diritto d'essere sentito, un ulteriore scambio di allegati non appare necessario. La richiesta di replicare del ricorrente – che peraltro non è neppure stata sostanziata da quest'ultimo e il cui accoglimento avrebbe quale effetto

quello di procrastinare ulteriormente senza motivo l'esito della presente procedura – è dunque respinta.

2.

Il ricorrente sostiene che il suo diritto di essere sentito sia stato leso, e meglio nelle circostanze di cui si dirà appresso.

2.1. Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa e DTF 124 I 49 consid. 1). Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2014/2011 del 4 agosto 2011 consid. 5.3.1 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2. con riferimenti). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, nn. 483 e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

2.2. Il ricorrente censura implicitamente una violazione del suo diritto di essere sentito siccome la decisione impugnata sarebbe stata succintamente motivata.

2.2.1. 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).

2.2.2. Nella decisione impugnata, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 che interessa la fattispecie oggetto della presente procedura, l'autorità inferiore ha illustrato l'adempimento dei predetti requisiti, prendendo altresì posizione in merito alle opposizioni formulate dal ricorrente (cfr. decisione impugnata consid. 3 e 5). Come detto poc'anzi (cfr. consid. 2.2.1 del presente

giudizio), 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 suddetta categoria 2/B/a nella propria decisione, la quale pertanto soddisfa l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. Tale censura è quindi priva di ogni fondamento.

2.3. Il ricorrente sostiene altresì che giusta l'art. 28 cvp. 5 della Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (Assistenza in materia penale, AIMP, RS 351.1) la domanda di assistenza 31 agosto 2009 dell'IRS redatta in lingua inglese andrebbe tradotta almeno in una delle lingue nazionali. A suo avviso, nella lingua originale essa non è chiaramente comprensibile né per le autorità federali chiamate a trattarla, né per le persone interessate dalla domanda di assistenza amministrativa. A suo parere, in assenza di una traduzione, questa richiesta – e di riflesso anche la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC – deve essere ritenuta nulla, poiché lesiva del diritto di essere sentito. Egli postula pertanto *in limine litis* che venga ordinata la traduzione ufficiale della stessa in italiano (cfr. *petitum* ricorsuale, *ad* 1).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva di aver già avuto modo di pronunciarsi in merito alla predetta doglianza con sentenza A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 – a cui si rinvia il ricorrente per i dettagli, ritenuto come lo stesso ne sia già a conoscenza, essendone il destinatario – respingendo la medesima (cfr. consid. 3.2 della citata sentenza). In sostanza, il Tribunale statuente ha rilevato che la domanda di assistenza statunitense poteva essere presentata in lingua inglese, nonché che la stessa non doveva essere tradotta in italiano. Tale giurisprudenza non può che essere confermata anche in questa sede: la censura e la richiesta di traduzione postulata *in limine litis* vanno dunque entrambe respinte.

2.4. Il ricorrente adduce infine che una violazione del suo diritto di essere sentito è ravvisabile nella decisione della Svizzera e degli USA di mantenere segreti i criteri sviluppati nell'Allegato all'Accordo 09, che gli ha impedito di prendere pienamente cognizione dell'oggetto della domanda di assistenza 31 agosto 2009 e della susseguente decisione 1° settembre 2009 dell'AFC.

Come per la precedente censura, il Tribunale statuente rileva di avere già avuto modo di pronunciarsi al riguardo mediante sentenza A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 – a cui si rinvia nuovamente il ricorrente –

respingendo la medesima (cfr. consid. 3.3 della citata sentenza). In sostanza, lo scrivente Tribunale ha rilevato che la suddetta clausola di segretezza non ha leso in alcun modo il diritto di essere sentito del ricorrente, quest'ultimo avendo avuto varie occasioni per esprimersi in merito ai criteri del suddetto Allegato sia in prima istanza, che in sede di ricorso. Essendo qui analogamente il caso, tale giurisprudenza non può che essere confermata anche in questa sede: la censura del ricorrente è dunque respinta.

3.

Il ricorrente solleva poi numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità dell'Accordo 09, dell'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (Trattato 10), della richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS e della successiva decisione 1° settembre 2009 dell'AFC. Al riguardo, lo scrivente Tribunale sottolinea che dette censure sono identiche a quelle sollevate dal ricorrente nell'ambito della procedura A-8358/2010. Nell'ambito della suddetta procedura, con sentenza 25 ottobre 2011 – del cui contenuto il ricorrente è venuto a conoscenza prima dell'inoltro del presente ricorso – lo scrivente Tribunale, richiamando la propria giurisprudenza in materia, ha già avuto modo di esprimersi esaustivamente al riguardo, respingendo integralmente dette censure, poiché infondate. In tali circostanze, nonché per economia di procedura, in concreto un loro esame appare pertanto superfluo. Per i motivi già indicati nella sentenza A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 consid. 5 e 6 – a cui si rinvia il ricorrente – le citate censure, nonché i mezzi probatori richiesti a loro sostegno dal ricorrente *in limine litis* (cfr. *petitum* ricorsuale, *ad 2 e ad 5*), vanno integralmente respinte.

4.

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

4.1. Nel caso concreto, occorre stabilire se il ricorrente adempie i criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 per la concessione dell'assistenza amministrativa. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1). Sulla base dei criteri della cifra 1 lettera B dell'Allegato al Trattato 10 rientrano in tale categoria le "US persons" (indipendentemente dal loro domicilio) che erano le 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".

4.2. Giusta l'interpretazione autonoma secondo le norme generali interpretative di cui all'art. 31 e segg. della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990), 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 ai "US citizens" (cittadini statunitensi) anche i "resident aliens" sono personalmente assoggettati alle imposte (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).

4.3. Le "US persons" devono altresì essere state le aventi diritto economico dei "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" (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 o che detta società beneficia di un livello d'imposizione basso, se non addirittura inesistente. Inoltre, generalmente, una società offshore non conduce (l'essenziale delle) le sue attività commerciali nello Stato nel quale essa è ufficialmente incorporata o stabilita (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7242/2010 del 10 giugno 2011 consid. 7.2.1 con rinvii).

Non è poi rilevante se si tratta di una società offshore "non operativa". 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 2010 consid. 6.2.3 e A-7242/2010 del 10 giugno 2011 consid. 7.4.2.1).

4.4. Per determinare se si è in presenza di un avente diritto economico ("beneficially owned") di un "offshore company account", è decisivo in che modo la "US person" poteva attraverso la "offshore company" controllare economicamente in modo continuato i valori patrimoniali depositati sul conto intestato a quest'ultima, nonché i profitti ivi realizzati e in che modo egli ne poteva disporre. Qualora la "US person" era investita del potere di disporre dei valori patrimoniali depositati sul conto bancario in essere presso UBS, rispettivamente dei profitti ivi realizzati, si considera che la stessa non si è separata, dal punto di vista economico, da tale patrimonio (cfr. KLAUS VOGEL, *On double Taxation Conventions*, 3 ed., Londra/The Hague/Boston 1997, pag. 562). Bisogna tener conto degli elementi del caso particolare per stabilire se e in che misura il potere di disporre economicamente e il controllo degli averi depositati sul conto UBS, come pure i profitti ivi provenienti, erano effettivamente dati durante il periodo rilevante dal 2001 al 2008. In particolare i criteri utilizzati, e meglio gli indizi, dipendono altresì dalla forma (giuridica) della "offshore company" scelta (cfr. DTAF 2011/6 consid. 7.3.2).

4.5. I criteri della categoria di base di cui alla cifra 1 lett. B nel caso della categoria 2/B/a vanno completati nel senso che solo i dati relativi ai conti di società offshore di un importo di almeno fr. 250'000.-- 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 adempite. Quanto all'importo di fr. 250'000.-- occorre precisare che

con sentenza A-7019/2011 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 e decisione del Tribunale amministrativo federale A-6906/2010 del 13 ottobre 2011 consid. 10.2).

5.

5.1. 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, [...].

5.2. 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).

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

Un "castello di menzogne" – secondo il testo italiano della nota a piè di pagina n. 16 – può sussistere laddove, secondo le informazioni riportate nei documenti bancari, gli aventi diritto economico hanno diretto e controllato in modo continuato, totale o parziale, la gestione e il collocamento dei valori patrimoniali depositati sul conto della società offshore o hanno violato in altro modo le formalità o il contenuto dell'asserita proprietà della società (ossia la società offshore fungeva da prestanome, entità fittizia o alter ego dell'avente diritto economico statunitense):

- (i) prendendo decisioni d'investimento diverse rispetto alle dichiarazioni riportate nella documentazione relativa al conto o nei moduli fiscali presentati all'IRS e alla banca;
- (ii) utilizzando schede telefoniche o telefoni cellulari speciali per occultare la fonte delle contrattazioni;
- (iii) utilizzando carte di debito o di credito per rimpatriare occultamente capitali o trasferirli in altro modo al fine di pagare spese personali o eseguire pagamenti ricorrenti di fatture di carte di credito utilizzate per spese personali, servendosi del patrimonio depositato sul conto della società offshore;
- (iv) effettuando bonifici elettronici o altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti negli Stati Uniti o altrove, tenuti o controllati dall'avente diritto economico statunitense o da un soggetto a questi vicino al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici;
- (v) servendosi di persone giuridiche o fisiche vicine come intermediari o prestanome per rimpatriare capitali o trasferirli in altro modo sul conto della società offshore;
- o (vi) 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.

5.4. La cosiddetta presentazione di documenti inesatti e falsi ("incorrect or false documents") di cui alla cifra 2 lett. B/a dell'Allegato al Trattato 10 si ritrova allo stesso modo per la cifra 2 lett. A/a. Ciò posto, va rilevato che la nozione di "documents" non è stata definita dalle Parti contraenti. Tale nozione si ritrova non solo nel Trattato 10, ma anche nella CDI-USA 96. Essa, nella versione tedesca – ossia una delle lingue determinanti della citata convenzione – è tradotta con "Urkunde" (nella versione italiana con "documenti"). Sulla base della "connessione" 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 il 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 (art. 110 cpv. 4 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]). La forza probatoria di un documento va determinata secondo il diritto dello Stato richiedente (cfr. DTF 125 II 250 consid. 3c e 3a). Nella misura in cui dovessero emergere indizi in merito ad 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 in merito a un caso concernente la categoria 2/A/a).

6.

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 decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 consid. 9 con rinvii).

È poi compito della persona interessata dalla richiesta di assistenza amministrativa confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto, rispettivamente l'ipotesi sulla quale si è basata l'autorità inferiore per ammettere che i criteri dell'Allegato del Trattato 10 sono adempiuti. Se vi perviene, l'assistenza amministrativa deve essere rifiutata. Ciò presuppone che la persona interessata da tale procedura porti tempestivamente e senza riserva le prove che attestino che essa è stata coinvolta a torto nella procedura. Il Tribunale amministrativo federale non ordina al riguardo alcun atto istruttorio (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 con rinvii; parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 consid. 9 con rinvii).

7.

Il ricorrente contesta innanzitutto di essere una "US person", sostenendo di non essere cittadino statunitense e di non aver mai avuto il proprio domicilio negli USA tra il 2001 e il 2008.

7.1. In concreto, l'AFC nella propria decisione ha ritenuto il ricorrente quale "US person" sulla scorta della documentazione trasmessa da UBS SA, in particolare sulla base del "formulario A", della copia del passaporto emesso l'11 aprile 2001, nonché della fattura 1° aprile 2002 (cfr. docc. n. ***_4_00001 e _5_00029 e ***_4_00059 e _5_00041) dai quali si evincerebbe che il ricorrente era domiciliato negli Stati Uniti d'America durante il periodo rilevante, ossia tra il 2001 e il 2008 (cfr. decisione impugnata consid. 3a e 5). Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che sulla scorta dei suddetti documenti, in particolare del "formulario A" – il quale costituisce un indizio sufficiente per provare il citato presupposto (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-7019/2010 del 6 ottobre 2011 consid. 13.2 con rinvii ivi citati) – l'AFC era legittimata a considerare il ricorrente quale "US person" durante il periodo rilevante,

ovvero tra il 2001 e il 2008. La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione non risulta quindi manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria.

Occorre quindi procedere qui di seguito ad esaminare se il ricorrente è pervenuto a confutare in maniera chiara e decisiva il sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa la sua qualità di "US person".

7.2. Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che il ricorrente, a sostegno della propria tesi, solleva gli stessi argomenti indicati nell'ambito della procedura A-8358/2010, rinviando esplicitamente le parti ai documenti da lui prodotti nell'ambito della suddetta procedura, senza addurre nuovi argomenti o nuovi mezzi di prova. In tali circostanze, tenuto conto di come si è già ampiamente avuto modo di pronunciarsi in merito alla qualità di "US person" del ricorrente con sentenza A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 (cfr. consid. 10 della citata sentenza), esponendo ed esaminando in dettaglio le argomentazioni e i mezzi probatori da lui prodotti, rilevando che quest'ultimo non è riuscito a confutare in maniera chiara e decisiva il fondato sospetto ritenuto dall'AFC, lo scrivente Tribunale non può qui concludere diversamente.

Ne discende che le censure sollevate dal ricorrente al riguardo vanno integralmente respinte anche in questa sede, non essendo quest'ultimo riuscito a dimostrare in maniera chiara e decisiva di essere stato domiciliato fiscalmente in Francia durante il periodo rilevante.

8.

Il ricorrente sostiene poi di non aver commesso alcun comportamento fraudolento, tantomeno un castello di menzogne.

8.1. In concreto, l'AFC – dopo aver rilevato che il ricorrente era una "US person" durante il periodo rilevante – ha indicato che il ricorrente era l'avente diritto economico della X. _____ e quindi del conto numero 1 di cui quest'ultima era titolare (cfr. doc. n. ***_4_00001). Essa ha altresì rilevato che il valore totale degli averi sul conto in questione avrebbe superato il 31 ottobre 2002 il limite di fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00003). L'AFC ha altresì sottolineato che dai documenti bancari, in particolar modo dal documento intitolato "Formulaire de décision Société de domicile" del 12 dicembre 2000, risulterebbe che la X. _____ adempiva le condizioni per la cosiddetta società di sede (cfr. doc. n. ***_4_00016). A suo dire, detta società sarebbe identificata 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 (indirizzo/sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc.). L'AFC ha poi rilevato che dalla suddetta relazione bancaria risulterebbe che sono stati operati giri in favore del ricorrente, rispettivamente di una società da lui controllata (cfr. docc. n. ***_6_00034, _00039, _00055 e _00060). A suo avviso, l'effettuazione di bonifici elettronici o di altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti detenuti o controllati dall'avente diritto economico americano o da un soggetto a lui vicino, negli Stati Uniti o in un altro paese, al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici farebbe pure parte dei comportamenti qualificati come castello di menzogne. Essa evidenzia che, vista la struttura offshore scelta, si deve presumere che la persona che ha disposto questo bonifico avrebbe dovuto essere occultata. In siffatte circostanze, l'AFC ha quindi considerato che tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiute (cfr. decisione impugnata consid. 3 e 5).

8.2. Dal canto suo, il ricorrente contesta i fatti ritenuti dall'autorità inferiore, sostenendo che il numero limitato di bonifici effettuati a suo favore non costituisce un comportamento fraudolento. Egli afferma che il loro ammontare è esiguo e non può pertanto essere considerato così importante da ritenere che il fisco statunitense sia stato defraudato. Egli sostiene dunque di non aver mai fatto ricorso ad un castello di menzogne. A suo avviso, dalla documentazione dell'incarto n. *** tale comportamento non sarebbe in ogni caso ravvisabile. Afferma altresì di non aver mai sottoscritto o utilizzato dei falsi formulari W-9 o W-8BEN, come pure di non aver costituito entità giuridiche offshore con l'intento di celare fondi al fisco americano. A suo parere, detti formulari non hanno la qualità di documenti giusta l'art. 110 cpv. 4 CP. Secondo lui, il suo comportamento non denota alcun comportamento astuto e ingannevole ai sensi dell'art. 146 CP. Il ricorrente è poi dell'avviso che l'AFC abbia voluto "forzare" l'interpretazione della documentazione bancaria riferita alla relazione bancaria numero 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. Sottolinea inoltre 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. Egli censura infine che la semplice costituzione di società offshore – le cui quote non vengono dichiarate al fisco del paese attinente all'avente diritto economico – non

può rientrare nella casistica dell'art. 190 cpv. 2 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11; cfr. ricorso 9 novembre 2011, pagg. 30-32).

8.3.

8.3.1. Lo scrivente Tribunale precisa innanzitutto che, poiché il conto in oggetto è esistito 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 al conto numero 1 proprio per inserirla nella categoria 2/B/a al fine di permettere la trasmissione delle informazioni all'IRS, come asserito dal ricorrente.

8.3.2. Va poi rilevato che dai documenti bancari emerge che il 31 ottobre 2002 il valore totale degli averi sul conto in oggetto ha superato il limite di fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00003). Dagli atti risulta altresì che il conto in oggetto è un conto di una società offshore ("offshore company account"). In particolare, dal documento intitolato "Formulaire de décision Société de domicile" del 12 dicembre 2000 emerge che il conto è stato aperto a nome della X. _____ ed è poi stato in essere durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ovvero tra il 2001 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_00016). Detta società è identificata come una società di sede avente la sua sede sociale in un "paradiso fiscale" per il quale il succitato formulario ha dovuto essere riempito. Essa non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri. Sul formulario è altresì indicato che la società ha la sua sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc. (cfr. doc. n. ***_4_00016).

8.3.3. Ciò posto, va inoltre rilevato che, 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 dalla relazione bancaria di X. _____ risulterebbe che sono stati operati giri in favore del ricorrente, rispettivamente di una società da lui controllata (cfr. docc. n. ***_6_00034, _6_00039, _6_00055 e _6_00060). Essa ha indicato che l'effettuazione di bonifici o di altre forme di pagamento dal conto della società offshore a conti detenuti o controllati dall'avente diritto economico americano o da un soggetto a lui vicino, negli Stati Uniti o in un altro paese, al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto i pagamenti elettronici fa pure parte dei comportamenti qualificati

come castello di menzogne. Vista la struttura offshore scelta, a suo avviso, si dovrebbe presumere che la persona che ha disposto questi bonifici avrebbe dovuto essere occultata.

8.3.4. Contrariamente a quanto sostenuto dall'AFC, la semplice scelta di una struttura offshore per la società titolare del conto da sola non dimostra poi ancora che il ricorrente abbia voluto occultare la vera origine della persona che ha disposto il suddetto bonifico a favore di persone vicine a quest'ultimo 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 (o meno) che l'AFC è giunta alla conclusione che i versamenti da essa constatati sono stati eseguiti al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto tali versamenti 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. 5.3 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 da ricorrente, paragonato con tali esempi, possa essere qualificato di "castello di menzogne" come indicato dall'autorità inferiore.

8.3.5. In primo luogo si rileva che dalla documentazione bancaria si evince che il ricorrente ha diretto e controllato in modo continuato la gestione e il collocamento dei valori patrimoniali depositati sul conto intestato alla società X._____. Egli dispone di un diritto di firma individuale sul conto della suddetta società (cfr. doc. n. ***_4_00010) e ha deciso quali investimenti e quali versamenti eseguire, designando lui stesso i beneficiari di tali operazioni (cfr. docc. n. ***_5_00014, _5_00016, _5_00017, _5_00028, _5_00030, _5_00034, _5_00036, _5_00038, _5_00042).

Dai documenti bancari emerge in particolare che alcuni bonifici sono stati eseguiti a favore del conto della Y._____. (cfr. docc. n. ***_5_00017, _5_00038, _6_00039, _6_00051, _6_00055, _6_00059 e _6_00060). In merito, si sottolinea che – come ben noto ad entrambe le parti – lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di appurare nell'ambito della procedura parallela A-8358/2010, che il ricorrente è l'avente diritto economico della Y._____, per la quale dispone altresì di un diritto di voto individuale (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-8358/2010 del 25 ottobre 2011 consid. 11.3.4 e 12.1). Poiché di fatto la suddetta società è legata al ricorrente, è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha ritenuto che quest'ultimo ha effettuato dei versamenti a favore del conto di una società offshore a lui vicina.

Si noti ad esempio come la totalità degli averi in conto alla chiusura dello stesso sia stata trasferita, per ordine del ricorrente, sul conto della Y._____ (cfr. doc. n. ***_5_00017 e _6_00051). Ma vi è di più. Dalla documentazione bancaria emerge che il ricorrente ha impartito due ordini di versamento a favore di terzi tramite il conto della società X._____, ma facendo figurare quale ordinante la Y._____ (cfr. docc. n. ***_5_00034 e _5_00038). In due occasioni, sull'ordine di pagamento impartito dal ricorrente, la banca UBS ha specificato che il nome dell'ordinante non doveva essere menzionato: "sans mention du donneur d'ordre" (cfr. docc. n. ***_5_00034 e _5_00042). Inoltre, un ordine di pagamento a favore di un terzo è stato impartito dal ricorrente in proprio nome (cfr. doc. n. ***_5_00036).

8.3.6. In definitiva, alla luce di quanto appena esposto, dalla documentazione bancaria emerge il fondato sospetto che il ricorrente abbia utilizzato la società X._____ quale suo alter ego, in quanto non solo ha effettuato dei versamenti dal conto della società X._____ a favore della Y._____, società a lui vicina, ma ha anche utilizzato il suddetto conto per effettuare dei pagamenti a terzi in suo nome e in nome della Y._____. Risultano pertanto sufficienti elementi per fondare il sospetto che *in casu* il ricorrente abbia fatto ricorso ad "un castello di menzogne".

8.3.7. Ciò detto, spetta al ricorrente di confutare in modo chiaro e decisivo questo fondato sospetto (cfr. consid. 6 del presente giudizio). Al riguardo, lo scrivente Tribunale constata che quest'ultimo non apporta alcun chiarimento tant'è che si è limitato a contestare in modo generico l'esistenza di un comportamento fraudolento. In tali circostanze, si deve pertanto concludere che è a giusto di titolo che l'AFC ha ritenuto

adempito il criterio del "castello di menzogne" di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10.

8.4. In merito alle restanti censure, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue. L'autorità inferiore non insinua minimamente che il ricorrente abbia fatto uso di documenti falsi. Non vi è pertanto alcun motivo di chiarire, se e in che misura il ricorrente abbia fatto uso di formulari qualificabili o meno di documenti ai sensi dell'art. 110 cpv. 4 CP (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio). Allo stesso modo è irrilevante stabilire se il ricorrente ha adottato il comportamento di cui all'art. 146 CP, nonché se le condizioni dell'art. 190 cpv. 2 LIFD siano *in casu* adempite o meno. Come già evidenziato più volte, le condizioni sulla base delle quali viene concessa l'assistenza amministrativa agli USA nella presente procedura sono determinate in modo esaustivo dai criteri dell'Allegato al Trattato 10. La perizia fiscale postulata dal ricorrente *in limine litis* (cfr. ricorso 9 novembre 2011 pag. 34; parimenti *petitum* ricorsuale *ad* 2.2), come pure la censura da lui sollevata, vanno pertanto entrambe respinte.

9.

9.1. In conclusione, lo scrivente Tribunale constata che dalla documentazione bancaria, in particolar modo dal "Formulario A" (cfr. doc. n. ***_4_00001) emerge che il ricorrente era l'avente diritto economico del conto numero 1, qualità che peraltro quest'ultimo non contesta. Il ricorrente poteva altresì essere considerato dall'autorità inferiore quale "US person" durante il periodo rilevante per il Trattato 10. Dagli atti emerge altresì che il valore degli averi sul conto in oggetto ha superato, il 12 dicembre 2000, il limite dei fr. 250'000.--. Risulta pure che la X._____ adempiva le condizioni della cosiddetta "offshore company". Per finire è a giusto titolo che l'AFC ha ritenuto il fondato sospetto in merito all'esistenza di un comportamento fraudolento, mediante ricorso ad "un castello di menzogne". Ne discende che tutti gli elementi costitutivi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 risultano *in casu* realizzati, di modo che deve essere concessa l'assistenza amministrativa agli USA. Per quanto ricevibile (cfr. consid. 1.2 e 1.4 del presente giudizio), il ricorso va integralmente respinto.

9.2. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico del ricorrente soccombente (art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 20'000.-- (art. 4 TS-

TAF). Con decisione incidentale 8 dicembre 2011 – mediante la quale lo scrivente Tribunale ha esaminato l'istanza di ricusa 1° dicembre 2011 inoltrata dal ricorrente – sono state poste a carico di quest'ultimo le spese processuali di fr. 5'000.--, importo che è stato compensato nella misura corrispondente con l'anticipo spese di fr. 20'000.--. Il ricorrente è altresì stato invitato a versare un ulteriore anticipo spese di fr. 5'000.--, importo che è stato pagato il 23 dicembre 2011. Le rimanenti spese di fr. 20'000.-- sono compensate nella misura corrispondente con l'anticipo spese rimanente di fr. 20'000.-- versato dal ricorrente il 10 novembre 2011 e il 23 dicembre 2011.

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

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

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

2.

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

3.

Le spese processuali di fr. 20'000.-- sono poste integralmente a carico del ricorrente. Tali spese vengono compensate integralmente con l'anticipo spese di fr. 20'000.--.

4.

Non vengono assegnate ripetibili.

5.

Comunicazione a:

- ricorrente (raccomandata),
- autorità inferiore (n. di rif. ...; raccomandata; allegato: copia scritto 2 gennaio 2012 del ricorrente).

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Salome Zimmermann
I.a. Michael Beusch, giudice

Sara Friedli

Data di spedizione: