



Corte I
A-8358/2010

Sentenza del 25 ottobre 2011

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),
Charlotte Schoder, Markus Metz,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

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

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Fatti:**A.**

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

B.

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

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

C.

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

D.

Il Tribunale amministrativo federale (TAF), nella sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/7) ha accolto un ricorso contro una decisione finale dell'AFC concernente una contestazione di cui alla categoria cifra 2 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 un primo dossier concernente A._____, quale avente diritto economico della X._____
(relativo al conto numero 1). Successivamente, il 28 maggio 2010 UBS SA ha trasmesso all'AFC un secondo dossier sempre concernente A._____, ma quale avente diritto economico della Y._____
(relativo al conto numero 2).

H.

Nelle sue due decisioni finali 26 ottobre 2010, l'autorità ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni poste per entrambi i dossier concernenti A._____, poteva essere concessa l'assistenza amministrativa all'IRS e di conseguenza, potevano essere trasmesse le informazioni detenute dall'istituto bancario.

I.

Per il tramite del suo patrocinatore A._____
(di seguito: ricorrente), quale avente diritto economico delle due società X._____
e Y._____, è insorto contro tali decisioni con ricorso 2 dicembre 2010 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 26 ottobre 2010 rese dall'AFC. In via subordinata sollecita l'annullamento delle due decisioni 26 ottobre 2010, 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. Ritiene altresì che anche ammettendo la validità dell'Accordo 09, esso sarebbe comunque da ritenersi concluso e quindi inapplicabile, poiché la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA sarebbe stata completamente evasa: l'AFC avrebbe trattato più di 4'450 conti, limite di validità previsto dall'Accordo 09.

J.

Il 14 dicembre 2010 e il 17 gennaio 2011 il ricorrente ha inoltrato due complementi al proprio ricorso, producendo una serie di documenti che proverebbero a suo dire ch'egli non è una "US person". Parimenti egli ha postulato l'assunzione di alcuni mezzi di prova.

K.

Con risposta 15 febbraio 2011, l'AFC, riconfermandosi nelle proprie argomentazioni, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione. Essa ha inoltre postulato il rigetto delle misure istruttorie richieste dal ricorrente, ritenendole in sostanza irrilevanti ai fini del giudizio.

L.

Con replica 4 aprile 2011, il ricorrente, ribadendo la fondatezza delle proprie allegazioni, ha postulato l'accoglimento del ricorso, previa assunzione delle misure istruttorie da egli richieste. Ribadendo di non essere una "US person", egli ha prodotto dei documenti a sostegno di detta tesi.

M.

Con duplice 26 aprile 2011, l'AFC, riconfermandosi in quanto sostenuto in precedenza, ha precisato per quali motivi il ricorrente andrebbe considerato quale "US person".

N.

Con scritto 27 aprile 2011, il ricorrente ha prodotto degli ulteriori documenti a sostegno della sua tesi.

O.

Con ordinanza 12 maggio 2011 il Tribunale statuente – dando seguito allo scritto 9 maggio 2011 del ricorrente, con cui ha sollecitato l'assunzione delle prove richieste in precedenza al fine di provare l'inapplicabilità del Trattato 10 (versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10, cfr. *sub E*) – ha comunicato ad entrambe le parti che dette misure istruttorie verranno esaminate nella sentenza di merito.

P.

Il 23 maggio 2011 il ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni alla duplica, ribadendo quanto sostenuto nei suoi precedenti allegati.

Q.

Con scritto 23 maggio 2011 il ricorrente ha nuovamente postulato l'assunzione delle misure istruttorie da egli richieste, sostenendo in sintesi che in caso di mancata assunzione sarebbe ravvisabile una violazione del suo diritto d'essere sentito, ritenuto come il Tribunale amministrativo sia l'ultima e l'unica istanza di ricorso a livello federale.

R.

Con decisione incidentale 26 maggio 2011 il Tribunale statuente ha rilevato che la censura sollevata dal ricorrente inerente all'adempimento completo del Trattato 10, e con ciò la sua applicazione al caso concreto, deve essere considerata una mera questione di diritto sulla quale non occorre addurre nessuna prova. Perciò i mezzi di prova da lui richiesti risultano irrilevanti, di modo che in questo contesto il diritto di far amministrare le prove non è dato. Sottolineando infine che il ricorrente ha già avuto modo di esprimersi al riguardo in svariate occasioni, lo scrivente Tribunale ha poi ribadito che detta censura verrà giudicata con la sentenza di merito.

S.

Con scritto 28 giugno 2011, sostenendo che attualmente sono pendenti dei ricorsi dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo nell'ambito dei quali è stata chiesta la condanna della svizzera per 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, il ricorrente ha postulato la sospensione della presente procedura in attesa della prima decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo.

T.

Con decisione incidentale 5 luglio 2011 il Tribunale statuente ha respinto detta richiesta, sottolineando in particolare che la sospensione dell'attuale procedura è contraria al principio di celerità, come pure agli impegni internazionali presi dalla Svizzera in virtù del Trattato 10.

U.

Con sentenza parziale 1° settembre 2011 lo scrivente Tribunale ha accolto parzialmente il ricorso per quanto concerne il dossier relativo al conto numero 1, rinviando gli atti all'autorità inferiore affinché quest'ultima si pronunci nuovamente in merito analizzando le condizioni di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. Il Tribunale statuente ha infatti rilevato che è a torto che l'autorità inferiore ha considerato sufficiente analizzare le condizioni della categoria 2/B/a per il conto numero 2 per considerare le stesse anche adempiute per il conto numero 1 e concedere l'assistenza amministrativa per entrambi i conti.

V.

Con scritto 29 settembre 2011, il ricorrente ha inoltrato dinanzi al Tribunale statuente una copia delle osservazioni 28 settembre 2011, con i relativi annessi, da egli presentate all'autorità inferiore nell'ambito della nuova procedura concernente il dossier relativo al conto numero 1, nelle quali ribadisce di non essere una "US person".

W.

Con ordinanza 6 ottobre 2011, lo scrivente Tribunale ha notificato alle parti la sostituzione del giudice Pascal Mollard con il giudice Markus Metz, impartendo ad entrambe un termine scadente il 12 ottobre 2011 per inoltrare un'eventuale domanda di rikusazione avverso la succitata persona.

X.

Con istanza di ricusa 11 ottobre 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.

Y.

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 procedura in oggetto inizialmente concerneva due relazioni bancarie rientranti sotto la categoria 2/B/a di cui al citato Allegato. Poiché, in concreto, la decisione 26 ottobre 2010 relativa al conto numero 1 (cfr. doc. A) è già stata annullata con sentenza parziale del 1° settembre 2011, nel presente giudizio lo scrivente Tribunale procederà all'esame delle censure sollevate dal ricorrente unicamente in merito alla decisione 26 ottobre 2010 concernente il conto numero 2 (cfr. doc. B).

1.3. La decisione 26 ottobre 2010 relativa al conto numero 2 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

irri-cevibile. 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).

1.4. 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).

1.5.

1.5.1. 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, 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).

1.5.2. 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).

1.6. Fatta eccezione per quanto precede (cfr. consid. 1.3 e 1.5), il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

1.7. Ciò posto, va innanzitutto trattata la domanda di riconsunzione presentata con istanza 11 ottobre 2011 dal ricorrente nei confronti dei giudici Markus Metz, Salome Zimmermann e Charlotte Schoder. In sostanza, il ricorrente dubita che i summenzionati giudici dispongano 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 di ricorso. Egli postula dunque che venga accertato il loro livello di conoscenza della lingua italiana. Nel caso in cui tali conoscenze risultassero insufficienti per comprendere il senso del ricorso e dei successivi scritti introdotti dal ricorrente, quest'ultimo postula la riconsunzione dell'intero collegio giudicante.

1.7.1. 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 riconsunzione (art. 34 e segg. LTF) conformemente all'art. 38 LTAF. La decisione in merito alla domanda di riconsunzione può essere presa senza che sia sentita la controparte (art. 37 cpv. 2 LTF), in concreto senza che sia sentita l'autorità inferiore. Poiché non può essere richiesta la riconsunzione di un intero collegio giudicante, ritenuto come i motivi di riconsunzione siano invocabili unicamente contro le singole persone che lo compongono (cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. m. 3.70*), la domanda di riconsunzione verrà trattata come rivolta contro i giudici Salome Zimmermann, Charlotte Schoder e Markus Metz, presi singolarmente. I predetti giudici con scritti 13 e 14 ottobre 2011, rispettivamente con nota agli atti 12 ottobre 2011, hanno chiarito di disporre di un livello di conoscenza della lingua italiana sufficiente per comprendere in maniera dettagliata il ricorso, i successivi scritti del ricorrente, gli allegati come pure la giurisprudenza e la letteratura pertinenti, nonché di non ritenersi prevenuti e parziali.

1.7.2. 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 citato 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 quale "Auffangtatbestand" è invocabile sussidiariamente, 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). Esiste 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 consid. 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.

Il ricorrente stesso non porta 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 la presunta carente padronanza della lingua italiana dei giudici potrebbe condurre a sfavore maggiormente il ricorrente, rispetto all'autorità inferiore, ritenuto come l'intera procedura sia svolta in italiano per entrambe le parti.

1.7.3. Per quanto concerne la domanda di ricusazione rivolta nei confronti delle giudici Salome Zimmermann e Charlotte Schoder, va rilevato come la medesima è peraltro tardiva. In effetti, con decisione incidentale 7 dicembre 2010 il ricorrente è stato invitato a far valere avverso le succitate persone degli eventuali motivi di ricusazione entro il 6 gennaio 2011. Già allora il ricorrente avrebbe potuto venire a conoscenza del fatto

che entrambe le giudici sono 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 in silenzio al riguardo, perde il diritto di invocare successivamente un'eventuale vizio di procedura (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.73). Nulla muta il fatto che quale terzo giudice del collegio giudicante sia stato inizialmente designato Pascal Mollard, giudice di madre lingua francese. In effetti, se da una parte le conoscenze linguistiche di un giudice non danno alcuna indicazione in merito a quelle di un altro giudice, d'altro canto la lingua madre non è un criterio per misurare il livello di conoscenza della lingua italiana di una persona.

1.7.4. Come si evince da quanto indicato dal ricorrente, in sostanza egli fa riferimento all'art. 30 cpv. 1 Cost. secondo cui ognuno ha il diritto d'essere giudicato da un tribunale fondato sulla legge, competente nel merito, indipendente e imparziale. Con la sua richiesta il ricorrente non invoca la massima dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice in senso stretto, bensì la questione delle conoscenze linguistiche necessarie per esercitare presso il Tribunale amministrativo federale la funzione di giudice. 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 in dettaglio la fattispecie, di farsi un'opinione al riguardo e d'applicare il diritto alla stessa (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. 5.3 del presente giudizio).

1.7.5. Il ragionamento del ricorrente difetta sotto due aspetti: da una parte le asserite insufficienti conoscenze della lingua italiana dei giudici non lasciano presupporre ch'essi siano incapaci di esercitare la loro funzione di giudice del Tribunale amministrativo federale, dal momento che la cancelliera Sara Friedli, di lingua madre italiana e con voto consultivo, collabora con loro. Il Tribunale federale – nel contesto di una fattispecie,

nella quale erano messe in dubbio le conoscenze giuridiche di un giudice popolare – ha infatti sancito che un cancelliere con una formazione giuridica può affiancare quest'ultimo sia per le questioni giuridiche di fondo che per le possibili riscontrabili difficoltà procedurali (cfr. DTF 134 I 16 consid. 4.3). Analogamente, la cancelliera Sara Friedli può affiancare i giudici, qualora essi dovessero riscontrare delle difficoltà linguistiche, ciò che non è tutta-via qui il caso. D'altra parte i tre giudici del collegio giudicante – come da essi stessi indicato (cfr. consid. 1.7.1 del presente giudizio) – dispongono delle necessarie conoscenze linguistiche per comprendere a fondo il ricorso, gli scritti successivi introdotti dal ricorrente, gli allegati agli stessi, nonché la giurisprudenza e la letteratura pertinenti in materia. La censura secondo cui i giudici non disporrebbero di un livello di conoscenza sufficiente della lingua italiana è dunque priva di fondamento.

1.7.6. Visto quanto appena esposto, si rileva che già in partenza le allegazioni del ricorrente non sono in grado di fondare la ricusazione da lui postulata. Poiché la domanda di ricusazione è stata formulata sulla sola base di motivi inappropriati, essa è inammissibile, ragion per cui lo scrivente Tribunale non deve entrare in materia. Dal momento che in concreto l'attuazione della 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).

1.7.7. In conclusione, il Tribunale statuyente non entra in materia sulla domanda di ricusazione, in quanto non è stato fatto valere alcun motivo di ricusazione appropriato.

2.

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

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

3.

Il ricorrente sostiene che il suo diritto di essere sentito sia stato leso a più riprese, come verrà esposto qui di seguito.

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

Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, nn. 483

e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/ WALTER HALLER/ HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

3.2. Il ricorrente sostiene innanzitutto che giusta l'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) – il quale a suo avviso si applica alla fattispecie – 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. Secondo lui, in assenza di una traduzione, questa richiesta – e di riflesso anche la conseguente decisione 1° settembre 2009 dell'AFC – deve essere ritenuta nulla, poiché lesiva del diritto di essere sentito.

3.2.1. La censura sollevata dal ricorrente presuppone d'accertare le lingue nelle quali la domanda d'assistenza può essere presentata sulla base del Trattato 10. Né la CDI-USA 96, né il Trattato 10 sanciscono in quali lingue può essere presentata una domanda di assistenza amministrativa. Ne discende che in linea di principio detta domanda può essere presentata in una qualsiasi lingua e dunque anche in lingua inglese.

3.2.2. Giusta l'art. 190 Cost., il Trattato 10 è vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. La conformità del diritto internazionale – di cui fa parte il Trattato 10 – con la Costituzione federale e le leggi federali non può essere esaminata qualora il diritto internazionale sia più recente. Il diritto anteriore al Trattato 10, trova applicazione per quanto le sue norme non siano in contraddizione con quest'ultimo. Per questi motivi, sebbene difetti una versione originale del Trattato 10 in almeno una lingua ufficiale della Confederazione, come prescritto dall'art. 13 cpv. 1 della Legge federale del 5 ottobre 2007 sulle lingue nazionali e la comprensione tra le comunità linguistiche (Legge sulle lingue, LLing, RS 441.1), esso rimane vincolante per la Svizzera (cfr. DTAF 2010/40 consid. 3, in particolare consid. 3.3 per quanto riguarda la questione della lingua del Trattato 10).

3.2.3. L'AIMP disciplina, in quanto altre leggi o convenzioni internazionali non dispongano altrimenti, tutti i procedimenti della cooperazione internazionale in materia penale (cfr. art. 1 AIMP). L'art. 27 cpv. 1 AIMP precisa che l'art. 28 AIMP si applica a tutti i procedimenti disciplinati da questa legge. In concreto, il caso che qui ci occupa concerne una

procedura di assistenza amministrativa (cfr. consid. 6.9 del presente giudizio), motivo per cui l'AIMP non è per principio ad esso applicabile. Già per queste ragioni la censura sollevata dal ricorrente si rivela priva di fondamento.

3.2.4. Va poi esaminata la censura del ricorrente, secondo cui, l'AFC avrebbe dovuto tradurre in una lingua ufficiale della Svizzera la domanda di assistenza amministrativa dell'IRS nonché i relativi annessi redatti in lingua inglese.

Giusta 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 una lingua di cui egli 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, 127 V 219 consid. 2b/bb, 115 la 65 consid. 6; decisione del Tribunale amministrativo federale C-7871/2009 del 25 maggio 2010 consid. 3). In tali circostanze è dunque a giusto titolo che l'AFC non ha provveduto alla traduzione della domanda di assistenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4). Va inoltre aggiunto che in concreto il ricorrente – come pure il suo mandante – non nega di padroneggiare l'inglese, tant'è che nel suo ricorso si è ampiamente espressi in merito alla validità del Trattato 10 e della domanda di assistenza dell'IRS.

Anche l'allegazione del ricorrente secondo cui le autorità federali non avrebbero pienamente compreso il tenore della domanda di assistenza, poiché redatta in lingua inglese, è priva di pertinenza. Non si vede per quali motivi l'autorità inferiore – come pure il Tribunale statuyente – dovrebbe accertarsi che i suoi membri abbiano la padronanza assoluta dell'inglese. Del resto, il ricorrente non ha segnalato alcuna incongruenza tra la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC e la domanda di assistenza 31 agosto 2009 dell'IRS, dimostrante un'eventuale incomprendimento della richiesta americana da parte delle autorità federali (cfr. DTF 131 V 35 consid. 3.3 con rinvii; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4).

3.2.5. Alla luce di quanto appena esposto, risulta che è a giusto titolo che la domanda di assistenza 31 agosto 2009 è stata presentata dall'IRS in lingua inglese, nonché che la stessa è pienamente valida. Ma vi è di più. Una traduzione della stessa in una lingua nazionale non risulta

necessaria. Per questi motivi, sia la censura sollevata dal ricorrente, che la sua richiesta di traduzione della domanda di assistenza statunitense postulata *in limine litis* (cfr. *petitum* ricorsuale ad 1), vanno entrambe respinte.

3.3. Il ricorrente adduce inoltre 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 le ha impedito di prendere pienamente cognizione dell'oggetto della domanda di assistenza 31 agosto 2009 e della susseguente decisione 1° settembre 2009 dell'AFC.

3.3.1. Nella procedura legislativa non esiste alcun diritto di essere sentito (cfr. DFT 123 I 63 consid. 2 con i vari rinvii). L'ascolto individuale di tutte le persone interessate non sarebbe difatti realizzabile; in siffatte circostanze è quindi data la possibilità di ricorrere all'esercizio dei diritti politici (cfr. HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 837; MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318). Il diritto di essere sentito è dunque limitato alle procedure che sfociano in decisioni individuali e concrete, in opposizione alle procedure di tipo legislativo, che portano all'adozione di atti normativi per i quali, come detto, sono previste altre forme di partecipazione (cfr. DTF 121 I 230 consid. 2; MICHEL HOTTELIER, *Verfassungsrecht der Schweiz/Droit constitutionnel suisse*, edito da Thürer/Aubert/Müller, Zurigo 2001, § 51, n. 10; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. II, 2. ed, Berna 2006, n. 1320). Tale garanzia non può pertanto essere invocata nei confronti di atti normativi, i quali sono adottati nel rispetto della loro procedura, stabilita secondo i principi dell'organizzazione democratica (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., n. 2.2.7.2, pagg. 317-318).

3.3.2. L'art. 6 del Trattato 10 fa stato dell'intesa tra Svizzera e USA di discutere pubblicamente o pubblicare l'Allegato al Trattato 10 soltanto dopo novanta giorni dalla sua sottoscrizione. Questo vincolo di segretezza è stato voluto espressamente per non pregiudicare gli interessi delle autorità fiscali di entrambi gli Stati contraenti, in particolare per promuovere il programma di dichiarazione volontaria delle autorità fiscali statunitensi. A tenore del Messaggio sull'approvazione del Trattato 10 (FF 2010 2617), tale disposto ha permesso di non mettere in pericolo la pubblicazione dell'Accordo, necessaria ai fini dell'esecuzione di una procedura conforme allo Stato di diritto per l'emanazione delle decisioni finali, poiché giusta l'art. 1 n. 2 del Trattato 10, le prime cinquecento decisioni finali sarebbero state emanate entro novanta giorni dalla

ricezione della domanda di assistenza amministrativa (il Messaggio nella versione francese e italiana va letto in tal senso). Il divieto di pubblicazione o di pubblica discussione è quindi stato mantenuto per una breve durata determinata ed è stato tolto alla scadenza del periodo concordato: a partire dal 17 novembre 2009 (cfr. decisione 1° settembre 2009, *petitum*, ad n. 8 sub doc. UBS Editionsverfügung Definitivtext_02.09.09, dossier AFC) il ricorrente, come ogni altra persona trovatasi nella sua medesima situazione, sarebbe quindi stato in grado di prendere piena conoscenza dei criteri di cui all'Allegato.

3.3.3. L'art. 20e OCDI-USA garantisce i diritti di procedura alle persone interessate da una domanda di scambio d'informazioni da parte dell'autorità americana competente. Dispone che l'AFC notifica parimenti alla persona interessata, che ha designato un mandatario svizzero autorizzato a ricevere le notificazioni, la decisione indirizzata al detentore delle informazioni nonché copia della richiesta della competente autorità americana, a meno che nella richiesta non venga espressamente chiesta la segretezza (cfr. art. 20e cpv. 1 OCDI-USA). Se tuttavia la persona interessata non ha designato un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni, la medesima deve essere eseguita dalla competente autorità americana secondo il diritto americano. Contemporaneamente, l'AFC fissa alla persona un termine per acconsentire allo scambio di informazioni o per designare un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni (cfr. art. 20e cpv. 2 OCDI-USA). La persona interessata, salvo eccezione, può partecipare alla procedura e consultare gli atti (cfr. art. 20e cpv. 3 OCDI-USA).

3.3.4. Con riferimento alle circostanze del caso concreto si osserva quanto segue. Con missive 7 giugno e 22 giugno 2010 il ricorrente ha chiesto di poter visionare la documentazione completa relativa al conto numero 2 (cfr. docc. ***_Schreiben von ***_07.06.2010, dossier AFC). Con scritto 24 giugno 2010 l'AFC gli ha quindi trasmesso l'incarto completo concernente il conto numero 2, impartendogli nel contempo un unico termine scadente il 30 luglio 2010 per prendere posizione in merito (cfr. doc. ***_Akteneinsicht mit Frist_Brief, dossier AFC). Il 10 agosto 2010 – ovvero fuori termine – il ricorrente ha inoltrato le proprie osservazioni all'AFC relative al conto numero 2 (cfr. doc. ***_Stellungnahme_10.08.10). L'autorità inferiore ha tenuto conto di dette osservazioni nella resa della decisione finale 26 ottobre 2010.

Alla luce di quanto esposto ai considerandi che precedono, si deve quindi concludere che la clausola di segretezza di cui all'art. 6 Trattato 10 non

ha leso in alcun modo il diritto di essere sentito del ricorrente. Si rileva altresì come prima che fossero emanate le due decisioni dell'ottobre 2010 – che non sono peraltro parte delle prime cinquecento emesse entro i novanta giorni di cui al vincolo di segretezza – gli è stata data l'opportunità di esprimersi in merito, come meglio si vedrà appresso, conformemente al diritto di essere sentito.

3.3.5. Per quanto riguarda invece la decisione 1° settembre 2009, va precisato quanto segue. Conformemente ai predetti disposti dell'art. 20e OCDI-USA, l'AFC era tenuta a notificare tale decisione alle persone interessate aventi designato un mandatario in Svizzera autorizzato a ricevere le notificazioni. Ciò che l'autorità ha effettivamente fatto, ma, per forza di cose, solo non appena è venuta in possesso delle informazioni richieste a UBS SA proprio tramite la decisione 1° settembre 2009, che le hanno permesso di individuare concretamente l'identità delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa. La decisione 1° settembre 2009 – peraltro pubblicata sul sito internet dell'autorità il 15 settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.3.3) – era quindi necessaria, poiché sulla base dei criteri astratti contenuti nell'allora vigente Accordo 09 non era possibile individuare concretamente i destinatari della domanda. Il ricorrente è quindi venuto a conoscenza dei criteri contenuti nell'Allegato nonché della decisione 1° settembre 2009 allorquando l'AFC ha ottenuto le informazioni da parte di UBS SA. Nel caso concreto, ciò è avvenuto a partire dal 24 giugno 2010 (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Esso ha dunque avuto tempo sino al 30 luglio 2010 per esercitare pienamente il suo diritto di essere sentito, concessogli come da missiva 24 giugno 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale ha fatto uso il 10 agosto 2010 (per l'incarto relativo al conto numero 2) presentando le proprie puntuali osservazioni. Nella resa delle proprie decisioni finali, l'autorità inferiore ha tenuto conto di dette osservazioni. Infine, il ricorrente ha dipoi avuto nuovamente la possibilità di esprimersi, impugnando la decisione finale dell'AFC mediante ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale e partecipando all'istruzione tramite vari complementi ricorsuali, nonché il memoriale di replica 4 aprile 2011 e le osservazioni alla duplica datate 23 maggio 2011. Alla luce delle surriferite circostanze, si deve concludere che neppure la decisione 1° settembre 2009 ha leso il diritto di essere sentito del ricorrente, che, come visto, gli è stato pienamente concesso. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

4.

Il ricorrente solleva poi numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, egli contesta dapprima l'Accordo 09 (cfr. punto III. A del ricorso), nel seguito l'Accordo 09 emendato mediante il Protocollo d'emendamento del 31 marzo 2010 (cfr. punto III. B del ricorso), quindi la richiesta 31 agosto 2009 dell'IRS e la successiva decisione 1° settembre 2009 dell'AFC (cfr. punto III. C del ricorso) e per finire la decisione finale 26 ottobre 2011 dell'autorità inferiore (cfr. punto III. D del ricorso). Anche in sede di replica e nei successivi complementi, ribadendo le sue tesi ricorsuali, discute nuovamente la validità e l'applicabilità dell'Accordo 09.

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

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

5.

Come esposto in narrativa, il ricorrente contesta la validità e l'applicabilità del Trattato 10.

5.1. Essendosi già espresso in merito a parecchie delle censure ricorsuali in numerose altre sentenze pubblicate – in particolare nella già citata sentenza pilota A-4013/2010 del 15 luglio 2010 (come detto, pubblicata parzialmente in DTAF 2010/40) – lo scrivente Tribunale procederà qui di

seguito a un'esposizione delle medesime in sunto, richiamando la costante giurisprudenza in materia, confermata anche in questa sede.

5.1.1. Il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo, vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. Né il diritto interno, né la prassi consentono di derogarvi. Il Tribunale amministrativo federale è tenuto, conformemente all'art. 190 Cost., ad applicare il diritto internazionale quand'anche fosse contrario alla Costituzione federale. In ogni caso, non è possibile esaminare la conformità del diritto internazionale con le leggi federali, in particolare se esso è più recente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 3 con i 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 CV. I trattati internazionali ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 lett. a CV – tra i quali anche il Trattato 10 – vanno interpretati secondo le disposizioni della CV (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 8.1 e 4.6 con rinvii). L'art. 26 CV, quale norma consuetudinaria di diritto internazionale, sancisce il principio secondo cui ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede (*pacta sunt servanda*). Il termine "parte" indica uno Stato che ha consentito ad essere vincolato dal trattato (cfr. art. 2 cpv. 1 lett. g CV). Giusta l'art. 27 CV, tranne nel caso di una manifesta violazione della regolamentazione delle competenze (cfr. art. 46 CV), una parte non può di principio invocare le disposizioni della propria legislazione interna per giustificare la mancata esecuzione di un trattato (cfr. DTF 124 II 293 consid. 4 e DTF 120 Ib 360 consid. 2c). Di conseguenza, malgrado le disposizioni del loro ordinamento interno gli Stati sono obbligati a rispettare le obbligazioni derivanti dal diritto internazionale. Ogni violazione di un trattato configura una violazione del diritto internazionale per la quale lo Stato che ha agito in tal modo dev'esserne ritenuto responsabile (cfr. DTAF 2010/40 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati e DTAF 2010/7 consid. 3.3.3 con riferimenti).

Come detto, il Trattato 10 è un trattato internazionale autonomo che va 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 consid. 2.1 e segg. e 6).

Per determinare il rapporto tra le disposizioni che regolano il medesimo oggetto previste nel Trattato 10, nella CDI-USA 96, nella 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 consid. 4.5 e 6 con riferimenti). Le garanzie procedurali sancite dall'art. 6 CEDU (diritto ad un equo processo) non si applicano in materia d'assistenza amministrativa (cfr. la già citata DTAF 2010/40 consid. 5.4.2).

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

L'irretroattività di un trattato internazionale è la regola (cfr. art. 28 CV). Gli Stati contraenti sono tuttavia liberi sia di concordare esplicitamente l'applicazione retroattiva del trattato, sia di prevederla implicitamente (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 4.4 nonché decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.5). Delle regole di procedura sono peraltro state applicate retroattivamente a dei fatti anteriori, in quanto il divieto dell'irretroattività è valido unicamente per il diritto penale materiale e non per il diritto procedurale, del quale fanno parte le disposizioni in materia di assistenza amministrativa (cfr. oltre alla succitata DTAF 2010/40, le decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.5 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

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

Come detto in precedenza, una parte contraente non può in principio invocare la violazione di una disposizione del suo diritto interno concernente la competenza a concludere trattati per infirmare il proprio consenso ad esserne vincolato. Giusta l'art. 46 CV, unicamente se la violazione è manifesta e riguarda una norma di importanza fondamentale del proprio diritto interno è possibile invalidare il trattato. Nel caso concreto, un eventuale mancato rispetto delle competenze previste dal diritto interno per la procedura d'approvazione non potrebbe dunque essere eccepito alla validità del Trattato 10, visto che una simile violazione non avrebbe potuto essere notoria agli USA. Ciò vale altresì sia per l'esenzione del Trattato 10 dall'assoggettamento a referendum (facoltativo), sia per la determinazione da parte del Consiglio federale dell'applicazione provvisoria del Trattato (cfr. la citata DTAF 2010/40 consid. 5.3.4 e 5.3.5). Non occorre quindi esaminare se il Consiglio federale 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 consid. 3.7.2 e 5.6.2 con riferimenti citati). In siffatte circostanze è dunque superfluo discutere le asserzioni sollevate dal ricorrente 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 e A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti dall'art. 31 cpv. 1 CV, la cifra di 4'450 conti non costituisce accezione alcuna volta a determinare se il Trattato 10 debba essere considerato adempiuto dalle parti contraenti. Secondo lo scrivente Tribunale, il fatto che la Svizzera abbia trasmesso agli Stati Uniti i dati bancari relativi a 4'450 conti non sta altresì a significare che il Trattato 10 sia adempiuto (cfr. tra le molte, decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 2.4.2). Una siffatta interpretazione è peraltro conforme al principio della sicurezza del diritto ed è parimenti confermata dall'art. 10 del Trattato 10, in applicazione del quale, a tutt'oggi le parti non hanno ancora confermato l'adempimento integrale degli obblighi assunti in seguito alla sottoscrizione del medesimo.

5.1.2. In conclusione, il Trattato 10 è vincolante per il Tribunale amministrativo federale ai sensi dell'art. 190 Cost. Un esame dell'adeguatezza dei criteri relativi alla concessione dell'assistenza amministrativa definiti dal Trattato 10 è dunque escluso. Ne consegue che le persone interessate possono opporsi alla concessione

dell'assistenza amministrativa unicamente provando che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono stati applicati in modo erroneo al loro caso, oppure dimostrando che i risultati ai quali è giunta l'AFC si fondano su degli errori di calcolo (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 8.3.3 con riferimenti citati; cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.6 e A-4876/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1).

5.2. Alla luce di quanto esposto in precedenza, le corrispondenti censure ricorsuali sollevate dal ricorrente vanno respinte, e meglio: non vi è stata alcuna violazione del principio di divieto di retroattività delle leggi così pure nessuna violazione in ragione dell'applicazione provvisoria del Trattato 10. Non occorre quindi esaminare se, secondo il diritto interno svizzero, il segreto bancario si oppone alla trasmissione delle informazioni richieste dall'IRS, in ragione del fatto che il Trattato abbia qualificato dei comportamenti in maniera differente da quanto previsto dalla casistica riferita alla sottrazione d'imposta nel diritto svizzero (art. 175 e segg. della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD, RS 642.11], art. 56 della Legge federale del 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID, RS 642.14]). Il Trattato 10 è peraltro tuttora in vigore e quindi applicabile anche al caso in esame. È del tutto superfluo procedere quindi alla disamina del parere giuridico del Prof. Robert Waldburger. Per la concessione dell'assistenza amministrativa agli USA sono dunque determinanti esclusivamente i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10. Di conseguenza, non occorre ordinare alcuna delle misure istruttorie postulate dal ricorrente *in limine litis*, volte all'esame della costituzionalità e applicabilità del Trattato 10 (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 2.1 e 2.3) nonché all'accertamento del numero di conti bancari trattati dall'AFC e quelli di cui l'IRS ha ottenuto informazioni (cfr. *petitum* ricorsuale *ad* 5). In particolare, vanno respinte le richieste d'audizione dei testimoni. Si rammenta a tal proposito che il diritto d'amministrare le prove presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio indicato sia necessario per il suo accertamento e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; parimenti sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6873/2010 del 7 marzo 2011 consid. 3.2). Non essendo qui il caso, non è necessario procedere con l'assunzione delle predette misure istruttorie. Nondimeno, come meglio si vedrà appresso (cfr. consid. 6.4 del presente giudizio), mediante la sottoscrizione del Trattato 10 – che contiene dei criteri astratti per identificare i contribuenti interessati dalla domanda di assistenza, senza

tuttavia citarli per nome – non è stato violato il divieto delle "fishing expeditions".

5.3. Il ricorrente lamenta 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. 5.1.1 che precede). Il Trattato 10 deve dunque essere applicato anche qualora dovesse instaurare un regime che implica una presunzione di colpevolezza per "truffe e reati analoghi" non appena determinati criteri sono adempiuti (cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.4 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1). Va altresì ribadito che la procedura di assistenza amministrativa non è sottoposta alle esigenze dell'art. 6 CEDU e alle disposizioni corrispondenti del Patto ONU II (cfr. consid. 5.1.1; parimenti sentenza del Tribunale federale 1C_224/2008 del 30 maggio 2008 consid. 1.2 con riferimenti ivi citati). E occorre dipoi ricordare che il giudice dell'assistenza non si pronuncia in merito alla colpevolezza delle persone interessate dal procedimento di assistenza amministrativa e non compete peraltro a lui verificare se un atto punibile è stato effettivamente commesso (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 2.4 con riferimenti). In siffatte circostanze, la censura sollevata dal ricorrente è priva di ogni fondamento, non applicandosi tale principio in ambito di assistenza amministrativa (cfr. anche decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6262/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 4.2.4 e A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 4).

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

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

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

5.5. Il ricorrente lamenta 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, adduce 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 dal ricorrente va conseguentemente respinta.

5.6. Il ricorrente sostiene che il Trattato 10 violi il principio dell'uguaglianza poiché penalizza unicamente i clienti di UBS SA e non quelli di altre banche. Censura dunque una violazione degli artt. 8 Cost., 14 CEDU, 2 cpv. 2 del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti economici, sociali e culturali (Patto ONU I, RS 0.103.1).

Come detto poc'anzi, lo scrivente Tribunale non può verificare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali. Il Trattato 10 prevale altresì sugli accordi internazionali conclusi anteriormente che gli sarebbero contrari (cfr. consid. 5.1.1 che precede), ciò che dispensa lo scrivente Tribunale dall'esame di un'ipotetica violazione delle predette norme, nella misura in cui siano pertinenti (ciò che non dev'essere d'altronde giudicato; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6962/2010 del 18 luglio 2011 consid. 3.2 e segg. e A-6930/2010 del 9 marzo 2010 consid. 5.3.3).

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

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

A torto. Pure su tale censura lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di esprimersi, sancendo come anche se il Trattato 10 non è stato sottoposto a referendum (facoltativo), esso è vincolante per la Svizzera (cfr. la citata decisione DTAF 2010/40 consid. 5.3.4, cfr. parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 4.1.4 e A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 5.1.4). Sarebbe potuto essere altrimenti, unicamente qualora il non aver assoggettato a referendum (facoltativo) il Trattato 10 avesse costituito una violazione manifesta del diritto interno svizzero concernente la competenza a concludere trattati e avesse riguardato una norma di importanza fondamentale (cfr. art. 46 cpv. 1 CV). Ciò che, come detto in precedenza (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio), non è stato il caso.

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

Considerato come non sussista alcuna violazione del diritto di essere sentito riferita alla clausola di segretezza (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio), la violazione del principio della separazione dei poteri – peraltro, principio costituzionale non iscritto nella Costituzione federale (cfr. AUER/MALINVERNI/ HOTTELIER, op. cit., nn. 55 e 1721; HÄFELIN/HALLER/KELLER, op. cit., n. 1410) – motivata sulla base di una violazione del diritto di essere sentito insussistente, appare priva di fondamento. Non è quindi necessario dilungarsi oltre nella sua analisi.

6.

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. 6.1 che segue) nonché della decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC nei confronti di UBS SA (cfr. consid. 6.2 che segue).

6.1.

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

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

6.1.2. Sulla base dell'allora vigente Accordo 09, gli USA hanno presentato alla Svizzera una domanda di assistenza amministrativa in data 31 agosto 2009. L'IRS ha richiesto 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).

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

6.2.1. La CDI-USA 96, l'OCDI-USA e il Trattato 10 non contengono disposizioni esplicite concernenti le esigenze contenutistiche che deve soddisfare una domanda di assistenza amministrativa. Il Trattato 10 prevede unicamente che nella domanda presentata dall'IRS non è necessario indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i principi dell'assistenza giudiziaria internazionale possono essere adottati anche nel contesto dello scambio di informazioni di cui all'art. 26 CDI-USA 96 (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde peraltro alla prassi attuale e appare adeguato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza amministrativa e dall'assistenza giudiziaria. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi motivo alcuno per rimettere in questione la predetta giurisprudenza (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.1).

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

6.2.2. La domanda di assistenza amministrativa 31 agosto 2009 menziona l'autorità richiedente. Essa è inoltre datata e firmata. L'agire, che ha fondato un sospetto sufficiente alla base di tale richiesta, è la ivi descritta assenza di una dichiarazione degli averi alle competenti autorità.

La descrizione di tale condotta è basata sui mezzi di prova annessi, in particolare il Deferred Prosecution Agreement ("DPA") stipulato tra gli Stati Uniti d'America e UBS SA il 18 febbraio 2009. È indicato altresì il periodo di tempo al quale l'AFC deve riferirsi per attuare la trasmissione dei dati ed infine, sono elencati i documenti che abbisogna (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.2).

6.2.3. L'indicazione dei nomi dei clienti statunitensi di UBS SA oggetto della domanda di assistenza amministrativa del 31 agosto 2009 è stata sostituita da una serie di criteri definiti. Essi sono identici al testo dell'Allegato dell'Accordo 09. Si è quindi rinunciato all'indicazione dei nomi rispettivamente alla chiara identificazione delle persone interessate dalla domanda di assistenza (cfr. Allegato al Trattato 10, cifra 1). Tale disposizione è vincolante per il Tribunale amministrativo federale e pertanto non occorre proseguire con il suo esame (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.3). La censura sollevata dal ricorrente riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

6.3. A mente del ricorrente, la richiesta 31 agosto 2009 sarebbe altresì nulla poiché violerebbe il principio della specialità e quello della proporzionalità (art. 36 Cost.), non sussistendo alcun nesso fra l'oggetto della rogatoria e la documentazione richiesta.

6.3.1. Secondo il principio della specialità, le informazioni ottenute dallo Stato richiesto non possono essere utilizzate dallo Stato richiedente come mezzi di prova in una procedura relativa a un reato che non sia quello per il quale siano state richieste. Allorquando l'assistenza internazionale si fonda su un trattato, lo Stato richiedente è legato dalle disposizioni ivi previste. La portata del carattere vincolante per lo Stato richiedente deve essere completata sulla base dei principi generali applicabili sviluppati in materia di assistenza giudiziaria, per quanto i medesimi siano descritti nei trattati internazionali solo a grandi linee (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.551/2001 del 12 aprile 2002 consid. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basilea 2001, nn. 287 e 326 e segg.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Berna 2009, n. 726). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa, sulla base della Convenzione di doppia imposizione con gli USA, l'art. 26 CDI-USA 96 – come visto applicabile pure nella fattispecie (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio) – precisa a chi e per quale uso le informazioni trasmesse sono esclusivamente determinanti:

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

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il rispetto del principio della specialità da parte degli Stati vincolati con la Svizzera da un accordo di assistenza giudiziaria è presunto conformemente al principio della buona fede nel diritto internazionale. È difatti evidente che gli Stati rispettosi del diritto si conformino ai loro obblighi internazionali senza che sia necessaria una loro dichiarazione esplicita in tal senso (cfr. DTF 107 Ib 264 consid. 4b con riferimenti; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 5.2).

In base al principio della specialità occorre dunque partire dal presupposto che le autorità fiscali statunitensi utilizzeranno unicamente le informazioni e i dati relativi al ricorrente trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, il ricorrente potrà sollevare tale obiezione dinanzi alle competenti autorità statunitensi. Già per tale motivo, la censura sollevata che riguarda la richiesta 31 agosto 2009 di assistenza amministrativa – e non le considerazioni esposte nella decisione impugnata riferite al caso concreto (cfr. consid. 7 della medesima) – è priva di fondamento.

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

Secondo la giurisprudenza in materia, l'assistenza amministrativa può essere accordata unicamente nella misura necessaria per la ricerca della verità da parte dell'autorità dello Stato richiedente. Sapere se le informazioni richieste sono necessarie o semplicemente utili per la procedura condotta nello Stato richiedente è una questione che, di principio, è lasciata al libero apprezzamento delle autorità di questo Stato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.1 con riferimenti ivi citati). Le autorità svizzere non possono sostituirsi a quelle straniere in tale apprezzamento. La cooperazione internazionale può essere rifiutata unicamente se gli atti richiesti sono senza rapporto con il reato perseguito e sono

manifestamente inefficaci ai fini dell'avanzamento dell'inchiesta, di modo che la richiesta formulata apparirebbe come un pretesto per una ricerca indeterminata di mezzi di prova (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 11.1 e A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 9.1 e 9.2. con i numerosi rinvii giurisprudenziali, in particolare DTF 121 II 241 consid. 3a).

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

6.4. Il ricorrente adduce dipoi che la richiesta 31 agosto 2009, così pure la decisione 1° settembre 2009, sarebbero altresì nulle, poiché nella loro genericità rientrerebbero nella categoria delle "fishing expeditions" in favore di Stati terzi, inammissibili secondo l'ordinamento giuridico svizzero.

Anche tale censura è votata all'insuccesso. Come detto in precedenza (cfr. consid. 6.2.3 del presente giudizio), nel Trattato 10 – dov'è previsto che nella domanda di assistenza amministrativa non è necessario indicare i nomi dei clienti statunitensi di UBS SA – la menzione dei nomi è stata sostituita da una serie di criteri. Essendo tale disposizione vincolante per lo scrivente Tribunale giusta l'art. 190 Cost., non occorre esaminare la questione relativa alle "fishing expeditions". Si osserva ad ogni modo che i criteri di cui all'Allegato sono talmente precisi che sia UBS SA prima, che l'AFC poi, hanno potuto determinare le persone assoggettate. Di conseguenza, non può essere censurata alcuna difficoltà nella loro applicazione (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 7.2.3 e 8.4).

6.5. Il ricorrente lamenta 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 suo dire, la richiesta si fonderebbe

su prove acquisite illegalmente. Invoca 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).

Egli ritiene inoltre necessario accertare se, e in che misura, UBS SA abbia trasmesso informazioni sensibili alle autorità americane al fine d'assistere l'IRS nell'allestimento dell'Allegato al Trattato 10. A suo avviso, tali comportamenti avrebbero rilevanza penale e renderebbero nulla l'assistenza amministrativa in favore delle autorità americane. Egli ritiene altresì che UBS SA abbia chiesto all'autorità statunitense di richiedere all'AFC di emettere il divieto di comunicare informazioni riguardo all'elenco dei criteri, benché UBS SA medesima abbia contribuito direttamente alla loro elaborazione.

Anche su tali doglianze non può essere prestata adesione e ciò poiché, come noto, il Trattato 10 e il relativo Allegato prevalgono su ogni disposizione legale o costituzionale anteriore e dunque anche sui citati artt. 47 LBCR e 273 CP (cfr. DTAF 2010/40 consid. 3.1.2 e 3.3). Tali norme non vanno dunque discusse nel contesto della fattispecie (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6930/2010 del 9 marzo 2011 consid. 6.2.5). Si ricorda altresì che l'Allegato al Trattato 10 è vincolante per le autorità svizzere in virtù dell'art. 190 Cost. Di conseguenza, le circostanze nelle quali sono stati redatti i criteri alla base della concessione dell'assistenza amministrativa agli USA, non inficiano in alcun modo sulla validità del citato Allegato e, di riflesso, dell'assistenza amministrativa in favore degli USA. Ne discende che gli accertamenti postulati dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pag. 35; *petitum* ricorsuale ad 2.4.2), appaiono superflui e pertanto vanno respinti.

6.6. A titolo puramente abbondanziale, considerata l'allusione del ricorrente alla singolare tempistica dell'emissione della decisione 1° settembre 2009, si precisa quanto segue. Nella decisione A-6695/2010 del 24 giugno 2011, lo scrivente Tribunale ha constatato che tale domanda era stata trasmessa all'autorità inferiore via fax il 31 agosto 2009. Considerato come né la OCDI-USA né il Trattato 10 contenessero delle prescrizioni formali in merito, come vi fosse una certa urgenza nell'esecuzione della predetta domanda, e peraltro, come dopo la conclusione dell'Accordo 09, era chiaro all'AFC che avrebbe ricevuto una domanda di assistenza da parte dell'IRS, non era dunque necessario che

l'autorità inferiore attendesse la ricezione della richiesta di assistenza nella sua versione originale (pervenutale per posta il 3 settembre 2009) per poter emettere la sua decisione 1° settembre 2009 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 4.7). In tali circostanze la misura istruttoria postulata dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone, volta all'accertamento del giorno della notifica della richiesta statunitense appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pag. 34; *petitum* ricorsuale ad 2.4.1).

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

6.8.

6.8.1. Quanto alla decisione 1° settembre 2009 resa dall'AFC, come lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di precisare, essa non riguarda la concessione dell'assistenza amministrativa. Tramite la stessa, l'autorità inferiore ha difatti richiesto a UBS SA delle informazioni ai sensi dell'art. 20c cpv. 3 OCDI-USA. L'allora vigente Accordo 09, in relazione con la predetta norma dell'OCDI-USA, costituiva quindi una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di prendere una decisione nei confronti di UBS SA, avente quale oggetto in particolare la trasmissione dei dossiers completi dei clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo d'applicazione dei criteri esposti nell'Allegato (cfr. la citata decisione A-4013/2010 consid. 2.2 e 2.3). Contrariamente a quanto sostiene il ricorrente, tale decisione non è quindi nulla.

6.8.2. Il ricorrente adduce 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. Rileva altresì che i provvedimenti speciali di inchiesta di cui alla predetta disposizione legale utilizzati dall'AFC per ottenere dall'istituto bancario i suoi dati potevano essere unicamente adottati dalla Divisione affari penali e inchieste e non dalla Divisione degli affari internazionali dell'AFC. Al fine di comprovare la sua tesi, egli postula che venga accertato se l'AFC ha ottenuto detta autorizzazione.

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 OCIDI-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 in fine 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. Il fatto che la Task Force costituita secondo l'art. 1 cifra 2 dell'Accordo 09 dipende dalla Divisione degli affari internazionali dell'AFC – così come risulta dall'organigramma presentato nel sito internet dell'autorità (www.estv.admin.ch) – è quindi irrilevante. Per il che, anche questa cen-sura risulta priva di fondamento. In tali circostanze la misura istruttoria postulata dal ricorrente *in limine litis*, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone, volta ad accertare se l'AFC abbia ottenuto la succitata autorizzazione appare superflua e va pertanto respinta (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pag. 34; *petitum* ricorsuale ad 2.4.1).

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

Secondo il diritto fiscale internazionale, lo Stato richiedente è di principio libero di scegliere se inoltrare una domanda di assistenza giudiziaria o di assistenza amministrativa. Lo Stato richiesto non può dunque determinarsi in merito alla scelta operata dallo Stato richiedente. Esso è tenuto ad esaminare se i presupposti per la concessione dell'assistenza sono realizzati o meno, seguendo la procedura scelta dallo Stato richiedente (cfr. decisioni del Tribunale federale 1C_485/2010 del 20 dicembre 2010 consid. 2.3 con riferimenti citati e 1C_142/2011 dell'11 aprile 2011 consid. 1.2 e 1.3).

Nel caso concreto l'IRS ha inoltrato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa, scegliendo di richiedere a quest'ultima delle informazioni seguendo la procedura dell'assistenza amministrativa. Tale volontà risulta chiaramente dal metodo adottato dall'IRS tramite l'inoltro di una domanda d'informazioni a fini fiscali: la richiesta 31 agosto 2009 mira infatti principalmente al recupero dei crediti d'imposta dovuti dai clienti statunitensi della banca UBS SA sui conti occultati al fisco negli USA. Ciò risulta altresì dall'identità dell'autorità richiedente, ossia l'Amministrazione fiscale statunitense – e meglio l'IRS, che ha agito chiaramente in qualità

di autorità fiscale. Va poi aggiunto che gli USA e la Svizzera hanno voluto espressamente sottoporre la richiesta di informazioni inoltrata dall'IRS all'assistenza amministrativa per mezzo di un Trattato dal titolo "Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, (...) presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America". Questa scelta vincola le autorità svizzere, le quali sono tenute ad applicare predetto Trattato. L'AFC, designata quale autorità competente, era quindi tenuta a dar seguito alla domanda inoltrata dall'IRS seguendo la procedura dell'assistenza amministrativa di cui alla CDI-USA 96 e al Trattato 10.

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

7.

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

7.1. Nel caso concreto, va stabilito se il ricorrente adempie i criteri della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10 per la concessione dell'assistenza amministrativa da parte della Svizzera agli USA. 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 detta categoria le "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".

7.2. Giusta l'interpretazione autonoma secondo le norme generali dell'art. 31 e segg. della CV, la nozione di "US persons" non è circoscritta ai soli cittadini americani, bensì si estende a tutte le persone che durante il periodo rilevante tra il 2001 – 2008 erano personalmente assoggettate alle imposte negli USA. Giusta la legge americana "Internal Revenue Code" (IRC) accanto ai "US citizens" (cittadini americani) anche i "resident aliens" sono personalmente assoggettati alle imposte (DTAF 2011/6 consid. 7.1.1; cfr. decisione fondamentale 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; per i dettagli in merito alla nozione di "US persons" cfr. consid. 10.2.1-10.2.3 del presente giudizio).

7.3. Le "US persons" devono altresì essere state le aventi diritto economico dei "offshore company accounts" aperti o in essere nel periodo 2001 – 2008. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale la nozione di "offshore company accounts" include tutti i conti bancari delle collettività in senso lato, ovvero delle forme di società "offshore" che non sono 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, quale una banca, un rapporto di clientela durevole, rispettivamente di "detenere dei beni" (DTAF 2011/6 consid. 7.2.1).

La precisazione "offshore" del termine "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 dello Stato) 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" o meno. Questo concetto viene utilizzato unicamente nell'introduzione della cifra 1 dell'Allegato al Trattato 10. In detto paragrafo vengono esposti i motivi per i quali si è rinunciato ad una chiara identificazione delle persone toccate dalla domanda di assistenza. Tra i criteri elencati per la categoria 2/B/a l'esigenza di una società offshore "non operativa" non

viene tuttavia più menzionata. Invero, si considera che i criteri d'identificazione delle persone interessate dall'assistenza amministrativa siano adempiuti, qualora – accanto agli altri criteri ivi indicati – dette persone erano gli 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).

7.4. 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).

7.5. 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.-- vanno 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, ove anche le altre condizioni ivi citate siano adempiute. Al riguardo, il Tribunale amministrativo federale ha precisato che è sufficiente che la soglia dei fr. 250'000.-- sia stata raggiunta almeno una volta durante il periodo rilevante. Esso ha altresì precisato che in tale formulazione non può essere visto quale scopo delle parti contraenti al Trattato 10 quello di trattare in modo più favorevole le persone che con l'aiuto di una struttura offshore commettono delle presunte frodi fiscali, rispetto alle persone che senza una tale struttura commettono anch'esse

delle pre-sunte frodi fiscali (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7019/2011 del 6 ottobre 2011 consid. 10.2 e A-6906/2010 del 13 ottobre 2011 consid. 10.2).

8.

8.1. 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) sancisce:

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, [...].

8.2. Come emerge dal tenore del citato Allegato, il presunto comportamento fraudolento ha per 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).

8.3. 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) racchiude una descrizione esemplificativa in merito 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" 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) acc. "prestiti" all'avente diritto economico statunitense o a un soggetto a questi vicino attingendo a valori patrimoniali provenienti di-rettamente dal conto della società offshore, garantiti da tale conto o pagati con il patrimonio ivi depositato.

8.4. 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. Questa nozione non si ritrova unicamente 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

esistente tra le due leggi, 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 utilizzi 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 – sotto la fattispecie del comportamento fraudolento. 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 CP). Ciò posto, 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 emergano indizi in merito ad un comportamento fraudolento, 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).

9.

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).

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 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).

10.

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.

10.1.1. In concreto, l'AFC nella propria decisione ha ritenuto il ricorrente quale "US person" sulla scorta della documentazione trasmessa da UBS SA in merito alla relazione bancaria numero 2. Essa si è basata in particolare sul passaporto emesso l'11 aprile 2001, nonché sulla fattura 31 maggio 2002 (cfr. docc. n. ***_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 di cui al doc. B, consid. 4 e 6).

10.1.2. Al contrario, il ricorrente nel proprio ricorso sostiene di non essere un cittadino statunitense nonché di non aver avuto il proprio domicilio negli Stati Uniti durante il periodo 2001 – 2008. Egli afferma di essere un cittadino francese sulla scorta del suo passaporto (cfr. doc. G), della sua carta d'identità (cfr. doc. H), nonché della sua dichiarazione scritta (cfr. doc. I). Egli sostiene inoltre di essere domiciliato a U._____, in Rue ***1, in Francia. A comprova di ciò, il ricorrente fa valere due attestati ufficiali intitolati "Certificat de résidence" rilasciati il 30 novembre 2010 e il 30 dicembre 2010 dal Municipio di U._____ (cfr. docc. M e T), nonché la sua dichiarazione scritta (cfr. doc. I). A suo dire, la nazionalità francese e il domicilio in Rue ***1 a U._____ sono altresì dimostrati dall'estratto del registro di commercio della società Z._____ (cfr. doc. L), di cui egli è gerente al 50%. Egli sostiene che l'indirizzo della sede di questa società

corrisponde a quello del suo domicilio, ossia Rue ***1 a U._____ (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pagg. 4-5 e 29-30).

Il ricorrente afferma inoltre di essere attivo professionalmente in seno alla società W._____ con sede a V._____, la quale si occupa di commercio internazionale di combustibili solidi, ch'egli avrebbe creato nel 1982. A suo dire, detta società disporrebbe di una forte base commerciale in Europa e si starebbe notevolmente sviluppando sul mercato indiano e asiatico. Essa avrebbe generato una considerevole cifra d'affari negli anni precedenti. Egli aggiunge di aver avviato un progetto di espansione di detta società, affermando di aver effettuato ingenti investimenti nella tecnologia "coal-to-liquid" che permette di trasformare il carbone in petrolio, nonché nel campo alberghiero turistico in India. Questi progetti creeranno secondo lui dei nuovi posti di lavoro a V._____. A suo dire, tutto ciò dimostrerebbe che il suo centro degli interessi si trova in Europa (Francia e Svizzera), nonché in Asia. Il ricorrente asserisce che nessun legame di tale entità esisterebbe invece con gli USA. Dall'estratto del registro di commercio del Canton V._____ della società W._____ (cfr. doc. N) e da quello del registro di commercio francese relativo alla Z._____ (cfr. doc. L), a suo dire, risulterebbe che il suo domicilio è sempre stato a U._____ a far tempo dal 1982 (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pagg. 5-6).

Nel proprio allegato di risposta, l'autorità inferiore, postulando il rigetto integrale del ricorso, contesta recisamente le allegazioni del ricorrente ivi contenute e si riconferma nella sua decisione.

10.1.3. Nella propria replica, il ricorrente precisa poi che insieme a lui anche sua moglie B._____ sarebbe azionaria in ragione del 50% restante della società Z._____. Dagli statuti di detta società, a suo dire si evincerebbe che lo scopo sociale era quello di acquistare l'appartamento situato in Rue ***1 a U._____. L'appartamento in questione, dove egli dice di aver vissuto sino ad oggi, sarebbe dunque amministrato dalla società di cui egli è tutt'ora azionista. A suo dire, la sua residenza e di riflesso anche il suo domicilio a U._____, possono dunque essere provati sulla scorta delle diverse fatture spedite dai fornitori di energia, acqua, gas, ecc. alla società Z._____ di U._____ (cfr. docc. V, Z, AA, BB, CC e DD). Sostenendo che questi documenti provano la sua presenza fisica a U._____, egli afferma che se non avesse avuto il proprio domicilio a U._____, non avrebbe necessitato di tutti i servizi oggetto di dette fatture ad esso indirizzate (cfr. replica 4 aprile 2011, pagg. 2-4).

10.1.4. L'autorità inferiore nella propria duplice, contestando pienamente la posizione del ricorrente, ha precisato la propria posizione, riconfermandosi nelle proprie allegazioni. Essa sottolinea in particolare che nella copia del documento d'identità rilasciato dalle autorità francesi l'11 aprile 2001 e firmato dallo stesso ricorrente (due mesi appena dopo la costituzione della Z._____) viene indicato quale domicilio S._____, (T._____) e non il domicilio U._____ da quest'ultimo indicato (doc. n. ***_4_00059). Aggiunge poi che nel documento datato 28 giugno 2001 intitolato "Agreement", concluso tra il ricorrente e C._____ riguardo la società Y._____ e firmato da entrambe le parti, nonché da due testimoni, è precisato che il ricorrente è "a resident of the United States, whose business adress is ..., S._____, T._____" (cfr. docc. n. ***_5_00029, _00035 e _00036). Sostiene altresì che da due fatture datate 31 maggio 2002 e 1° aprile 2002 (cfr. docc. ***_5_00041, ***_5_00029) spedite al ricorrente negli USA, risulterebbe che egli ha il suo domicilio professionale a ..., S._____ nel T._____. Essa fa notare che la fattura 31 maggio 2002 è stata spedita negli USA da uno studio legale di U._____, ciò che appare incomprensibile tenuto conto che il ricorrente sostiene di essere domiciliato a U._____. L'indirizzo indicato sulle fatture, a dire dell'AFC, corrisponderebbe a quello indicato sul documento d'identità del ricorrente (cfr. doc. n. ***_4_00059) e risulterebbe essere tutt'ora attivo sulle "White Pages" americane. L'AFC afferma infine che dalla documentazione interna alla banca UBS SA emergono indizi ch'egli vive permanentemente negli USA (cfr. docc. n. ***_3_00005, _00006 e _00013; duplice 26 aprile 2011, pagg. 2-4).

In merito ai documenti prodotti dal ricorrente essa ritiene che gli stessi non inficino detta conclusione. Riguardo agli statuti della società Z._____ (cfr. doc. U), l'AFC fa notare che l'indirizzo del ricorrente ivi indicato non corrisponde all'indirizzo che figura sui documenti rilasciati alcuni mesi dopo dalle autorità francesi (cfr. doc. n. ***_4_000059). Sottolinea che le fatture di *** per il periodo da 2001 a 2009 indirizzate a Z._____ dimostrano senz'altro un'attività nell'appartamento in Rue ***1 a U._____ di cui il ricorrente e sua moglie sono proprietari (cfr. doc. V). Tuttavia, secondo lei, poiché esse sono indirizzate a sua moglie, non è possibile concludere ch'egli era domiciliato in detto appartamento. Essa ritiene che non si può escludere che la moglie vivesse principalmente a U._____, mentre il ricorrente negli USA. Tale conclusione vale altresì per le fatture *** (cfr. doc. BB) e la fattura della *** del 10 febbraio 2003 (doc. DD). A suo avviso anche le fatture di *** non dimostrano in alcun modo il domicilio del ricorrente (cfr. doc. Z). L'autorità inferiore fa poi notare che le fatture relative alla tassa di abitazione (cfr. doc. AA) sono

legate al possesso di un bene immobiliare sul suolo francese e non all'effettiva residenza in quest'ultimo del suo proprietario. Ciò significherebbe che chiunque, anche chi non abita permanentemente in Francia, possieda un immobile in Francia deve pagare detta tassa. Per questi motivi essa ritiene che non è possibile dimostrare il domicilio sulla scorta di detti documenti. L'AFC sostiene poi che le fatture relative all'assicurazione *** (cfr. doc. CC), essendo quest'ultima un'assicurazione obbligatoria per ogni bene immobiliare in Francia, appaiono irrilevanti allo scopo di provare l'effettiva residenza del ricorrente in Francia. L'autorità fa notare infine che nonostante sia stata prodotta un'abbondante documentazione, alcun documento fiscale che potrebbe dimostrare senza ombra di dubbio il suo centro degli interessi vitali francese è stato prodotto dal ricorrente (cfr. duplica 26 aprile 2011, pagg. 4-8).

10.1.5. In un successivo scritto 27 aprile 2011, contestando quanto asserito dall'autorità inferiore, il ricorrente sostiene di aver provato pienamente la propria cittadinanza e il proprio domicilio francese. In merito al domicilio a U._____, egli precisa che prima del 2001 era domiciliato in Rue ***² e in seguito in Rue ***¹. A sostegno della propria tesi, il ricorrente fa valere l'attestato in originale sottoscritto dall'avv. D._____, una copia degli Statuti e dell'estratto RC della società Z._____, una copia dell'atto di compravendita dell'appartamento in Rue ***¹ a U._____ da parte di detta società, copia delle notifiche riferite alla "taxe d'habitation" e alla "taxe foncière" (cfr. docc. EE, FF, GG, HH, II e LL; osservazioni 27 aprile 2011).

10.1.6. Nelle proprie osservazioni alla duplica datate 23 maggio 2011, ribadendo la propria posizione, il ricorrente contesta quanto asserito dall'AFC, sottolineando in sostanza che nessuno dei documenti indicati da quest'ultima prova in maniera tangibile ch'egli era domiciliato negli USA durante il periodo rilevante. Egli ritiene altresì che nessuno degli argomenti sollevati dall'AFC confuta il valore probatorio dei documenti da lui prodotti. Egli sostiene poi di aver apportato la prova tangibile che lui dal 2001 ha costituito effettivamente il suo domicilio in Francia, a U._____, mediante la produzione di una copiosa documentazione (cfr. osservazioni 23 maggio 2011).

10.1.7. Con scritto 29 settembre 2011 il ricorrente ha altresì prodotto una copia delle osservazioni 28 settembre 2011 inoltrate dinanzi all'AFC, nonché i relativi allegati, tra cui la carta grigia (cfr. doc. MM) di un'autovettura – immatricolata in svizzera il 22 marzo 2006 a nome della società W._____ – ch'egli sostiene di utilizzare quotidianamente in

Francia per i propri spostamenti. Egli ha altresì prodotto la fattura 10 maggio 2010 (cfr. doc. NN), dalla quale a suo dire si evincerebbe che detta macchina è stata trasferita a U. _____ in Francia. A suo dire tali elementi proverebbero ulteriormente ch'egli durante il periodo rilevante era domiciliato a U. _____. A sostegno della propria tesi, nelle citate osservazioni il ricorrente ha postulato l'audizione di E. _____, contabile della società W. _____ (cfr. osservazioni 28 settembre 2011, pag. 4).

10.2.

10.2.1. Con sentenza A-6053/2010 del 10 gennaio 2010, il Tribunale federale amministrativo ha avuto modo di pronunciarsi in merito al criterio di "US person". Rilevando che la nozione di "US person" non è definita nel Trattato 10, egli ha sancito che in virtù dei principi interpretativi di cui all'art. 31 CV, la nozione di "US person" non è circoscritta ai cittadini statunitensi, bensì interessa tutte le persone che durante il periodo rilevante per il Trattato 10 – ossia, tra il 2001 e il 2008 – erano personalmente assoggettate alle imposte sul reddito globale negli Stati Uniti. Tale interpretazione trova riscontro alla luce dello scopo del Trattato 10, nonché dei criteri di cui alla cifra 2 lett. A dell'Allegato al Trattato 10, secondo cui rientrano nella nozione di "US domiciled taxpayers" tutte le persone assoggettate personalmente alle imposte sul reddito globale negli USA. Secondo la legge statunitense "Internal Revenue Code" (IRS; legge fiscale) – ossia la legge determinante per qualificare le persone come "US person" – accanto ai cittadini statunitensi ("US-Citizens" in inglese e "US-Staatangehörige" in tedesco) anche i "resident aliens" sono negli USA assoggettati personalmente alle imposte sul reddito globale (cfr. consid. 7.1.1 della citata sentenza; parimenti decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 2.4.1 e A-6928/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2 con rinvii citati). In alcuni casi, negli USA anche i "nonresident aliens" possono essere assoggettati personalmente alle imposte sul reddito generato negli USA (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 2.4.1 con rinvii citati e A-4911/2010 del 30 novembre 2010 consid. 5.2 con rinvii citati).

10.2.2. La differenza tra la nozione di "domicile" e quella di "residence" è svanita nel diritto statunitense. Determinante nel caso concreto è la nozione di residenza ("residency"), secondo cui si distinguono i residenti stranieri ("resident aliens") dai non residenti stranieri ("nonresident aliens"). Una persona è considerata dal punto di vista fiscale come residente negli USA, se adempie ad uno dei seguenti test: a) il

"Permanent Residence Test": questo test è soddisfatto quando la persona ha ottenuto un permesso di soggiorno permanente secondo la legge sull'immigrazione (i cosiddetti "green card holders") (Section 7701 (b)(2)(A) IRC); b) il 183-giorni-Test: secondo questo test, una persona è considerata fiscalmente residente, quando nell'anno fiscale è stata presente per 183 giorni o più negli USA (Section 7701 (b)(2)(B) IRC); c) il "Substantial Presence Test": secondo questo test viene accumulata la presenza di una persona durante un periodo di tre anni e calcolata sulla base di un valore medio ponderato, come se questa persona, in detto lasso di tempo, fosse stata presente negli Stati Uniti per più di 183 giorni (Section 7701 (b)(3)(B) IRC). Per includere nel calcolo globale i due anni precedenti a quello in corso, è necessario che nell'anno corrente la persona interessata sia stata presente negli USA per almeno 31 giorni. Se ciò è il caso, i giorni trascorsi negli USA durante l'anno in corso vengono moltiplicati con il fattore 1, quelli nel primo anno precedente con il fattore 1/3 e quelli nel secondo anno precedente con il fattore 1/6. Applicando questo metodo di calcolo, emerge che una persona può trascorrere negli USA fino a 120 giorni all'anno, senza ch'essa venga qualificata come residente negli USA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 2.4.2 con rinvii).

10.2.3. Una deroga è concessa unicamente qualora una persona dispone di un domicilio fiscale ("tax home") in un altro Stato, con cui ha un legame più stretto ("closer connections") (Section 7701 (b)(3)(B) IRC). I criteri del cosiddetto "closer connections/tax home"-Test riguardano i seguenti luoghi: il luogo dell'abitazione permanente del contribuente; il luogo della famiglia del contribuente vive; il luogo degli oggetti ad uso personale del contribuente; luogo dell'organizzazione sociale, politica, culturale o religiosa, con la quale il contribuente mantiene un contatto; il luogo delle operazioni bancarie abitualmente eseguite dal contribuente; il luogo dove il contribuente è occupato attivamente; il luogo dell'Autorità che ha rilasciato la licenza di condurre al contribuente; il luogo del domicilio elettorale del contribuente; il luogo che è indicato dallo stesso contribuente come domicilio nei documenti e nei formulari ufficiali (Section 301.7701 (b)-2(d)(1) Treasury Regulations) (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6695/2010 del 24 giugno 2011 consid. 2.4.3 con rinvii citati).

10.3. Da un esame degli atti risulta che il fondato sospetto riguardo alla qualità di "US person" è stato correttamente accertato dall'AFC. Il Tribunale statuento rileva innanzitutto che se dagli atti bancari il ricorrente

risulta chiaramente essere un cittadino francese, ciò non significa ancora ch'egli non sia una "US person". Il Tribunale statuente ha infatti sancito che anche i cittadini di altri paesi possono essere qualificate di "US person", in particolare i cittadini di altri paesi, con domicilio negli USA (cfr. consid. 10.2.1 del presente giudizio). Ciò posto si rileva che dal passaporto emesso l'11 aprile 2001 il ricorrente risulta essere sì un cittadino francese, ma domiciliato a ..., S._____, T._____ negli USA (cfr. doc. n. ***_4_00059). Dalla fattura 31 maggio 2002 inviata da uno studio legale di U._____ al ricorrente, si evince che la stessa è stata trasmessa al medesimo indirizzo indicato sul passaporto (cfr. doc. n. ***_5_00041). Va poi aggiunto – come indicato dall'AFC nella propria duplice – che nel "Agreement" datato 28 giugno 2001 e concluso tra il ricorrente e C._____ riguardo la società Y._____ e firmato da entrambe le parti nonché da due testimoni, risulta che il ricorrente ha dichiarato di essere "a resident of the United States, whose businnes adress is ..., S._____, T._____" (cfr. doc. n. ***_5_00029). Dalle note interne di UBS SA emergono poi indizi ch'egli era residente negli USA durante il periodo rilevante (cfr. docc. n. ***_3_00005, _00006 e _00013).

L'AFC disponeva dunque di elementi sufficienti per supporre che il ricorrente era assoggettato personalmente alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante, ossia tra il 2001 e il 2008, e conseguentemente quale "US person". 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". Come detto poc'anzi (cfr. consid. 10.2 del presente giudizio), determinante per qualificare una persona di "US person" è l'assoggettamento personale alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante. Qualora una persona riesca a provare di essere stata domiciliata fiscalmente in un altro Stato durante il periodo rilevante, dimostrando per detto periodo che il centro dei suoi interessi vitali si situava fuori dagli USA, essa non può essere considerata come una "US person".

10.4. In sostanza, il ricorrente sostiene di essere un cittadino francese e di essere sempre stato domiciliato in Francia, di modo ch'egli non può essere considerato una "US person".

Vista la copiosa documentazione prodotta dal ricorrente per provare detta tesi, lo scrivente Tribunale procede ad un'analisi dettagliata degli stessi.

10.4.1. Dal passaporto rilasciato il 31 marzo 2006 si evince unicamente che il ricorrente è un cittadino francese (cfr. doc. G). Contrariamente a quanto da lui sostenuto la carta d'identità (cfr. doc. H) non dimostra in alcun modo che egli era domiciliato in Francia a U._____ in Rue ***1 durante il periodo rilevante. Essa è stata rilasciata il 21 ottobre 2010 e attesta unicamente che a quel momento preciso lui era domiciliato in Francia. Da un tale documento non è infatti desumibile né da quando, né da quanto tempo egli sarebbe domiciliato in Francia. La dichiarazione scritta 10 agosto 2010 del ricorrente (cfr. doc. I) è una mera dichiarazione di parte e, come tale, è priva di forza probatoria. Questi documenti non escludono dunque che il ricorrente sia stato assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante.

10.4.2. Dall'estratto del registro di commercio francese relativo alla società Z._____ del 3 maggio 2010 (cfr. doc. L), risulta che detta società è stata iscritta a registro il 13 febbraio 2001 e che essa ha la propria sede statutaria in Rue ***1 a U._____. Emerge inoltre che il ricorrente e sua moglie B._____, entrambi di nazionalità francese, sono gerenti in ragione di ½ ciascuno di detta società. Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, al momento dell'iscrizione della società a registro di commercio, ossia nel 2001, quest'ultimo risultava avere la propria residenza in Rue ***2 a U._____ e non all'indirizzo della sede della società. Ciò detto, nulla permette di affermare con certezza che le annotazioni riportate nel registro di commercio a suo tempo siano rimaste effettivamente invariate sino ad oggi. Questo documento in ogni caso non esclude che il ricorrente sia stato assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante.

10.4.3. Il certificato di residenza 30 novembre 2010 rilasciato dalla Municipalità di U._____ (cfr. doc. M) indica che il ricorrente è domiciliato a U._____ in Rue ***1, senza precisare a partire da quando. Quella del 30 dicembre 2010 (cfr. doc. T), anch'essa rilasciata dalla Municipalità di U._____ e indicante il domicilio a U._____ in Rue ***1, precisa che lo stesso è valido dal 2001. È doveroso sottolineare che tali attestazioni sono state elaborate sulla base della carta d'identità del ricorrente rilasciata nel 2010 di cui al doc. H. Come evidenziato poc'anzi (cfr. consid. 10.4.1 del presente giudizio), la carta d'identità attesta unicamente che in data 21 ottobre 2010 – momento del rilascio di detto documento – egli era domiciliato a U._____. Tuttavia, essa non indica

dove egli fosse domiciliato anteriormente al 21 ottobre 2010. Si deve pertanto concludere che da detti certificati, peraltro elaborati solo a seguito dell'avvio della presente procedura, non risulta se il ricorrente sia stato ininterrottamente domiciliato in Francia dal 2001 al 2008. Tali documenti non permettono in ogni caso di escludere ch'egli sia stato assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante.

10.4.4. Dall'estratto del registro di commercio di V._____ relativo alla società W._____ del 23 novembre 2010 (cfr. doc. N), risulta che detta società è stata iscritta a registro il 6 luglio 1982 e che essa ha la propria sede statutaria a V._____. Come indicato dal ricorrente, essa è attiva nell'ambito delle attività legate all'industria e commercio dei combustibili e altri prodotti analoghi. Emerge inoltre che il ricorrente è gerente di detta società a partire dal 9 agosto 1984, data dell'iscrizione a registro. A quel momento preciso egli risultava domiciliato a U._____. Contrariamente a quanto da lui sostenuto, detto documento non prova tuttavia ch'egli a partire dal 1982 è stato domiciliato a U._____ ininterrottamente. Non è infatti dato di sapere se l'iscrizione del 1984 relativa al ricorrente sia tutt'ora valida. A tal proposito va poi aggiunto che l'indicazione del domicilio di una persona in un estratto del Registro di commercio, non può essere esaminata dal Registro di commercio. Va poi precisato che tale iscrizione non esclude la possibilità ch'egli sia stato assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante per il Trattato 10. Va poi osservato come i bilanci della società relativi agli anni 2008 e 2009 (cfr. doc. O) non siano di alcuna utilità per stabilire se il ricorrente era domiciliato fiscalmente in Francia durante il periodo rilevante.

10.4.5. Gli statuti della Z._____ sono datati 13 febbraio 2001 (cfr. doc. U), di modo che le informazioni ivi contenute sono circostanziate a detto momento preciso. Nulla permette di verificare se dette informazioni sono tutt'ora attuali. Da questo documento emerge che in data 12 febbraio 2001 il ricorrente risiedeva insieme alla moglie B._____ in Rue ***2 a U._____. Emerge inoltre che lo scopo di detta società è quello di acquisire, amministrare e gestire tramite locazione o in altro modo immobili di ogni genere, tra cui in particolare l'appartamento situato in Rue ***1. Si rileva altresì che la sede statutaria di detta società risulta in Rue ***1 a U._____. Ciò posto, si evidenzia che l'indirizzo della sede della società non coincide con quello indicato dal ricorrente. Nulla permette poi di concludere ch'egli fosse domiciliato all'indirizzo della sede della società durante il periodo rilevante.

10.4.6. Le fatture della *** relative al telefono (cfr. doc. V), quelle *** relative alle spese condominiali (cfr. doc. Z), quelle dell'*** relative all'elettricità e al gas (cfr. doc. BB), come pure la lettera della *** relativa ad internet (cfr. doc. DD) sono tutte indirizzate a B._____ e in parte alla Z._____, ma non al ricorrente. Come correttamente rilevato dall'autorità inferiore, esse provano una certa attività nell'appartamento in Rue ***1 tra il 2001 e il 2008. Può darsi che lo stesso venisse utilizzato dalla moglie del ricorrente e forse anche da terze persone, ma nessun elemento permette di concludere in modo chiaro e decisivo che entrambi abbiano vissuto in questo appartamento durante il periodo rilevante. Ma vi è di più. Dalle note interne della banca (cfr. doc. n. ***_3_00004) sembrerebbe che il ricorrente e sua moglie siano da tempo divorziati, perlomeno dal 31 dicembre 2007. Non si può dunque escludere che i coniugi vivessero separatamente già durante il periodo rilevante per il Trattato 10. A prescindere da ciò, in ogni caso dette fatture non escludono che il ricorrente fosse assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante il periodo rilevante. Va poi osservato come queste fatture siano state spedite talvolta all'indirizzo in Rue ***3, talvolta in Rue ***1 a U._____. Tale elemento mostra come nelle fatture manchi chiarezza in merito all'indirizzo del destinatario.

10.4.7. Le varie notifiche relative alla tassa d'abitazione (cfr. docc. AA e HH) sono tutte indirizzate alla Z._____, in quanto proprietaria dell'immobile situato in Rue ***1 a U._____. Come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, la tassa d'abitazione è dovuta da chiunque possieda un bene immobile in Francia, a prescindere se il proprietario viva nell'immobile o lo ceda in locazione a terzi. È dunque possibile – come detto – che una persona risiedente e assoggettata alle imposte sul reddito negli USA debba pagare la tassa d'abitazione. Va poi rilevato che le tasse d'abitazione sono indirizzate alla Z._____ in quanto proprietaria dell'appartamento in Rue ***1 e non al ricorrente. Tali documenti non provano pertanto che il ricorrente era domiciliato fiscalmente in quest'appartamento.

10.4.8. Le fatture relative all'assicurazione ***, denominata "contrat multirisque habitation", come correttamente rilevato dall'AFC, riguardano l'assicurazione obbligatoria per ogni bene immobile situato in Francia. Secondo l'AFC, tale assicurazione deve essere sottoscritta da ogni proprietario, indipendentemente dal proprio domicilio effettivo. Tale argomento non è contestato dal ricorrente. Si rileva altresì che le fatture sono indirizzate tutte alla Z._____ e alla moglie. Tali fatture non provano dunque che il ricorrente fosse fiscalmente domiciliato in Francia.

Ciò posto va rilevato che le fatture risultano essere state spedite dal 12 gennaio 2002 al 10 gennaio 2004 all'indirizzo Rue ****4 a U._____ presso c/o ***. È solo a partire dal 12 gennaio 2007 che le fatture vengono spedite in Rue ***1. Come per le varie fatture di cui al consid. 10.4.6 del presente giudizio, si rileva che vi è divergenza tra l'indirizzo indicato dal ricorrente come domicilio e quello risultante nelle fatture.

10.4.9. L'attestazione dell'avv. D._____ è stata rilasciata da quest'ultimo l'11 aprile 2011, ossia successivamente all'avvio della procedura. Nell'attestazione l'avvocato sostiene che il ricorrente ha occupato l'appartamento in Rue ***1 a U._____ dal momento del suo acquisto – ossia dal 16 febbraio 2001 – fino ad almeno il 31 dicembre 2008 ("[...] 3/Monsieur A._____ est occupant de cet appartement depuis l'acquisition jusqu'à tout le moins le 31 décembre 2008 [...]"). Tale attestazione non prova tuttavia ancora ch'egli fosse domiciliato a U._____ durante il periodo rilevante e non esclude ch'egli sia stato assoggettato alle imposte sul reddito negli USA durante detto periodo. Per giungere a tale conclusione l'avvocato si è basato sugli statuti della Z._____ (doc. FF), sull'estratto di detta società (doc. GG), sulla copia dell'atto di compravendita dell'appartamento in Rue ***1 (doc. HH), sulle tasse d'abitazione (doc. II) e sulle tasse fondiari (doc. LL).

Da un'analisi di questi documenti emerge che il ricorrente e sua moglie sono azionari in ragione di ½ ciascuno della società Z._____, nonché che essi hanno acquistato l'appartamento in Rue ***1 in data 16 febbraio 2001, come indicato dall'avvocato. Risulta inoltre che sia il ricorrente, che sua moglie al momento dell'acquisto di detto appartamento risiedevano in Rue ***2 a Parigi. Sia le tasse d'abitazione, che le tasse fondiari sono legate al bene immobiliare e non alla persona che lo possiede, di modo che esse non provano il domicilio di colui che le paga. I documenti indicati nell'attestato non dimostrano in alcun modo che il ricorrente fosse domiciliato in Rue ***1 e occupasse proprio l'appartamento di proprietà della società Z._____. Ne discende che contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, nulla permette di concludere che egli dall'acquisto dell'appartamento sino ad almeno il 31 dicembre 2008 fosse domiciliato in Rue ***1. Detti documenti non permettono altresì di escludere in modo chiaro e decisivo che il ricorrente durante il periodo rilevante fosse assoggettato personalmente alle imposte sul reddito negli USA.

10.4.10. Dalla carta grigia di un'autovettura intestata alla società W._____ emerge unicamente che tale veicolo è stato immatricolato in Svizzera in data 22 marzo 2006 (cfr. doc. MM), ma non che la stessa sia stata utilizzata in Francia dal ricorrente durante il periodo rilevante per il Trattato 10. Da detto documento, non è infatti ravvisabile un legame tra il veicolo e il ricorrente. Non è poi di alcuna utilità la fattura 10 maggio 2010 (cfr. doc. NN), dalla quale si evince unicamente che la società W._____ ha richiesto i servizi di un conducente ("chauffeur") in data 4 maggio e 7 maggio 2010 – ovvero successivamente al periodo rilevante per il Trattato 10 – ma non che l'autoveicolo di cui al doc. MM sia stato trasferito dalla Svizzera alla Francia. Come la carta grigia, detta fattura non prova in alcun modo l'utilizzo dell'autoveicolo da parte del ricorrente durante il periodo rilevante. Questi due documenti, oltre ad essere irrilevanti per la determinazione del domicilio del ricorrente, non permettono di escludere in modo chiaro e decisivo che il ricorrente durante il periodo rilevante fosse assoggettato personalmente alle imposte sul reddito negli USA. Ciò posto, si precisa altresì che la testimonianza postulata dal ricorrente dinanzi all'AFC – non espressamente richiesta nell'ambito della presente procedura di ricorso – non cambierebbe alcunché a detta conclusione. Si sottolinea infine che la richiesta d'audizione di testimoni – quale mezzo di prova – andrebbe in ogni caso respinta, in quanto nella procedura di assistenza amministrativa sono ammesse unicamente le prove documentali (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6874/2010 del 20 giugno 2011 consid. 2.1 e 6.2).

10.4.11. In definitiva, dai documenti prodotti dal ricorrente emergono indizi che egli è risieduto in Francia tra il 2001 e il 2010. Non si può escludere che egli abbia avuto e abbia tuttora un legame con la Francia. Tuttavia, nulla permette di affermare in modo chiaro e decisivo che durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ossia tra il 2001 e il 2008, egli avesse il suo centro degli interessi vitali a U._____ e che quindi fosse domiciliato fiscalmente in Francia. I numerosi indirizzi indicati nella documentazione prodotta dal ricorrente – da l'altro in parte indirizzata esclusivamente alla moglie – non combaciano con l'indirizzo da egli indicato quale suo domicilio. Lo stesso ricorrente si contraddice nei propri allegati, sostenendo dapprima di essere sempre stato domiciliato in Rue ***1 a U._____, per poi affermare nelle proprie osservazioni 27 aprile 2011 – ovvero una volta dopo che l'AFC ha rilevato dette contraddizioni – che egli prima del 2001 era domiciliato in Rue ***2. In tali circostanze non è possibile verificare se egli fosse veramente domiciliato in Rue ***1 a U._____ durante il periodo rilevante. Come giustamente rilevato

dall'autorità inferiore, il ricorrente avrebbe potuto ad esempio produrre una copia della dichiarazione dei redditi relativi agli anni 2001 – 2008, ciò che avrebbe dimostrato un eventuale domicilio fiscale in Francia. Egli avrebbe altresì potuto produrre un documento attestante che dal 1° gennaio 2001 sino al 31 dicembre 2008 lui è stato domiciliato ininterrottamente a U._____. In assenza di tali prove, si deve concludere che il ricorrente non è riuscito ad inficiare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto stabilito dall'AFC.

Ne discende che nulla permette di escludere che il ricorrente sia stato personalmente assoggettato alle imposte negli USA durante il periodo determinante per il Trattato 10 e conseguentemente ch'egli sia stato una "US person". S'egli sia stato o meno assoggettato alle imposte, nonché da quando e per quanto tempo, è una questione che può rimanere aperta, dovendo essere chiarita dalle competenti autorità statunitensi. Ciò posto, spetterà semmai al ricorrente far valere ulteriormente la propria posizione dinanzi alle competenti autorità statunitensi.

11.

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

11.1. Nella propria decisione, l'autorità inferiore ha stabilito che il valore totale degli averi sul conto numero 2 avrebbe superato il 31 dicembre 2002 il limite dei fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00007). Essa ha indicato altresì che dal documento intitolato "Formulaire de décision Société de domicile" emergerebbe che il conto è stato aperto a nome della Y._____ (cfr. doc. n. ***_4_00004). A suo dire, detta società sarebbe 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 aggiunge poi che detta società non esercitava alcuna attività operativa e non disponeva di personale e di locali propri, nonché che sul formulario è indicato che la società ha la sua sede presso un avvocato, una fiduciaria, una banca, ecc. L'autorità inferiore ha poi rilevato che dalla relazione bancaria intestata a detta società di cui il ricorrente è l'avente diritto economico, risulterebbe che sono stati operati bonifici elettronici in favore di conti del ricorrente rispettivamente di persone a lui vicine (cfr. docc. n. ***_6_00022, _00051, _00053, _00066 a _00068 e _00071). 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 citata, doc. B, consid. 4a e 4b).

11.2. 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 ritiene altresì che la società Y._____ non va considerata quale società di sede, bensì come una società pienamente operativa. 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 infine 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 (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pagg. 30-31) .

11.3.

11.3.1. In merito all'esistenza di un fondato sospetto riguardo al comportamento fraudolento di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10, il Tribunale statuente rileva che – come giustamente indicato dall'autorità inferiore – dai documenti bancari emerge che il valore totale degli averi sul conto numero 2 ha superato il 31 dicembre 2002 il limite dei fr. 250'000.-- (cfr. doc. n. ***_6_00007).

Dagli atti risulta altresì che il conto in oggetto è un conto di una società offshore ("offshore company account"). In particolare – come correttamente indicato dall'AFC – dal documento intitolato "Formulaire de décision Société de domicile" datato 20 febbraio 2002 emerge che il conto è stato aperto a nome della Y._____ durante il periodo rilevante per il Trattato 10, ovvero tra il 2001 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_00004).

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_00004).

Dalla documentazione bancaria si evince poi chiaramente il fondato sospetto che il ricorrente ha diretto e controllato in modo continuato e totale, la gestione e il collocamento dei valori patrimoniali depositati sul conto intestato alla società Y._____. Egli ha in particolare deciso quali investimenti e quali versamenti eseguire, designando lui stesso i beneficiari di tali operazioni (cfr. docc. n. ***_5_00040 a _00397). I versamenti effettuati dal ricorrente a se stesso, attingendo ai valori patrimoniali depositati sul citato conto, sono stati regolari tra il 2002 e il 2008. Gli importi versati a suo favore durante il periodo rilevante hanno oscillato tra un minimo di EUR 5'000.-- ad un massimo EUR 20'000.-- (cfr. ad esempio docc. n. ***_6_00022, _00053, _00062, _00068, _00075, _00078, _00079, _00081, _00092, _00096, _00103, _00105, _00107, _00108, _00111, _00121, _00122, _00125, _00139, _00142, ecc.). Si può poi presumere che alcuni dei versamenti da egli effettuati a beneficio di terzi siano stati operati in favore di persone a lui vicine (cfr. ad esempio docc. n. ***_6_00051, _00068, _00071, ecc.).

11.3.2. Ciò posto, il Tribunale statuente sottolinea tuttavia che l'AFC si è limitata ad indicare che il ricorrente ha eseguito vari bonifici elettronici in favore di conti intestati a quest'ultimo o a persone a lui vicine, senza però indicare quali elementi l'hanno portata a concludere che tali attività sono state eseguite al fine di occultare la vera origine della persona che ha disposto detti pagamenti, ai sensi della categoria 2/B/a nota a piè di pagina n. 3 della versione inglese (n. 16 della versione italiana) lett. iv) dell'Allegato al Trattato 10. Contrariamente a quanto indicato 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 effettuato vari versamenti dal conto della società a conti terzi per occultare la fonte del versamento. In concreto, il Tribunale statuente può lasciare aperta la questione di sapere se è a ragione (o meno) che l'AFC è giunta alla conclusione che i versamenti disposti dal ricorrente sono stati eseguiti nell'intento d'occultare la fonte dei versamenti ai sensi della categoria 2/B/a lett. iv) dell'Allegato al Trattato 10, di modo che la fattispecie così da essa ritenuta rientrerebbe nell'ipotesi lett. iv) della summenzionata nota a piè di pagina.

11.3.3. Anche ipotizzando che nessuno degli esempi elencati nella citata nota a piè di pagina sia *in casu* realizzato, è possibile che nella presente fattispecie ci si trovi comunque dinanzi ad "un castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. In effetti, rimane ancora da esaminare se, tenuto conto delle circostanze concrete, la fattispecie in oggetto possa essere parificata agli esempi di comportamento rientranti sotto la nozione di "castello di menzogne" enumerati nella summenzionata nota. Come sancito poc'anzi – e meglio al consid. 8.3 del presente giudizio – si ribadisce che detti esempi non sono esaustivi, di modo che, a seconda delle circostanze concrete, altri comportamenti possono costituire "un castello di menzogne" ai sensi della categoria 2/B/a del citato Allegato, qualora essi abbiano per scopo di sottrarre delle entrate tributarie al fisco americano. Per questi motivi, lo scrivente Tribunale esamina qui di seguito se il comportamento adottato dal ricorrente, in paragone con gli esempi descritti alla citata categoria 2/B/a, sia costitutivo di "un castello di menzogne".

11.3.4. In primo luogo si rileva che dalla documentazione agli atti, emerge in modo chiaro che dal conto della società offshore in oggetto sono stati effettuati numerosi versamenti a favore del ricorrente e, verosimilmente, a persone a lui vicine (cfr. ad esempio docc. n. ***_6_00022, _00051, _00053, _00062, _00068, _00071, _00075, _00078, _00079, _00081, _00092, _00096, _00103, _00105, _00107, _00108, _00111, _00121, _00122, _00125, _00139, _00142, ecc.), nonché che detti versamenti sono stati integralmente disposti dal ricorrente (cfr. docc. n. ***_5_00040 a _00397). Si precisa, che il Tribunale statuyente ha avuto modo di accertare che il numero dei trasferimenti di valori patrimoniali ammonta a più di 25.

Ma vi è di più. Dagli atti emerge che il ricorrente ha sul conto in oggetto un diritto di firma individuale (cfr. doc. n. ***_4_00017), senza ch'egli sia tuttavia un membro del consiglio d'amministrazione o un gerente attivo della società. Dalla documentazione bancaria emerge inoltre che il direttore della Y._____ era F._____, unico membro del consiglio d'amministrazione (cfr. doc. n. ***_4_00024), ciò che conferma l'assenza di una funzione dirigenziale del ricorrente in detta società.

Ciò posto, va poi evidenziato che la natura del legame in essere tra il ricorrente e la Y._____ è indicata nel documento intitolato "Agreement" del 28 giugno 2001 sottoscritto da quest'ultimo e da C._____ (cfr. doc. n. ***_5_00029 e segg.). Tale accordo è espressamente menzionato nel documento "authorized signatories" del 17 dicembre 2001, sotto la firma

del ricorrente con la citazione "as per contract dated 28 June 2001" (cfr. doc. n. ***_4_00017). In detto "Agreement", i due contraenti hanno regolamentato il loro rapporto in relazione alla Y._____, determinando in particolare il loro potere di disposizione sui fondi presenti sul conto intestato a detta società (cfr. doc. n. ***_5_00029 e segg.). In tale documento C._____ viene designato quale "Shareholder" (ovvero azionista), mentre il ricorrente quale "Investor" (ovvero investitore). In merito ai ruoli ch'essi hanno all'interno della società, viene espressamente precisato che "Given his status as non-equity Investor and his provision of funds, the Investor may serve as Treasurer of the Corporate Venture and as such will be responsible, if requested as set forth herein, for its financial operations including but not limited to all the banking activities and relationships, as limited hereafter, both domestic and international. In addition, at all times under this Agreement, the Investor may only act, if applicable, in any and all banking activities at the request of and with the consent of the Shareholder, the registered owner of the Corporate Venture or a Corporate Director" (cfr. docc. n. ***_5_00033 e _00034). Ne discende che in principio il ricorrente, in quanto "Investor" non era autorizzato ad effettuare dei versamenti senza il consenso del "Shareholder". Va altresì precisato che in detto accordo è prevista la possibilità per il ricorrente di divenire, a determinate condizioni, in ogni momento "Stockholder", ossia azionista (cfr. doc. n. ***_5_00032). Ciò detto, nessun elemento agli atti permette tuttavia di stabilire se il ricorrente abbia effettivamente esercitato tale prerogativa, tant'è che lui stesso rimane silente al riguardo. Agli atti non vi è poi alcuna traccia che indichi se i versamenti effettuati dal ricorrente siano stati fatti con il consenso del "Shareholder". Ciò posto, si può dunque presumere che il ricorrente poteva disporre dei fondi presenti sul conto della società come se fossero suoi.

11.3.5. Ne consegue, che nel caso concreto dalla documentazione agli atti non emerge alcuna giustificazione chiara, per cui il ricorrente avrebbe dovuto disporre in una misura così importante dei fondi in suo favore e, verosimilmente, in favore di persone a lui vicine, utilizzando il conto intestato alla società offshore Y._____. Il ricorrente ha dunque diretto e controllato la gestione e il collocamento dei valori patrimoniali depositati su questo conto, così che la Y._____ fungeva da suo alter ego. Risultano pertanto sufficienti elementi per fondare il sospetto che *in casu* il ricorrente abbia fatto ricorso ad "un castello di menzogne".

11.3.6. Ciò detto, spetta al ricorrente di confutare in modo chiaro e decisivo questo fondato sospetto (cfr. consid. 9 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.

11.3.7. In tali circostanze, si deve pertanto concludere che è a giusto di titolo che l'AFC ha ritenuto adempiuto il criterio del "castello di menzogne" di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10.

11.4. In merito alle restanti censure sollevate dal ricorrente è doveroso precisare quanto segue.

11.4.1. Non è necessario chiarire, se la Y. _____ sia una società di sede o una società pienamente operativa, tale valutazione essendo del tutto ininfluyente ai fini del giudizio, come indicato al consid. 7.3 del presente giudizio.

11.4.2. 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. 8.4 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* 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 dal ricorrente (cfr. ricorso 2 dicembre 2010, pag. 34; *petitum* ricorsuale, *ad* 2.2), come pure le censure da lui sollevate, vanno pertanto entrambe respinte.

12.

12.1. In conclusione, si constata che dai documenti bancari, in particolar modo dal "formulario A" (cfr. doc. n. ***_4_00001) emerge che il ricorrente è l'avente diritto economico del conto numero 2, qualità che peraltro quest'ultimo non contesta minimamente. Il ricorrente poteva altresì essere considerato dall'autorità inferiore quale "US person" durante il periodo rilevante per il Trattato 10. Il ricorrente non è infatti riuscito ad inficiare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto stabilito dall'AFC, e meglio, a dimostrare l'esistenza di un domicilio fiscale in Francia durante il periodo rilevante (cfr. consid. 10, di cui in particolare consid. 10.4.11 del presente giudizio). Dagli atti emerge altresì che il

valore degli averi sul conto in oggetto ha superato, il 31 dicembre 2002, il limite dei fr. 250'000.-- (cfr. consid. 10.3.1 del presente giudizio). Risulta pure che la Y. _____ adempiva le condizioni della cosiddetta "offshore company" (cfr. consid. 10.3.1 del presente giudizio). Per finire è ha giusto titolo che l'AFC ha ritenuto il fondato sospetto in merito alla commissione di un comportamento fraudolento facendo ricorso ad un castello di menzogne, ritenuto come il ricorrente abbia utilizzato la Y. _____ come suo alter ego dirigendo la gestione e il controllo del conto intestato a quest'ultima (cfr. consid. 11.3, di cui in particolare consid. 11.3.4 e 11.3.5 del presente giudizio). 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. 1.3 e 1.5 del presente giudizio), il ricorso interposto contro la decisione 26 ottobre 2010 in merito al conto numero 2 va pertanto integralmente respinto.

13.

13.1. Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

13.2. Si ricorda che con decisione parziale 1° settembre 2011 il Tribunale statuente ha accolto parzialmente il ricorso per quanto concerne il dossier relativo al conto numero 1, rinviando gli atti all'autorità inferiore affinché quest'ultima si pronunci nuovamente in merito analizzando le condizioni di cui alla categoria 2/B/a dell'Allegato al Trattato 10. Il Tribunale statuente ha infatti rilevato che è a torto che l'autorità inferiore ha considerato sufficiente analizzare le condizioni della categoria 2/B/a per il conto numero 2 per considerare le stesse adempite per il conto numero 1. Per detta decisione non sono state prelevate spese e sono stati assegnati fr. 5'000.-- al ricorrente a titolo di ripetibili.

13.3. 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. 24'000.-- (art. 4 TS-TAF). Con decisioni incidentali datate 26 maggio 2011 e 5 luglio 2011 sono state poste a carico del ricorrente per ognuna di esse le spese processuali di fr. 1'000.-- (in totale fr. 2'000.--), importo che è stato compensato nella misura corrispondente con l'anticipo spese di

fr. 25'000.--versato da quest'ultimo il 21 dicembre 2010. Il ricorrente è altresì stato invitato a versare un ulteriore anticipo spese di fr. 1'000.-- per ognuna delle citate decisioni (in totale fr. 2'000.--). Le rimanenti spese di fr. 22'000.-- – di cui fr. 2'000.-- vengono richiesti al ricorrente per l'esame della sua istanza di ricusa 11 ottobre 2011 – sono compensate nella misura corrispondente con l'anticipo spese di fr. 25'000.-- versato da quest'ultimo il 21 dicembre 2010. L'importo residuo di fr. 3'000.-- verrà restituito al ricorrente, conformemente al punto 2 del dispositivo della decisione parziale 1° settembre 2011.

14.

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

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

La domanda di ricusazione formulata dal ricorrente con istanza 11 ottobre 2011 è irricevibile.

2.

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

3.

Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso per quanto concerne il conto numero 2, è respinto. La decisione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni resa il 26 ottobre 2010 in merito al summenzionato conto è confermata.

4.

Le spese processuali di fr. 24'000.-- sono poste a carico del ricorrente. Tali spese – di cui fr. 2'000.-- sono già stati pagati dal ricorrente – vengono compensate nella giusta misura con l'anticipo spese di fr. 25'000.-- da lui versato a suo tempo. L'importo residuo di fr. 3'000.-- gli verrà restituito. Il ricorrente è invitato a comunicare al Tribunale amministrativo federale il numero di conto sul quale effettuare il versamento.

5.

Non vengono assegnate ripetibili.

6.

Comunicazione a:

- ricorrente (raccomandata; allegati in copia: due scritti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, nota agli atti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, scritto 13 ottobre 2011 della giudice Schoder e scritto 14 ottobre 2011 del giudice Metz),
- autorità inferiore (n. di rif. ... ; raccomandata; allegati in copia: istanza di ricusa 11 novembre 2011 del ricorrente, due scritti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, nota agli atti 12 ottobre 2011 della giudice Zimmermann, scritto 13 ottobre 2011 della giudice Schoder e scritto 14 ottobre 2011 del giudice Metz).

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Salome Zimmermann

Sara Friedli

Data di spedizione: