

BVGer A-6920/2010 vom 21. September 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-09-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6920_2010

FR: TAF A-6920/2010 du 21 septembre 2011

IT: TAF A-6920/2010 del 21 settembre 2011

Regeste

Assistenza amministrativa e giudiziaria

Erwägungen

E. 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.

E. 1.2

La decisione 16 agosto 2010 resa dall'AFC nei dei ricorrenti 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 dei ricorrenti tendente a che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile. In effetti, in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può essere contestata separatamente (DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con riferimenti citati).

E. 1.3

Gli interessati hanno la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il loro gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

E. 1.4.1

Giusta l'art. 25 cpv. 2 PA, la domanda tendente all'ottenimento di una decisione d'accertamento dev'essere accolta qualora il richiedente dimostri di avere un interesse degno

di protezione. Secondo la giurisprudenza, l'autorità può emanare una decisione di 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 im-mediata 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).

E. 1.4.2

In concreto, la domanda formulata dai ricorrenti nel petitum del loro 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 la 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).

E. 1.5

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

E. 2.1

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basilea 2008, n. m. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.). Il diritto federale ai sensi dell'art. 49 lett. a PA comprende parimenti i diritti costituzionali dei cittadini (cfr. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 621). Il diritto convenzionale ne fa ugualmente parte (cfr. DTF 132 II 81 consid. 1.3 e le referenze ivi citate; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4935/2010 dell'11 ottobre 2010 consid. 3.1 e A-4936/2010 del 21 settembre 2010 consid. 3.1). Unicamente la violazione di disposizioni direttamente applicabili in una fattispecie concreta ("self-executing") contenute nei trattati internazionali può essere invocata dai privati

davanti ai tribunali. Visto che essi possono contenere delle norme direttamente applicabili ed altre che non lo sono, la loro qualificazione deve avvenire per via interpretativa (cfr. DTF 121 V 246 consid. 2b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 2.1 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 1.2. con rinvii).

E. 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).

E. 3

I ricorrenti sostengono che il loro diritto di essere sentiti è stato leso a più riprese, come verrà esposto qui di seguito.

E. 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 sfavor-evole 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).

E. 3.2

I ricorrenti ritengono innanzitutto che la motivazione della decisione qui impugnata - la quale si esaurisce in sole tredici righe - è manifestamente lacunosa e dunque lesiva del loro diritto di essere sentiti.

E. 3.2.1

La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; Rene Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; Lorenz Kneubühler, *Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide*, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può peraltro essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. Scolari, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati). A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6872/2010 del 1° settembre 2011

consid. 2.1; DTF 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii; DTF 116 V 28 consid. 3; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, pagg 150-151).

E. 3.2.2

Nel caso in esame, dopo aver illustrato i requisiti posti dalla categoria 2/B/b che interessa il caso concreto, l'autorità inferiore spiega i motivi per i quali l'assistenza amministrativa dev'essere accordata. In particolare, risulterebbe dai documenti bancari in possesso dell'autorità che la ricorrente 2 è esistita durante almeno tre anni tra il 1999 e il 2008. Il ricorrente 1 è una "US person" ai sensi dell'Allegato al Trattato 10. Dal suo passaporto risulterebbe che egli ha la cittadinanza americana. Egli sarebbe l'avente diritto economico della ricorrente 2 e quindi della relazione bancaria numero 1, di cui la ricorrente 2 era titolare. Il ricorrente 1 non avrebbe autorizzato l'AFC a richiedere all'IRS le copie delle sue dichiarazioni FBAR. Durante il 2001 sono sarebbero stati realizzati redditi di almeno fr. 379'260.--. Difatti, nell'ambito di un triennio sarebbe stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. In siffatte circostanze, l'autorità inferiore ha quindi considerato che tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b dell'Allegato all'allora vigente Accordo 09 sono adempiute. Con riferimento agli argomenti sollevati dai ricorrenti in merito alla validità del Trattato 10, l'autorità inferiore ha loro ricordato che esso è vincolante ai sensi dell'art. 190 Cost. Ribadisce quindi l'adempimento di tutte le condizioni poste nell'Allegato al Trattato 10 (cfr. decisione impugnata, consid. 4 e 6). Sulla base delle indicazioni dettagliate figuranti nella decisione impugnata, i ricorrenti erano certo stati in grado di cogliere i motivi sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio. Si ricorda altresì che l'autorità non è tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio). Ciò che l'AFC ha fatto con la decisione impugnata, la quale soddisfa quindi l'esigenza di motivazione derivante dal diritto di essere sentito. La censura dei ricorrenti non può pertanto trovare accoglimento.

E. 3.3

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

E. 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).

E. 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) i ricorrenti, come ogni altra persona trovata nella loro medesima situazione, sarebbero quindi stati in grado di prendere piena conoscenza dei criteri di cui all'Allegato.

E. 3.3.3

L'art. 20e OCIDI-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 OCIDI-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 OCIDI-USA). La persona interessata, salvo eccezione, può partecipare alla procedura e consultare gli atti (cfr. art. 20e cpv. 3 OCIDI-USA).

E. 3.3.4

Con riferimento alle circostanze del caso concreto si osserva quanto segue. Già con missiva 4 novembre 2009, la ricorrente 2, comunicando di voler eleggere domicilio legale presso il suo patrocinatore, ha chiesto all'AFC di poter visionare copia della rogatoria IRS con tutti i suoi allegati, nella misura in cui la riguardano (cfr. doc. ***_Vollmacht, dossier AFC). Con scritto 2 dicembre 2009 l'AFC ha quindi trasmesso alla ricorrente 2 l'incarto completo di UBS SA che la concerneva, comprendente la decisione 1° settembre 2009 così pure la richiesta dell'autorità statunitense 31 agosto 2009, impartendole nel contempo un termine scadente il 6 gennaio 2010 per prendere posizione in merito (cfr. doc. ***_Brief, dossier AFC). Il 5 gennaio 2010 la ricorrente 2 ha inoltrato le proprie osservazioni all'AFC (cfr. doc. ***_Eingang Stellungnahme Teil 1_05.01.2010, Teil 2_05.01.2010 e Teil

3_05.01.2010, dossier AFC). Il 30 giugno 2010 l'AFC, alla luce della decisione A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 resa dallo scrivente Tribunale, ha impartito alla ricorrente 2 un ulteriore termine scadente il 14 luglio 2010 al fine d'eventualmente completare le proprie osservazioni (cfr. doc. ***_Schreiben an RA ***, dossier AFC). Il 14 luglio 2010 la ricorrente 2 ha inoltrato un complemento alle proprie osservazioni 30 giugno 2010 (cfr. ***_Stellungnahme_14.07.2010, dossier AFC). Nella resa della decisione finale qui impugnata, l'AFC ha tenuto conto della presa di posizione della ricorrente 2.

E. 3.3.5.1

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 sentiti dei ricorrenti, visto che nella procedura legislativa, essi non ne sono titolari (cfr. consid. 3.3.1 che precede). Si rileva altresì come prima che fosse emanata la decisione dell'agosto 2010 - che non è peraltro parte delle prime cinquecento emesse entro i novanta giorni di cui al vincolo di segretezza - è stata data alla ricorrente 2 l'opportunità di esprimersi in merito, come meglio si vedrà appresso, conformemente al diritto di essere sentito.

E. 3.3.5.2

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. La ricorrente 2 è quindi venuta 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 2 dicembre 2010 (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). La ricorrente 2 ha dunque avuto tempo sino al 6 gennaio 2010 per esercitare pienamente il suo diritto di essere sentita, concessole come da missiva 2 dicembre 2010 dell'autorità inferiore (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Garanzia della quale ha fatto uso in data 5 gennaio 2010, presentando le proprie puntuali osservazioni. Essa ha poi avuto l'occasione di completare le proprie osservazioni (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). L'AFC nella resa della propria decisione finale ha tenuto conto della presa di posizione della ricorrente 2. Dal canto suo, il ricorrente 1, ha avuto la possibilità d'esprimersi in merito, impugnando la decisione finale dell'AFC mediante ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale e partecipando all'istruzione tramite il memoriale di replica 5 gennaio 2011, nonché svariati scritti. Alla luce delle surriferite circostanze, si deve concludere che neppure la decisione 1° settembre 2009 ha leso il diritto di essere sentiti dei ricorrenti, che, come visto, è stato pienamente concesso loro. Per il che, anche questa censura si rivela del tutto destituita di ogni fondamento.

E. 3.4

I ricorrenti sostengono poi 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 loro 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 loro 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 loro, 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.

E. 3.4.1

La censura sollevata dai ricorrenti presuppone d'accertare dapprima le lingue nelle quali la domanda di assistenza può essere presentata sulla base del Trattato 10. Giusta l'art. 31 cpv. 1 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990) un trattato va interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai suoi termini nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. Questa disposizione, applicabile al Trattato 10 (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio), pone quattro principi di diritto internazionale consuetudinario di pari rango: (1) bisogna dapprima riferirsi al testo, il quale è sensato contenere l'intenzione comune delle parti; (2) il testo deve essere interpretato alla luce del suo oggetto e del suo scopo e (3) in buona fede; (4) i termini del trattato devono essere esaminati nel loro contesto (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7663/2010 e A-7699/2010 del 28 aprile 2011 consid. 4.3.1, A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 4.6.1, DTAF 2010/7 consid. 3.5). In concreto, 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. Da un'analisi del Trattato 10 si evince che lo stesso è stato redatto in quattro lingue differenti. La versione originale del Trattato 10 è stata redatta in inglese ed è la sola determinante (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1). Il Trattato 10 è stato successivamente tradotto in italiano, francese e tedesco (cfr. nota a pie di pagina 1 del Trattato 10). Queste traduzioni sono altrettanto autorevoli, nella misura in cui non si trovino in contraddizione con la versione originale in inglese. La CDI-USA 96 è stata redatta sia in tedesco, che in inglese. Entrambe le versioni sono parimenti autorevoli (cfr. ultima frase della CDI-USA 96). Se ne deduce che le parti contraenti della CDI-USA 96 e del Trattato 10 hanno attribuito un valore particolare alla lingua inglese. Ciò posto, sembrerebbe che sebbene il Trattato 10 non stabilisca la lingua utilizzabile per la domanda di assistenza amministrativa, le parti contraenti hanno voluto implicitamente utilizzare le lingue nazionali di entrambi gli Stati firmatari (inglese per gli USA e francese, tedesco, italiano per la Svizzera). Per queste ragioni - ma anche per motivi di praticità - si ritiene che la domanda di assistenza amministrativa può essere presentata in una delle quattro lingue contemplate dal Trattato 10. Va inoltre rilevato che il Trattato 10 non impone allo Stato richiedente l'obbligo di porre la propria richiesta nella lingua ufficiale dello Stato da essa interessato, di modo che egli risulta libero nella scelta della lingua. Va altresì sottolineato che né il Trattato 10, né la CDI-USA 96 escludono la possibilità di presentare in inglese la domanda di assistenza amministrativa. Non avrebbe in ogni caso senso imporre agli USA l'obbligo di presentare la propria richiesta in una delle lingue nazionali della Svizzera, quando la versione determinante del Trattato 10 su cui si basa detta richiesta è in lingua inglese. Ne discende che sulla base del Trattato 10, la domanda di assistenza può essere

presentata in lingua inglese. Tale interpretazione appare coerente con lo scopo del Trattato 10, il quale si prefigge di risolvere amichevolmente la questione in merito alla domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA presentata dall'IRS per conto degli USA alla Svizzera, nel rispetto della legislazione di entrambe le nazioni. Ciò posto, va ora determinato se l'art. 28 cpv. 5 AIMP può in caso trovare applicazione, come sostenuto dal ricorrente, tenuto conto della presente interpretazione.

E. 3.4.2

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).

E. 3.4.3

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 dai ricorrenti si rivela priva di fondamento.

E. 3.4.4

A prescindere da quanto appena esposto - al fine di rispondere in modo esaustivo alla questione sollevata dai ricorrenti - si rileva poi che l'AIMP è antecedente al Trattato 10. L'art. 28 cpv. 5 AIMP, invocato dai ricorrenti, esclude l'utilizzo della lingua inglese e impone alle parti di tradurre la propria domanda qualora non sia posta in italiano, in francese o in tedesco. Questa disposizione si pone dunque in contrasto con l'interpretazione appena data del Trattato 10, secondo cui in principio la domanda può essere posta anche in inglese. Ne discende che anche per questi motivi, detta disposizione non trova in concreto applicazione (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio).

E. 3.4.5

Va inoltre aggiunto che, contrariamente a quanto indicato dai ricorrenti, alle domande d'assistenza giudiziaria in materia penale che interessano la Svizzera e gli USA non si applica l'AIMP, bensì il Trattato del 25 maggio 1973 fra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (TAGSU, RS 0.351.933.6), quale *lex specialis*. In merito alla lingua della domanda di assistenza, si osserva che l'art. 30 cpv. 1 TAGSU nella sua versione italiana sancisce che le domande, compresi tutti gli allegati, devono essere provviste di una traduzione in francese se rivolte alla Svizzera e in inglese se rivolte agli Stati Uniti. Nella sua versione francese, la citata disposizione prevede invece che le domande e i loro allegati sono accompagnati da una traduzione ("*les demandes et toutes leurs annexes seront accompagnées d'une traduction en*

français lorsqu'elles sont adressées à la Suisse, et en anglais lorsqu'elles sont adressées aux Etats-Unis"), mentre nella sua versione tedesca essa dispone che le domande e i loro allegati dovrebbero essere accompagnati da una traduzione ("Ersuchen und alle angefügten Unterlagen sollen im Fall eines Ersuchens an die Schweiz mit einer französischen, und im Fall eines Ersuchens an die Vereinigten Staaten mit einer englischen Übersetzung versehen sein"). Confrontando le tre versioni linguistiche emerge che in realtà non vi è un obbligo imperativo di tradurre la domanda di assistenza: la traduzione è auspicata (in tedesco "sollen" e in francese "être"), ma non è obbligatoria (in tedesco "müssen" e in francese "devoir"). Il legislatore ha infatti lasciato un margine d'apprezzamento alle autorità chiamate a trattare una domanda di assistenza, lasciando alla loro discrezione il compito di stabilire caso per caso se sia necessaria una traduzione. Ne discende che giusta l'art. 30 cpv. 1 TAGSU, in via di principio, la domanda di assistenza può essere inoltrata anche in lingua inglese.

E. 3.4.6

Ciò posto, anche ipotizzando un'applicazione dell'art. 28 cpv. 5 AIMP, come auspicato dai ricorrenti, si rileva che la giurisprudenza relativa all'assistenza giudiziaria in materia penale sfuma l'eccessivo formalismo stabilito dalla succitata disposizione, sancendo che all'occorrenza, l'autorità può e deve domandare i complementi necessari invitando lo Stato richiedente a correggere un vizio in tale ambito, con facoltà di fissare alla parte richiedente un termine per fornirli. La cooperazione internazionale può essere rifiutata solo nel caso in cui l'assenza di una traduzione non consenta all'autorità di trattare correttamente la richiesta, pregiudichi i diritti della persona perseguita o costituisca un comportamento abusivo da parte dell'autorità richiedente (cfr. sentenze del Tribunale federale 1A.76/2006 del 15 maggio 2006 consid. 2.5, 1A.56/2000 e 1A.80/2000 del 17 aprile 2000 consid. 2b). In applicazione di detta giurisprudenza, si rileva che in concreto, la mancata traduzione della domanda di assistenza dell'IRS non pregiudica in alcun modo il suo esame da parte del Tribunale statuento, come pure da parte dell'AFC. La censura sollevata dai ricorrenti secondo cui le autorità federali non avrebbero pienamente compreso la 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 statuento - dovrebbe accertarsi che i suoi membri abbiano la padronanza assoluta dell'inglese. Del resto, i ricorrenti non hanno 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 riferimenti citati; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4835/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 4.3.4). Va poi rilevato che criteri alla base dell'identificazione delle persone interessate dalla domanda di assistenza statunitense ivi contenute sono identici a quelli contenuti nell'Allegato al Trattato 10. In tali circostanze, confrontando il testo del Trattato 10 nella versione inglese con una delle versioni tradotte in una lingua nazionale, le persone interessate dalla domanda di assistenza dell'IRS sono certo in grado di comprendere i criteri alla base della concessione dell'assistenza amministrativa. La domanda di assistenza risulta pertanto comprensibile nei suoi passaggi determinanti. In tali circostanze, non risulta dunque alcun pregiudizio per dette persone. Va inoltre aggiunto che in concreto i ricorrenti - come pure il loro mandante - non negano di padroneggiare l'inglese, tant'è che nel loro ricorso si sono ampiamente espressi in merito alla validità del Trattato 10 e della domanda di assistenza dell'IRS. Infine, considerato che il Trattato 10 nella sua versione determinante è stato redatto in lingua inglese e che quest'ultimo non prevede esplicitamente in quale

lingua debba essere presentata la domanda di assistenza, non sorprende che l'IRS abbia posto la propria domanda di assistenza in inglese. La richiesta statunitense non appare dunque abusiva. Ne discende che anche ammettendo un'ipotetica applicazione dell'art. 28 cpv. 5 AIMP al caso concreto, gli estremi per il rifiuto della domanda di assistenza dell'IRS non sono in caso dati, di modo che quest'ultima risulta pienamente valida.

E. 3.4.7

A titolo puramente abbondanziale si rileva infine che secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, né l'art. 6 CEDU, né la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito conferiscono alla parte interessata da un procedimento il diritto di ottenere una traduzione nella propria lingua degli atti di un incarto redatti in 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 Ia 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).

E. 3.4.8

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 dai ricorrenti, che la loro richiesta di traduzione della domanda di assistenza statunitense postulata in limine litis (cfr. petitum ricorsuale ad 1), vanno entrambe respinte.

E. 4

I ricorrenti sollevano numerose censure in merito alla validità e all'applicabilità degli Accordi conclusi tra Svizzera e USA nella fattispecie. In particolare, essi contestano 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 16 agosto 2010 emessa dall'autorità inferiore (cfr. punto III. D del ricorso). Anche in sede di replica, ribadendo le loro tesi ricorsuali, discutono 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.

E. 5

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

E. 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.

E. 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 di assistenza amministrativa (cfr. la già citata DTAF 2010/40 consid. 5.4.2). Un trattato internazionale può essere applicato a titolo provvisorio in attesa della sua effettiva entrata in vigore allorché 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 allorché 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 dai ricorrenti in merito alla perizia 23 settembre 2009 elaborata dal Prof. Robert Waldburger. Lo scrivente Tribunale ha inoltre avuto modo di giudicare come il fatto che l'IRS abbia ritirato completamente e definitivamente il provvedimento "John Doe Summons" non incida in alcun modo sull'applicabilità del Trattato 10 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6242/2010 dell'11 luglio 2011 consid. 6.2, A-6258/2010 del 14 febbraio 2011, consid. 8). Ciò poiché in ragione dei principi interpretativi sanciti dall'art. 31 cpv. 1 CV, la cifra di 4'450 conti non costituisce accezione alcuna volta a determinare se il Trattato 10 debba essere considerato adempiuto dalle parti contraenti. Secondo lo scrivente Tribunale, il fatto che la Svizzera abbia trasmesso agli 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.

E. 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).

E. 5.2

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

E. 5.3

I ricorrenti lamentano dipoi che i criteri contenuti nell'Allegato al Trattato 10 violano il principio della presunzione d'innocenza. Come già esposto in precedenza, lo scrivente Tribunale non può esaminare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali (cfr. consid. 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 dai ricorrenti è priva di ogni fondamento, non applicandosi tale principio in ambito di assistenza amministrativa (cfr. anche decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6262/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 4.2.4 e A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 4).

E. 5.4

A mente dei ricorrenti, la procedura adottata tesa a verificare se la situazione concreta di un contribuente americano corrisponde ai criteri previsti nell'Allegato all'Accordo 09, non solo rovescerebbe il principio dell'onere probatorio a 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. I ricorrenti censurano quindi l'arbitrarietà nell'aver lasciato a UBS SA, entità di diritto privato, la facoltà di decidere quali e quanti incarti sarebbero stati posti al vaglio dell'Autorità federale, la quale non avrebbe quindi potuto decidere autonomamente fino a che punto (in termini di numeri) l'assistenza avrebbe dovuto essere concessa. Il 1° settembre 2009 l'AFC ha preso una decisione nei confronti di UBS SA che la obbligava a fornirle delle informazioni ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 OCDI-USA. Essa ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 dell'Accordo 09, di fornire in particolare i dossiers completi dei clienti che adempivano i criteri di cui all'Allegato dell'Accordo 09. Contrariamente a quanto pretendono i ricorrenti, UBS SA non aveva la possibilità di scegliere dei conti o di trasmettere all'AFC unicamente dei dati bancari che riguardassero taluni clienti. Ma al contrario, essa doveva trasmettere all'autorità inferiore tutti i 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 dei ricorrenti - nella misura in cui è ricevibile - deve essere respinta (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6302/2010 del 28 marzo 2011 consid. 4.2 con i riferimenti ivi citati).

E. 5.5

I ricorrenti lamentano che nella stipula dell'Accordo 09, il Governo svizzero ha agito a tutela dell'interesse proprio, in quanto azionista, per il tramite della Banca Nazionale Svizzera, di UBS SA. A sostegno di detta tesi, adducono che il Consiglio federale non avrebbe fatto uso dei poteri decisionali di carattere straordinario che gli sono conferiti dalla Costituzione per sottoscrivere tale Accordo. Il Trattato 10 è stato concluso dalla Svizzera sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96. Nel proprio Messaggio, il Consiglio federale spiega che il Trattato 10 è stato sottoscritto non solo nel rispetto degli impegni di diritto internazionale presi dalla Svizzera in virtù degli accordi internazionali, ma anche al fine di proteggere gli importanti interessi economici dello Stato, tra cui il benessere economico del paese. Secondo l'Esecutivo federale, tenuto conto delle conseguenze della crisi economica e finanziaria e della generale insicurezza economica, considerata l'importanza di UBS SA per il sistema economico svizzero, il suo tracollo avrebbe arrecato un danno notevole all'intero settore bancario e all'intera economia del nostro Paese (cfr. Messaggio del 14 aprile 2010 sull'approvazione dell'Accordo tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA e del Protocollo d'emendamento, in FF 2010 2589, 2593 e segg.). Considerato come non sia possibile né esaminare l'eventualità di un tracollo dell'istituto bancario, né stabilire la gravità delle eventuali conse-

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

E. 5.6

I ricorrenti sostengono che il Trattato 10 violi il principio dell'uguaglianza poiché penalizza unicamente i clienti di UBS SA e non quelli di altre banche. Censurano dunque una violazione degli artt. 8 Cost., 14 CEDU, 2 cpv. 2 del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti economici, sociali e culturali (Patto ONU I, RS 0.103.1). Come detto poc'anzi, lo scrivente Tribunale non può verificare la conformità del Trattato 10 con la Costituzione federale e le Leggi federali. Il Trattato 10 prevale altresì sugli accordi internazionali conclusi anteriormente che gli sarebbero contrari (cfr. consid. 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 infondati e ciò poiché i ricorrenti non le invocano in combinazione con un'altra garanzia convenzionale considerata un diritto sostanziale ai sensi delle predette Convenzioni. Inoltre, essi non dimostrano in che modo le succitate disposizioni offrirebbero loro una protezione più ampia di quella di cui all'art. 8 Cost. Il Trattato 10 deve pertanto essere applicato anche qualora dovesse comportare un supposto regime giuridico differente per i clienti di UBS SA rispetto a quelli di altre banche (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 4.2 e A-7156/2010 del 17 gennaio 2011 consid. 5.2.1).

E. 5.7

A mente dei ricorrenti, l'esclusione della clausola referendaria disposta nel Decreto federale del 17 giugno 2010 che approva l'Accordo 09 e il Protocollo 10 deve essere considerata quale violazione dei diritti politici dei cittadini svizzeri compiuta ad opera del Consiglio federale. A torto. Pure su tale censura lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di esprimersi, sancendo come 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.

E. 5.8

I ricorrenti ravvisano dipoi una violazione del principio della separazione dei poteri da parte del Consiglio federale, poiché concordando la clausola di segretezza di cui all'art. 6 del Trattato 10, avrebbe inibito il diritto di essere sentito nelle procedure riservate ai Tribunali. Considerato come non sussista alcuna violazione del diritto di essere sentito riferita alla clausola di segretezza (cfr. consid. 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.

E. 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).

E. 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 con-sid. 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).

E. 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).

E. 6.2

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

E. 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).

E. 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).

E. 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 dai ricorrenti riferita sia alla richiesta 31 agosto 2009 e alla conseguente decisione 1° settembre 2009 non può pertanto trovare accoglimento.

E. 6.3

A mente dei ricorrenti, 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.

E. 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 ai ricorrenti trasmessi in virtù del Trattato 10 conformemente ai principi generali esposti nei paragrafi che precedono. Qualora ciò non fosse, i ricorrenti potranno sollevare tale obiezione dinanzi alle competenti autorità statunitensi. Già per tale motivo, la censura sollevata che riguarda la richiesta 31 agosto 2009 di assistenza amministrativa - e non le considerazioni esposte nella decisione impugnata riferite al caso concreto (cfr. pto. 7 della medesima) - è priva di fondamento.

E. 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.

E. 6.4

I ricorrenti adducono 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).

E. 6.5

I ricorrenti lamentano altresì che la domanda d'assistenza formulata dall'IRS il 31 agosto 2009 sarebbe in chiaro contrasto con l'art. 47 della Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR, RS 952.0), tenuto conto che, a loro dire, la richiesta si fonderebbe su prove acquisite illegalmente. Invocano quindi una violazione del segreto bancario da parte di chi ha fornito i criteri all'IRS, poiché i medesimi permetterebbero di ricostruire l'identità di clienti di UBS SA. Un siffatto comportamento ingenererebbe altresì una violazione dell'art. 273 del Codice penale svizzero del 21

dicembre 1937 (CP, RS 311.0). Essi ritengono 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 loro avviso, tali comportamenti avrebbero rilevanza penale e renderebbero nulla l'assistenza amministrativa in favore delle autorità americane. Essi ritengono 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 dai ricorrenti in limine litis, e meglio la richiesta d'audizione di un testimone (cfr. ricorso 22 settembre 2010, pag. 33; petitum ricorsuale ad 2.4.2), appaiono superflui e pertanto vanno respinti.

E. 6.6

A titolo puramente abbondanziale, considerata l'allusione dei ricorrenti 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 dai ricorrenti 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 22 settembre 2010, pag. 32; petitum ricorsuale ad 2.4.1).

E. 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).

E. 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 sostengono i ricorrenti, tale decisione non è quindi nulla.

E. 6.8.2

I ricorrenti adducono inoltre che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC sarebbe viziata, in quanto resa dall'autorità inferiore senza richiedere la necessaria autorizzazione del capo del Dipartimento federale delle finanze giusta l'art. 190 LIFD. Rilevano altresì che i provvedimenti speciali di inchiesta di cui alla predetta disposizione legale utilizzati dall'AFC per ottenere dall'istituto bancario i loro 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 loro tesi, essi postulano 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 OCDI-USA nonché all'allora Accordo 09, i quali vanno ritenuti una base legale sufficiente per permettere all'autorità inferiore di poter procedere in tal modo (cfr. consid. 6.8.1 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 censura risulta priva di fondamento. In tali circostanze la misura istruttoria postulata da ricorrenti 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 22 settembre 2010, pag. 33; petitum ricorsuale ad 2.4.1).

E. 6.9

Infine, senza sollevare un'esplicita contestazione, i ricorrenti osservano come occorrerebbe valutare se l'IRS - e la sua Criminal Division, quale autorità inquirente penale per il perseguimento di delitti fiscali - invece di rivolgersi all'AFC avrebbe dovuto piuttosto indirizzare la sua richiesta di assistenza alle competenti autorità penali svizzere. Secondo il diritto fiscale internazionale, lo Stato richiedente è di principio libero di scegliere se inoltrare una domanda di assistenza giudiziaria o di assistenza amministrativa. Lo Stato richiesto non può dunque determinarsi in merito alla scelta operata dallo Stato richiedente. Esso è tenuto ad esaminare se i presupposti per la concessione dell'assistenza sono realizzati o meno, seguendo la procedura scelta dallo Stato richiedente (cfr. decisioni del Tribunale federale 1C_485/2010 del 20 dicembre 2010 consid. 2.3 con riferimenti citati e 1C_142/2011 dell'11 aprile 2011 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).

E. 7

Constatato come il Trattato 10 debba essere applicato alla fattispecie, si procederà nel seguito all'esame della medesima. I criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa in base alla domanda di assistenza amministrativa presentata dall'IRS sono definiti nell'Allegato del Trattato 10. La versione inglese del medesimo è la sola determinante (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 7.1).

E. 7.1

Il caso oggetto del presente giudizio concerne la categoria 2/B/b di cui al citato Allegato. Giusta la cifra 1 lettera B del medesimo, l'assistenza amministrativa deve essere concessa ai cittadini statunitensi ("US persons", indipendentemente dal loro domicilio) che erano gli aventi diritto economico di conti di società offshore aperti o in essere nel periodo 2001 - 2008, per i quali è possibile dimostrare un fondato sospetto di truffe e reati analoghi. I criteri per determinare l'esistenza di "truffe e reati analoghi", condizione essenziale giusta la cifra 2/B/b dell'Allegato, sono soddisfatti nel caso in cui: - nonostante la notifica dell'AFC, il cittadino statunitense non ha dimostrato di aver adempiuto ai suoi obblighi legali in materia di dichiarazioni fiscali in relazione ai suoi interessi in tali conti di società offshore (vale a dire autorizzando l'AFC a richiedere all'IRS le copie delle dichiarazioni FBAR del contribuente per gli anni in questione); - il conto della società offshore (i) è stato in essere per un periodo di tempo prolungato (ossia almeno tre anni, di cui un anno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa) e (ii) ha generato in media profitti per oltre fr. 100'000.-- l'anno per un qualsiasi periodo di tre anni, di cui almeno uno coperto dalla domanda di assistenza amministrativa. Secondo la cifra 2/B/b, i profitti sono definiti come reddito lordo (interessi e dividendi) e utili di capitale, equivalenti, ai fini della domanda di assistenza amministrativa, al 50% dei ricavi lordi delle vendite conseguiti sui conti durante il periodo in questione.

E. 7.2

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

E. 7.3

In concreto, l'AFC sostiene che dai documenti bancari risulta che la società ricorrente 2 è esistita almeno 3 anni tra il 1999 e il 2008 (cfr. doc. n. ***_4_0045 e segg., _4_00015 e segg., _4_0054). Essa aggiunge che il ricorrente 1 è una "US person" ai sensi dell'Allegato al Trattato 10: dal suo passaporto risulta che egli ha la cittadinanza americana (cfr. doc. n. ***_4_0055). A suo avviso, il ricorrente 1 è l'avente diritto economico della ricorrente 2 e quindi della relazione bancaria numero 1, di cui quest'ultima era titolare (cfr. doc. n. ***_4_0001). L'AFC precisa poi che il ricorrente 1 non ha dato l'autorizzazione all'AFC per ottenere dall'IRS le copie delle sue dichiarazioni FBAR. Essa ha inoltre rilevato che durante il 2001 sono stati realizzati redditi di almeno fr. 379'260.-- (cfr. doc. n. ***_6_1289) e quindi nell'ambito di un triennio è stata superata la media di fr. 100'000.-- l'anno. In siffatte circostanze, l'AFC ha quindi considerato che tutte le condizioni stabilite per la categoria 2/B/b dell'Allegato al Trattato 10 sono adempiute (cfr. decisione impugnata, consid. 4; parimenti consid. 3.2.2 del presente giudizio). La fattispecie così ritenuta dall'autorità inferiore nella sua decisione non risulta 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 fondato sospetto ritenuto dall'autorità inferiore circa il comportamento fraudolento.

E. 7.4

Dagli atti di causa emerge che in casi i ricorrenti non contestano in alcun modo quanto stabilito dall'autorità inferiore. In particolare, il ricorrente 1 non nega né di essere l'avente economico della ricorrente 2 e della relazione bancaria in oggetto a quest'ultima intestata, né di non aver autorizzato l'AFC a richiedere le dichiarazioni FBAR. Entrambi i ricorrenti non contestano poi il calcolo dei profitti eseguiti dall'AFC. Essi in definitiva non hanno fornito nessun elemento atto ad inficiare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto correttamente constatato dall'autorità inferiore. Ne discende, che è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha concesso agli USA l'assistenza amministrativa. 8.1. I ricorrenti sostengono altresì che la semplice costituzione di società offshore - le cui quote non vengono dichiarate al fisco del paese attinente all'avente diritto economico - non costituisce un comportamento assimilabile alla truffa fiscale, ma va considerato quale semplice sottrazione di imposta, per la quale non è ammessa l'assistenza internazionale in materia penale. Secondo loro, il loro caso non può rientrare nella casistica di sottrazione continua di importanti somme d'imposta (art. 190 cpv. 2 LIFD), allorquando, secondo l'ordinamento giuridico svizzero comportamenti analoghi vengono ritenuti delle semplici sottrazioni di imposta. Per questi motivi l'assistenza amministrativa deve essere respinta. Al fine di accertare tale evenienza, essi postulano che venga esperita una perizia fiscale riferita alla relazione bancaria in oggetto. 8.2. Come già affermato in precedenza la nozione di "truffe e reati analoghi" di cui alla categoria 2/B/b che qui ci occupa è definita secondo i criteri stabiliti dall'Allegato al Trattato 10 (cfr. consid. 7 e 7.1 del presente giudizio). La realizzazione di "truffe e reati analoghi" va esaminata sulla base dei criteri oggettivi previsti dal citato Allegato, il quale è in casu determinante. Non è dunque di alcun rilievo esaminare se secondo il diritto interno svizzero il comportamento adottato dai ricorrenti costituisca una semplice sottrazione d'imposta oppure una sottrazione continua di importanti somme d'imposta. Dal momento che i criteri di cui all'Allegato al Trattato 10 sono adempiuti, l'assistenza amministrativa va concessa agli USA. La perizia fiscale postulata dai ricorrenti (cfr. ricorso 22 settembre 2010, pag. 33; petitum ricorsuale, ad 2.2), come pure la censura da essi sollevata, vanno pertanto entrambe respinte.

E. 9

I ricorrenti chiedono infine di voler ordinare all'AFC la cancellazione e la distruzione delle informazioni contenute nei seguenti documenti che a loro avviso fanno riferimento a persone terze estranee al presente procedimento: - docc. n. ***_3_0001-0014: concernono delle note interne allestite dai consulenti di UBS SA, di cui però non se ne conosce l'identità. Esse sono ininfluenti, contraddittorie e poco chiare ai fini del presente giudizio. Le informazioni ivi contenute sono state trascritte unilateralmente, senza l'accordo del titolare (e dell'avente diritto economico) del conto. - docc. n. ***_4_0056-0060: concernono i passaporti dei membri della famiglia del ricorrente 1.

E. 9.1.1

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

amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.1 e A-6933/2010 del 17 marzo 2011 consid. 10.1 con i riferimenti ivi citati).

E. 9.1.2

Il Trattato 10, la CDI-USA 96 e l'OCDI-USA non contengono delle disposizioni esplicite indicanti chi può essere considerato quale "terzo non implicato" nel procedimento (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.2). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale i principi fondamentali in materia di assistenza giudiziaria sono parimenti applicabili allo scambio di informazioni regolato dall'art. 26 CDI-USA 96 (tra le molte, sentenza del Tribunale federale 2A.608/2005 del 10 agosto 2006 consid. 3). Ciò corrisponde alla pratica costante e appare appropriato, tenuto conto degli scopi equiparabili perseguiti dall'assistenza giudiziaria e dall'assistenza amministrativa. Il Tribunale amministrativo federale non ha quindi alcun motivo per ridiscutere tale giurisprudenza (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.2 e A-6176/2010 del 18 gennaio 2011 consid. 2.4.1 e seg.; DTAF 2010/40 consid. 7.2.1).

E. 9.1.3

Giusta l'art. 10 cifra 2 TAGSU, un terzo non implicato, i cui mezzi di prova e informazioni possono essere trasmessi unicamente in base alle condizioni previste all'art. 10 cifra 2 lettere a-c, è solo chi non ha apparentemente alcun rapporto con il reato indicato nella domanda. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non ha qualità di terzo non implicato colui che ha una correlazione effettiva e diretta con il comportamento descritto nella domanda di assistenza configurante un elemento costitutivo del reato. Non ha dunque importanza se il terzo debba essere ritenuto quale partecipante ai sensi del diritto penale (cfr. DTF 120 Ib 251 consid. 5b, DTF 112 Ib 462 consid. 2b; sentenza del Tribunale federale 2A.430/2005 del 12 aprile 2006 consid. 6.1). Il titolare di una relazione bancaria che è stata utilizzata per delle transazioni sospette non può quindi essere qualificato quale terzo non implicato (cfr. la predetta DTF 120 Ib 251 consid. 5b; per ulteriori esempi relativi alla giurisprudenza dell'Alta Corte in merito ai terzi non implicati, cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.3.3 e A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.2.3).

E. 9.1.4

Va altresì detto che spetta ai ricorrenti dimostrare, oltre all'assenza di un possibile legame con l'inchiesta da condurre negli USA, l'esistenza di un interesse specifico che impedisca la divulgazione dei dati che prevalga sull'interesse dell'autorità richiedente ad occuparsi del dossier relativo al conto oggetto della procedura a loro riconducibile. Pur non ammettendo una trasmissione alla rinfusa della documentazione, incombe dunque ai ricorrenti di cooperare con l'autorità d'esecuzione, rispettivamente con lo scrivente Tribunale, indicando nel dettaglio le informazioni da non trasmettere, così pure i motivi precisi alla base di tale richiesta di cernita di documenti o di anonimizzazione. Non è quindi sufficiente fornire delle indicazioni generiche, bensì è necessario che il ricorrente chiarisca per ogni atto con la dovuta precisione, perché debba essere estromesso dal dossier da trasmettere alle autorità richiedenti e per quale ragione il medesimo non possa essere considerato rilevante nel procedimento all'estero (cfr. DTF 130 II 14 consid. 4.3 e seg. e DTF 128 II 407 consid. 6.3.1 con i numerosi rinvii, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 7.4 con rinvii, A-6933/2010 del 18 aprile 2011 consid. 10.5 con

rinvii, nonché A-6932/2010 del 27 aprile 2011 consid. 6.3).

E. 9.2.1

Nel caso concreto i ricorrenti chiedono la distruzione e la cancellazione delle note interne allestite dai consulenti di UBS di cui ai docc. n. ***_3_0001-0014, argomentando che esse sono sbagliate e che sono state allestite in modo unilaterale e senza il loro accordo da degli autori a loro ignoti. Essi affermano inoltre che dette note fanno riferimento a dei terzi estranei alla presente procedura. Come esposto in narrativa, già per questioni processuali, tale censura si rileva destituita di ogni fondamento, non essendo stata sufficientemente sostanziata (cfr. consid. 9.1.4 del presente giudizio). In effetti, i ricorrenti non indicano che informazioni sarebbero sbagliate e per quali motivi, quali persone andrebbero considerate come "terzi non implicati" e per quali ragioni le informazioni le riguardanti non andrebbero trasmesse. Si rileva altresì che da un'analisi delle note interne emerge che le stesse riassumono le operazioni bancarie inerenti al conto in oggetto avvenute tra il 2002 e il 2008, le quali trovano riscontro nella documentazione bancaria agli atti. I terzi ivi citati sono intervenuti a vario titolo nella gestione del conto in oggetto. Non potendo dunque escludere un loro coinvolgimento nella presente procedura, queste persone non possono essere considerate alla stregua di "terzi non implicati". Per questi motivi, non si giustifica né la distruzione delle note interne, né la cancellazione dei nomi dei terzi ivi citati.

E. 9.2.2

I ricorrenti chiedono inoltre la distruzione e la cancellazione delle copie dei passaporti dei famigliari del ricorrente 1 di cui ai docc. n. ***_4_0056-0060, senza tuttavia spiegare per quali motivi essi andrebbero distrutti. Anche questa censura si rileva dunque destituita di ogni fondamento, non essendo stata sufficientemente sostanziata (cfr. consid. 9.1.4 del presente giudizio). Ciò posto si evidenzia che da un esame degli statuti della ricorrente 2, risulta che la stessa è una fondazione di famiglia. In effetti la ricorrente 2 ha quale scopo la partecipazione ai costi d'educazione e di formazione, la dotazione o il sostegno finanziario dei membri di una o più famiglie (cfr. docc. n. ***_4_0054, _4_0061 e _4_0065). Poiché il ricorrente 1 è l'avente diritto economico di questa fondazione, appare plausibile che nel dossier di UBS SA appaiano anche le copie dei passaporti dei membri della sua famiglia. Si rileva ad esempio che dal doc. n. ***_4_0005 risulta che C._____ - verosimilmente uno dei membri della famiglia del ricorrente 1 - è uno dei procuratori della ricorrente 2, ciò che dimostra ch'egli ha un legame con la relazione bancaria in oggetto. Non potendo escludere a priori un coinvolgimento dei famigliari del ricorrente 1 nella presente procedura, essi non possono essere considerati quali "terzi non implicati". Anche per questo motivo, non si giustifica né la distruzione delle copie dei passaporti, né la cancellazione dei loro nomi.

E. 9.3

In siffatte circostanze, sulla base della giurisprudenza resa dallo scrivente Tribunale, confermata anche in questa sede, constatato che i ricorrenti sono venuti meno al loro dovere di collaborazione e ritenuto che non vi sono gli estremi per procedere alla distruzione e cancellazione dei documenti da essi citati, quanto da essi postulato non può essere accolto.

E. 10

Alla luce di quanto esposto nei precedenti considerandi, il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico dei ricorrenti soccombenti (art. 1 segg. del Regolamento 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. 27'000.-- (art. 4 TS-TAF). Con decisioni incidentali datate 26 maggio 2011 e 5 luglio 2011 sono state poste a carico dei ricorrenti 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'ultimi il 15 ottobre 2010. I ricorrenti sono altresì stati invitati 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. 25'000.-- sono compensate con l'anticipo spese di fr. 25'000.-- versato il 15 ottobre 2010. Ai ricorrenti non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

E. 11

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.