



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

"ACCERTAMENTI BANCARI ED EVASIONE FISCALE"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: ANNAMARIA BOLOGNESI

MATRICOLA N. 1082187

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

*Alla mia famiglia,
Ai miei nonni Giuseppe e Maria,
per aver sempre creduto in me*

Sommario

<i>Introduzione</i>	7
IL DIRITTO VIVENTE A PROPOSITO DEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI BASATI SU LISTE	11
1. Premessa.....	11
1.1. <i>La fine del segreto bancario</i>	11
1.2. <i>Il fenomeno delle “Liste”: la storia</i>	16
2. Liceità dell’uso delle informazioni contenute nelle Liste durante l’attività di accertamento dell’evasione fiscale.....	22
2.1. <i>Il problema della inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente</i>	23
2.2. <i>Valenza probatoria degli elementi scaturenti dalle “Liste” nel processo tributario</i>	33
2.3. <i>Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale</i>	37
2.4. <i>Il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito all’utilizzabilità delle c.d. “Liste”</i>	50
COME SI INCARDINA L’ACQUISIZIONE DEGLI ELEMENTI PROBATORI PROVENIENTI DA LISTE	66
1. La cooperazione tra Stati per il reciproco scambio di informazioni utili alle Amministrazioni finanziarie.....	66
1.1. <i>Procedura di acquisizione delle Liste all’interno dello Stato italiano</i>	67
1.2. <i>La Direttiva sulla cooperazione amministrativa tra Stati membri n. 77/799/CEE e le sue successive modifiche</i>	68
1.3. <i>Le Convenzioni contro le doppie imposizioni</i>	76
<i>Conclusioni</i>	81
<i>Riferimenti bibliografici</i>	85

Introduzione

Il segreto bancario è da sempre considerato essenziale nello svolgimento delle attività proprie degli intermediari finanziari, e continua ancora oggi ad essere richiesto e desiderato da chi entra in relazione con le banche.

Negli anni, questa sorta di “riservatezza professionale” è stata assunta come stile di comportamento da chi lavora nel settore finanziario, e spesso il segreto bancario è anche positivamente disciplinato nelle legislazioni statali, come in quella del nostro Paese.

Il segreto bancario vive però a cavallo tra diversi interessi contrapposti: da una parte la necessità di tutelare la privacy dei clienti e le loro informazioni personali, dall'altra l'esigenza di far rispettare l'ordinamento pubblico, con la connessa urgenza di inasprire la lotta contro l'evasione fiscale, il riciclaggio di denaro sporco e gli altri reati finanziari.

Il problema si presenta allora quando questo segreto viene usato dalle banche per tutelare l'opacità, e le operazioni illecite compiute dai clienti.

È per questo motivo che, come verrà meglio esposto all'inizio del presente lavoro, in Italia, come in altri Paesi sovrani, il legislatore è intervenuto da diversi decenni sul segreto bancario, portandolo a diventare sempre più fievole e più penetrabile dall'Amministrazione finanziaria, che oggi può richiedere dati bancari agli istituti di credito in maniera molto più semplice rispetto al passato, quando questa possibilità era limitata a poche eccezioni, ed era altresì complicata da una procedura che molte volte scoraggiava i funzionari, per le lungaggini che tale richiesta avrebbe portato allo svolgimento delle indagini.

Le banche presenti nei paradisi fiscali invece, oltre ad avere un regime di fiscalità privilegiato, garantiscono ancora un segreto bancario assoluto, una fortezza inespugnabile che non può essere in alcun modo acceduta dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati invece “trasparenti”, dato che questi Paesi non hanno aderito a nessun Accordo sullo scambio di informazioni fiscali a livello internazionale, consentendo così agli evasori di poter custodire ivi i propri capitali in modo sicuro e anonimo.

Ed è qui che ci colleghiamo all'argomento centrale da cui scaturisce l'intero lavoro: le “Liste”.

Documenti e files informatici (di cui si dirà in dettaglio al paragrafo 1..2), contenenti i nominativi dei contribuenti intestatari di conti correnti, società fiduciarie situate in paradisi fiscali, trust, o di altri strumenti finanziari, ed i relativi ammontari di disponibilità depositata o investita, in istituti di credito operanti nei “tax havens”, arrivati nelle mani delle Amministrazioni finanziarie mondiali grazie al trafugamento organizzato e realizzato da

alcuni “whistleblowers”, ossia i dipendenti di diverse banche residenti nei paradisi fiscali, per cui gli stessi lavoravano.

Questi trafugamenti, compiuti molto spesso per denunciare all'esterno le irregolarità che i gestori delle banche usavano compiere, aiutando i clienti ad eludere le regole frodando il Fisco, hanno permesso di far conoscere il funzionamento di questo mondo sommerso, e i dati così ricavati sono stati utilizzati come base per l'emanazione di molteplici accertamenti tributari, in riferimento ai contribuenti nei cui confronti si fossero riscontrate delle anomalie, ad esempio nei casi in cui le sopradette disponibilità risultanti all'estero non fossero state riportate nella dichiarazione annuale dei redditi.

Questi accertamenti, sono stati però molte volte impugnati dal contribuente, il quale basa la propria difesa sul fatto che il materiale di cui alle liste è stato acquisito in maniera illecita, in quanto trafugato da un dipendente, e successivamente (ma questa è un'affermazione che non è mai stata veramente provata) venduto da quest'ultimo alle Amministrazioni finanziarie.

Ciò ci porta al secondo fondamentale argomento di questo scritto, che verrà sviscerato nel corso del primo capitolo, al paragrafo 2, dove saranno analizzate le sue varie sfaccettature: l'utilizzabilità, o meno, all'interno del procedimento di accertamento fiscale prima, e del processo tributario poi, dei dati acquisiti in maniera illecita provenienti da istituti bancari esteri.

Molteplici argomentazioni sono state avanzate, sia favorevoli che contrarie all'utilizzo di queste informazioni, e diversi orientamenti sono stati assunti in dottrina e in giurisprudenza, dove tuttavia non è ancora presente un indirizzo univoco e unanimemente condiviso.

L'unica certezza che si può assumere come oramai assodata, è data dal fatto che queste informazioni non sono sicuramente utilizzabili in ambito penale, dal momento che violano l'art. 191 c.p.p., ma ciò non comporta una consequenziale ed inevitabile inutilizzabilità anche in ambito tributario.

La maggioranza delle pronunce emesse dai giudici tributari di merito e di legittimità, fino al 2015, considerava comunque le Liste inutilizzabili anche in ambito tributario, ma nelle più recenti sentenze della Corte di Cassazione, sezione tributaria, la situazione si è capovolta. Di questi pronunciamenti si dirà approfonditamente all'ultimo paragrafo del capitolo I.

Anche le sentenze che dichiarano l'illiceità di tale tipo di elementi, e la loro inidoneità a formare prova in un avviso di accertamento, sono comunque spesso concordi nell'affermare che essi possono in ogni caso costituire “fonte di innesco” di ulteriori indagini.

Con la creazione di un mercato finanziario sempre più globale, la situazione riguardo al reato di evasione si è notevolmente complicata ed aggravata, per via della facilità con cui oggi i capitali e le informazioni si spostano da un angolo all'altro del globo in una frazione di secondo.

La ritardata presa di coscienza del fenomeno dell'esportazione delle ricchezze verso i Paesi off-shore, che le proteggono dalle pretese impositive degli Stati di residenza, considerate troppo esose, ha portato ad ammanchi di gettito fiscale molto importanti nei Paesi di provenienza dei capitali, e alla conseguente riduzione degli investimenti realizzabili, che, come il denaro, prendono la strada di altri Paesi dove le condizioni offerte dal Fisco sono più convenienti.

Solo quando questo problema è diventato qualcosa che non poteva più essere sottostimato né rimandato, finalmente, le iniziali resistenze dei Paesi che non volevano vedere invasa la propria sovranità sono state sgretolate, e si è dato il via alla collaborazione internazionale a livello fiscale, che ha portato ad una vasta applicazione di Trattati e Convenzioni adottati a livello comunitario ed anche a livello globale in ambito OCSE. Del modo di funzionamento di questi Accordi internazionali si tratterà al capitolo II.

CAPITOLO I

IL DIRITTO VIVENTE A PROPOSITO DEGLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI BASATI SU LISTE

SOMMARIO: 1. Premessa. - 1.1. La fine del segreto bancario. - 1.2. Il fenomeno delle “Liste”: la storia. – 2. Liceità dell’uso delle informazioni contenute nelle Liste durante l’attività di accertamento dell’evasione fiscale. - 2.1. Il problema della inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente. - 2.2. Valenza probatoria degli elementi scaturenti dalle “Liste” nel processo tributario. - 2.3. Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale. - 2.4. Il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito all’utilizzabilità delle c.d. “Liste”.

1. Premessa.

1.1. La fine del segreto bancario.

Sebbene il segreto bancario abbia origini antichissime, risalenti addirittura all’epoca degli antichi greci, esso ancora oggi rappresenta un argomento che è fonte di numerose ed ampie discussioni che appassionano esperti e operatori del settore. L’importanza di questo istituto emerge con chiarezza anche in campo europeo e internazionale, ad esempio in ambito di cooperazione tra Paesi per lo scambio di informazioni in materia fiscale (argomento che sarà approfondito *infra*).

Bisogna dire che il fondamento del segreto bancario nella legge è stato per lungo tempo una sorta di chimera nell’ordinamento italiano, dal momento che vi era una notevole incertezza su quale, e se fosse presente, una norma che lo individuasse. Molte ipotesi sono state avanzate a riguardo, ma ciò che è certo è che è molto difficile indicare nel diritto positivo del nostro Paese la sua esplicita disciplina.

A parere di molti, il segreto bancario era fortemente radicato nella consuetudine, visto e considerato che il rapporto tra la banca e il cliente è da sempre garantito da un'alea di riservatezza e riserbo in ordine alle transazioni poste in essere con la clientela.

Per molto tempo, il suddetto diritto alla riservatezza dei privati non è stato scalfito dal Legislatore tributario, perché si temeva che ciò potesse causare riflessi psicologici sui depositanti, tali da pregiudicare il settore creditizio e la raccolta del risparmio¹.

Solamente nella seconda metà del ventesimo secolo, precisamente nel 1971, ha avuto inizio la fase degli interventi normativi in materia, che hanno posto fine al precedente regime di inviolabilità assoluta del segreto bancario. Il motivo principale che spinse il Legislatore a compiere finalmente questo passo, fu la sentita esigenza di dotare l'Amministrazione finanziaria di mezzi più efficaci per contrastare l'evasione fiscale e la criminalità economica divenute sempre più dilaganti².

Il segreto bancario venne quindi espressamente riconosciuto in materia fiscale tramite l'art. 10, n. 12, L. 9 ottobre 1971 n. 825, che delegava al Governo l'attuazione della riforma tributaria, con la quale furono introdotte anche le prime deroghe al segreto medesimo³.

Queste "eccezioni", inizialmente valide soltanto ai fini delle imposte dirette, furono individuate all'interno dell'ex art. 35 DPR n. 600/1973, denominato "*Deroghe al segreto bancario*", ed erano caratterizzate da una forte tassatività, che limitava di fatto la possibilità di accedere ai dati bancari a un numero di ipotesi veramente esiguo.

Più specificamente, l'originaria formulazione dell'art. 35 DPR n. 600 cit. prevedeva, per l'Amministrazione finanziaria, la possibilità di derogare al segreto bancario nelle ipotesi di particolare gravità tassativamente determinate dalla norma, ossia quando:

- a) *non fosse stata presentata la dichiarazione e risultassero conseguite entrate o acquistati beni nel periodo d'imposta per oltre cento milioni di lire;*
- b) *da elementi certi risultassero conseguiti ricavi o altre entrate, rilevanti per la determinazione dell'imponibile e analiticamente individuati, per ammontare superiore al quadruplo di quelli dichiarati, purché la differenza superasse cento milioni;*
- c) *il reddito determinabile sinteticamente ex art. 38, comma 4, DPR 600, cit., non fosse inferiore a cento milioni e al quadruplo di quello dichiarato;*

¹ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario (diritto tributario)*, in *Enciclopedia Giuridica* (Treccani), Roma, 2014, 1

² *Idem*, *ivi*, 2

³ L'art. 10, n. 12, suddetto stabiliva infatti: "[...] l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'emanazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti. [...]". Testo disponibile online nel sito: def.finanze.it

- d) *le scritture contabili obbligatorie ex artt. 14, 18, 18bis, 19 e 20 DPR n. 600, cit. non fossero state tenute o fossero inattendibili nel loro complesso, per omissioni e falsità o inesattezze tali da far mancare le garanzie di una contabilità sistematica, purché risultassero ricavi o altre entrate per oltre cento milioni;*
- e) *si fossero emesse o utilizzate fatture per operazioni inesistenti.*

Nei casi anzidetti, dunque, l'Ufficio aveva la potestà di chiedere, previo parere conforme dell'Ispettore comportamentale e autorizzazione del Presidente della Commissione Tributaria di I grado, la copia dei conti bancari e postali intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi⁴.

Si dovette in seguito attendere circa un decennio per vedere attuata la delega anche in ambito IVA, che si compì infine attraverso l'art. 5, DPR 15 luglio 1982, n. 463.

Tramite quest'ultimo, venne introdotto l'art. 51 *bis* nel DPR 633/1972, che ampliò i poteri impositivi dell'Amministrazione anche al settore IVA, sostanzialmente riproducendo ipotesi analoghe - riferite alla dichiarazione IVA ed ai corrispettivi delle operazioni imponibili, non imponibili, non soggette o esenti, nonché al caso in cui l'imposta detraibile o rimborsabile dichiarata superasse di oltre un decimo e di oltre cento milioni quella spettante - a quelle che erano state previste dieci anni prima dall'art. 35 DPR 600/1973, ai fini delle imposte dirette.

Il bilancio di questi primi strumenti di modifica delle indagini bancarie fu però molto magro: gli sforzi di riforma, nell'utilizzo pratico, furono resi pressoché totalmente vani dalla laboriosità del procedimento autorizzativo richiesto (cosiddetto "doppio filtro"), e dalle ipotesi eccessivamente stringenti che legittimavano l'attività di verifica bancaria.

Tenuto conto di questi risultati, si rese evidente la necessità di rivedere la normativa in materia di deroga al segreto bancario. La missione del Legislatore divenne allora quella di riuscire a rendere le indagini bancarie uno strumento di verifica non più secondario, bensì azionabile in modo diffuso e regolare, mantenendo le necessarie garanzie a tutela del contribuente⁵.

Fu nel 1991 che si giunse all'approvazione della "manovra finanziaria" che sancì, a parere di molti, l'abolizione del segreto bancario.

In quel periodo il nostro Paese si trovava in un particolare contesto economico e storico, in cui aveva urgenza di sistemare i conti pubblici dissestati a causa di un deficit

⁴ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario*, cit., 1 s.

⁵ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario*, cit., 3

aumentato a dismisura, in vista dell'imminente ingresso dell'Italia in Europa. Per far ciò, si resero necessarie misure fiscali finalizzate all'ampliamento della base imponibile e al potenziamento dell'attività di accertamento, che portarono il Legislatore a compiere un salto di qualità nel rapporto Fisco-contribuente.

Lo scopo della L. n. 413/1991 era invero quello di superare la cultura del segreto, per passare alla cultura della trasparenza improntata alla chiarezza del rapporto tra Stato e contribuente⁶. Di questo si occupò il titolo III di questa legge, nominato appunto: "*Disposizioni per la trasparenza dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti*", che conteneva le disposizioni che decretarono la fine del segreto bancario, già precedentemente eroso dalle antecedenti riforme.

Il segreto bancario venne abolito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in modo che non fosse più un ostacolo alle indagini fiscali, e fu in particolar modo l'art. 18⁷ ad apportare una sostanziale rivisitazione alle norme in materia di accertamenti bancari⁸.

Questo articolo, permise infatti di snellire la procedura di acquisizione dei dati in possesso delle aziende di credito e degli uffici postali, e consentì affinché potessero essere ottenute informazioni a prescindere dal verificarsi di determinate ipotesi indicate nella normativa⁹.

Nello specifico, alcuni degli interventi innovativi che apportò l'articolo 18 furono: la modifica degli artt. 32, n. 7, del DPR n. 600/1973¹⁰, e 51, n. 7, DPR 633/1972¹¹, che mise fine alla necessità di richiedere la doppia autorizzazione per questo genere di indagini, rendendo invece sufficiente il rilascio della stessa da parte dell'organo gerarchicamente sovraordinato a quello procedente (per la Guardia di Finanza il Comandante di Zona, mentre per l'Agenzia delle Entrate l'Ispettore Comportamentale); l'abolizione degli artt. n. 35 DPR n. 600/1973 e 51 *bis* DPR n. 633/1972¹², che individuavano le previgenti e restrittive ipotesi di deroga al segreto bancario per le imposte dirette e per l'IVA; l'introduzione di garanzie nei confronti dei contribuenti, mediante la modifica degli artt. 32, n. 7, DPR 600/1973 e 51, n. 7, DPR 633/1972¹³, stabilendo che potesse essere richiesta copia dei conti intrattenuti con il

⁶ *Relazione al d.d.l. 30 settembre 1991, n. 3005*, in Corr. trib., 1991, 3149 s.

⁷ Testo integrale della Legge disponibile al sito: def.finanze.it

⁸ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario*, cit., 3

⁹ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario*, cit., 3

¹⁰ Come modificato dall'art. 18, comma 1, lettera c), L. n. 413/1991.

¹¹ Come sostituito dall'art. 18, comma 2, lettera c) e d), L. 30 dicembre 1991 n. 413.

¹² Rispettivamente abrogati attraverso art. 18, comma 1, lettera h), L. 30 dicembre 1991, n. 413 e art. 18, lettera e), della medesima legge.

¹³ Modifica introdotta tramite art. 18, comma 1, lettera c) e art. 18, comma 2, lettera d), legge n. 413/1991.

contribuente¹⁴ e altresì che fosse possibile chiedere “*ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti*”, con l’obbligo per il responsabile della sede destinataria del controllo di darne immediata notizia al soggetto interessato; la modifica dell’art. 33, comma 6, DPR 600/1973¹⁵, nel senso di assicurare la presenza del responsabile dell’ufficio soggetto a ispezione, o di un suo delegato, durante le rilevazioni, e di assumere le cautele necessarie a tutelare la riservatezza dei dati acquisiti già da parte del personale che esegue le ispezioni; tutelare l’interesse dei privati alla riservatezza statuendo l’obbligo, per i soggetti che rilasciano le autorizzazioni previste per le richieste e gli accessi, di disciplinare l’attività successiva attraverso opportune disposizioni per il corretto e riservato utilizzo delle informazioni raccolte¹⁶; da ultimo, la previsione di cui art. 18, comma 5, legge 413/1991, di sanzioni amministrative a carico di chiunque rivelasse dati e notizie così acquisiti, ovvero li impegnasse a profitto altrui e altrui danno.

Il segreto bancario, anche se abolito dal legislatore tributario, non venne però per questo disconosciuto, anzi, come abbiamo visto sopra, tramite le modifiche apportate dalla legge 413 cit. vennero imposti molti obblighi all’Amministrazione finanziaria a tutela dell’interesse dei privati alla riservatezza, in modo che questa fosse lesa limitatamente ai casi di indispensabile necessità, al fine di soddisfare l’interesse pubblico agevolando l’accertamento della reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica¹⁷.

L’evoluzione normativa in materia si concluse con l’emanazione di un’ulteriore grande riforma tributaria che coinvolse la disciplina delle indagini bancarie: la legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Tramite tale “Legge Finanziaria”, si sono ampliati ancor di più i poteri e le operatività già esistenti in capo all’Amministrazione, eliminando i vincoli che avevano ridotto la deterrenza dell’istituto, e pervenendo ad una disciplina delle procedure di ispezione e di accertamento del tutto uniformi tra imposte dirette e IVA. Con questa legge, si è dunque migliorato quanto in precedenza era stato disciplinato dalla legge 413/1991, che aveva sancito, secondo l’opinione prevalente, il tramonto del segreto bancario.

¹⁴ “[...] con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi [...]”.

¹⁵ Di cui all’art. 18, comma 1, lettera g), legge 413 cit.

¹⁶ Art. 18, comma 4, legge n. 413 cit.

¹⁷ SCHIAVOLIN R., voce *Segreto bancario*, cit., 3

1.2. Il fenomeno delle “Liste”: la storia.

Uno dei motivi per cui, anche ad oggi, sono importanti le norme che hanno abolito il segreto bancario, consentendo così alle indagini bancarie di divenire metodo investigativo di prim'ordine nello scopercchiare la capacità contributiva reale dei soggetti, e stanare gli evasori fiscali, è dato proprio dal dilagare che hanno avuto le “liste” nell'ultimo decennio.

Queste cosiddette “liste”, sono un insieme di informazioni, schede, files, che riproducono dati “bancari”, tra cui i nominativi e la posizione bancaria, dei correntisti di alcuni istituti di credito situati in paradisi fiscali, trafugati da loro ex dipendenti infedeli, e in seguito acquisiti dalle Amministrazioni finanziarie e dai Governi dei Paesi interessati. Le Amministrazioni destinarie dei dati, il più delle volte li hanno successivamente condivisi con altre Amministrazioni di Stati anch'essi desiderosi di visualizzarle e di indagare su queste liste, in quanto contenenti i nomi di propri cittadini titolari di conti esteri, spesso e volentieri non dichiarati allo Stato di residenza.

Le liste sono state utilizzate dalle Amministrazioni finanziarie di molti Paesi, tra cui l'Italia, per imbastire delle vere e proprie ondate di accertamenti tributari, e ancora oggi sono molto accese le discussioni, sia in dottrina che in giurisprudenza, circa la valenza di queste informazioni, ma soprattutto la legittimità delle pretese fiscali basate sui dati così trafugati¹⁸.

Una delle prime liste di clienti ad essere stata trafugata da parte di un funzionario della stessa banca “derubata”, è stata la *Lista Vaduz*, contenente i dati provenienti dalla LGT Bank di Vaduz, Liechtenstein.

In quella circostanza, il dipendente “traditore” Heinrich Kieber, ha incontrato a Strasburgo nel maggio 2006 i servizi segreti tedeschi, i quali hanno acquistato, per 5 milioni di euro, dall'ex dipendente dell'istituto di credito, un DVD contenente le informazioni riguardo le posizioni bancarie di circa 1500 clienti di diverse nazionalità. Il signor Kieber è stato inserito nel programma di protezione testimoni, e gli è stata data una nuova identità, mentre le informazioni acquisite dall'Amministrazione finanziaria tedesca sono state utilizzate per effettuare numerosi accertamenti. Le autorità della Germania hanno inoltre provveduto a divulgare i dati bancari ad altri Paesi UE, allo scopo di contrastare l'evasione fiscale¹⁹.

Un'altra lista, questa tutta italiana, che possiamo dire essere stata la prima ad avere occupato il centro della scena mediatica nazionale relativamente a tale argomento, è la *Lista Pessina*.

¹⁸ Questo tema verrà ripreso nel prossimo paragrafo.

¹⁹ VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in Dir. prat. trib., 2015, 1126, nota 2.

Questa prende il nome dall'omonimo avvocato svizzero, Fabrizio Pessina, arrestato nel febbraio 2009 in seguito al sequestro del suo computer, avvenuto al suo sbarco a Malpensa.

Nel pc, successivamente esaminato, furono ritrovati dei files contenenti i nominativi di 76 aziende italiane clienti del legale, che egli aveva aiutato ad esportare capitali all'estero, frodando il fisco italiano.

Pessina era stato inizialmente indagato, assieme ad altri, nel merito dell'inchiesta sulle irregolarità nella bonifica dell'area Montecity-Santa Giulia, ma nessuno immaginava che, dall'analisi dei dati ritrovati nel suo computer, emergessero i contorni di un'attività diversa, molto più sommersa.

Seguendo le indicazioni del file, gli inquirenti riuscirono a ricostruire lo schema operativo: l'organizzazione criminale con sede a Milano, formata da Pessina e da due commercialisti suoi collaboratori, aveva costituito società fittizie situate in paradisi fiscali, le quali emettevano fatture a fronte di forniture di prestazioni inesistenti, indicate come consulenze generiche, prestazioni di servizi o premi assicurativi, intestandole ai loro "clienti", le società italiane.

In questo modo, le aziende nazionali riuscivano a trasferire e occultare ingenti somme di denaro in conti offshore, con il vantaggio ulteriore di abbattere il loro carico fiscale, deducendo i costi fittizi dal reddito imponibile aziendale²⁰.

Si stima che siano state emesse fatture per circa trecento milioni di euro, negli anni che vanno dal 2000 al 2009.

La *Lista Falciani*, è invece la lista che probabilmente ha avuto finora il maggior rilievo in ambito giurisprudenziale: è stata infatti oggetto di numerose pronunce da parte dei giudici di merito e della Corte di Cassazione.

Essa prende il nome dal dipendente, signor Hervé Falciani²¹, che riuscì a sottrarre dalla filiale della HSBC (Hong Kong & Shanghai Banking Corporation) di Ginevra, attraverso un backup di dati, i files informatici (le *fiches*) contenenti le informazioni²² di oltre

²⁰ Cfr. RIODA B., *Evasione fiscale: perquisite 80 società in tutta Italia*, Il Sole – 24 Ore, 5 novembre 2009; CALANDRA R., *Dalla lista Pessina evasione da 300 milioni*, Il Sole – 24 Ore, 6 novembre 2009.

²¹ Il signor Falciani è un ingegnere informatico italo-francese. All'interno della banca egli aveva il compito, insieme ad una squadra di tecnici altamente specializzati, di sviluppare il software della stessa, rendendolo sempre più sicuro, efficiente e inaccessibile da parte dei non addetti ai lavori.

²² Come descritto da FALCIANI H., nel suo libro *La cassaforte degli evasori*, Milano, 2015, 8 ss., oltre ai nominativi dei clienti, ai movimenti dei conti correnti bancari accessi da soggetti privati esteri, attestanti il versamento di valori in denaro o altre operazioni effettuate, Falciani è riuscito a far pervenire all'Amministrazione francese anche oltre 60.000 *visiting reports* provenienti dall'archivio della HSBC. Questi altro non sono che documenti sintetici di comunicazione interna, in cui i gestori descrivono i contenuti e le preferenze di modalità dei contatti avuti con i clienti, le loro esigenze, le operazioni decise, e le soluzioni su

centoventisettemila correntisti della banca stessa. Tra questi, oltre settemila fra conti di privati, società offshore, trust, fondazioni e altri strumenti utilizzati per nascondere enormi flussi di denaro, appartenerebbero a cittadini italiani²³.

Come Falciani ha spiegato, questa operazione così complessa e delicata al tempo stesso, che potremmo definire “segreta” per le numerose precauzioni in termini di sicurezza personale che furono prese - tra cui anche spionaggi, incontri segreti, l'utilizzo di sofisticati dispositivi per monitorare la posizione o comunicare senza venire intercettati (quasi come in un film di 007) - non avrebbe mai potuto essere possibile senza la corposa organizzazione formata da investigatori, servizi segreti, tecnici e ispettori fiscali che ha agito nell'ombra, quasi dirigendo le azioni compiute da Hervé, al fine di evitare che questi compisse passi falsi che avrebbero potuto compromettere la riuscita dell'intera operazione.

All'interno della banca in cui lavorava, egli non poteva accedere direttamente ai conti e ai reports dei clienti, ma erano altri dipendenti, disposti ad aiutarlo, a prelevare abusivamente i dati dall'archivio HSBC e a inserirli nel cloud che sarebbe in seguito finito nelle mani dell'Amministrazione finanziaria²⁴. Il suo compito era quello di verificare ciò che veniva introdotto nel cloud, ed elaborarlo nel modo più semplice e intuitivo possibile, in maniera da rendere gli elementi ivi contenuti utilizzabili per gli ispettori fiscali.

Nel gennaio 2009, infine, le autorità francesi, su indicazione del Procuratore della Repubblica di Nizza, E. De Mongolfier, entrarono in possesso delle informazioni contenute nel computer di Falciani grazie a un sequestro avvenuto presso l'abitazione dell'ingegnere²⁵.

Verso la fine di quello stesso anno la notizia-scandalo della Lista proveniente dalla HSBC divenne di dominio pubblico. Da questi dati, emerse come alcuni movimenti avvenuti da e verso gli Stati Uniti erano volti al finanziamento dei *narcos* messicani, e di una cellula saudita legata all'organizzazione terroristica di Al-Qā`ida, destando particolare preoccupazione nella comunità internazionale²⁶.

misura predisposte (spesso inclusive di consigli raffiguranti le modalità attraverso cui mantenere segreta la relazione del cliente con la banca). Sulla base di questi reports i magistrati francesi e belgi hanno deciso di mettere sotto accusa l'istituto bancario HSBC.

²³ Cfr. PERRUCCI U., *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta lista Falciani*, in Boll. trib., 2011, 594

²⁴ FALCIANI H., *La cassaforte degli evasori*, Milano, 2015, 8 ss.

²⁵ I dati sono stati quindi acquisiti nell'ambito di una regolare operazione di polizia coordinata dalla magistratura francese, innescata dalla rogatoria internazionale rivolta dalla magistratura elvetica alla Francia, e non a seguito di una compravendita come avvenuto nel caso della Lista Vaduz.

²⁶ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in Dir. prat. trib., 2013, I, 804

Il materiale acquisito venne poi condiviso con una cinquantina di altri Paesi, che ricevettero la documentazione mediante i consueti metodi di scambio di informazioni internazionali, in special modo tramite le rogatorie penali internazionali²⁷.

Ciò che spinse il signor Falciani a mettere in pericolo l'esistenza propria e della sua famiglia, fu la sua coscienza, il suo profondo senso di giustizia, che lo portò a voler contribuire a combattere un sistema bancario che favoriva, attraverso il segreto bancario ancora vigente in Svizzera, la corruzione e l'evasione, fornendo ai ricchi gli strumenti per eludere le tasse, prosciugando così le risorse che gli Stati di provenienza destinavano ai più poveri²⁸.

L'ultima lista ad essere venuta allo scoperto in ordine cronologico, ma di certo non per questo meno importante, e che ha suscitato molto scalpore per via delle molte personalità famose coinvolte nello scandalo dei conti offshore non dichiarati, è quella conosciuta come *Panama Papers*.

Panama Papers è il nome dato al fascicolo contenente al suo interno i nominativi e i conti di centinaia di migliaia di società offshore²⁹, appartenenti a persone fisiche tra cui spiccano in primo luogo moltissimi evasori fiscali, politici corrotti, commercianti d'armi, narcotrafficanti e criminali comuni.

Il nome è stato scelto prendendo spunto dalla vicenda denominata "Pentagon Papers", dai documenti con cui vennero rivelate le menzogne del segretario alla difesa di Nixon sulla guerra del Vietnam, pubblicati nel 1971 dal New York Times.

Il recente scandalo Panama Papers esplose il 3 aprile 2016, quando le testate giornalistiche di Paesi di tutto il mondo, aderenti alla più grande rete di giornalismo d'inchiesta americana, la ICIJ (The International Consortium of Investigative Journalists), pubblicarono i documenti prelevati dai server dello studio legale Mossack Fonseca, avente la propria sede legale appunto a Panama.

Questo studio professionale, fu fondato a Panama nel 1977, da due avvocati: Jurgen Mossack, figlio di un nazista delle Waffen SS, trasferitosi a Panama alla fine della seconda guerra mondiale, e Ramon Fonseca, panamense di nascita, che tornò nel suo Paese d'origine

²⁷ FALCIANI H., *La cassaforte degli evasori*, cit., 51 ss.

²⁸ *Idem*, *ivi*, 10

²⁹ Il termine *offshore*, letteralmente tradotto "lontano dalla costa", in gergo finanziario significa "all'estero". Indica territori spesso situati in piccole isolette in mezzo all'oceano, nei quali sono vigenti legislazioni fiscali molto vantaggiose e permissive per gli stranieri che vi investono, il segreto bancario è legge, così come sono segreti i nomi dei proprietari delle società, e le tasse e gli adempimenti contabili e societari sono pressoché nulli. Questi luoghi sono conosciuti come paradisi fiscali, o "tax havens", e tra essi compaiono: Isole Cayman, Costa Rica, Guatemala, Filippine, Isole Cook, Nauru, Panama, Uruguay, Isole Marshall, Isole Vergini Britanniche, Hong Kong, ecc.

dopo aver terminato gli studi presso la London School of Economics. Lo studio conta 40 uffici in tutto il mondo, e circa 500 dipendenti.

Mossack Fonseca è considerato tra i cinque migliori studi legali al mondo specializzati nella creazione, domiciliazione e gestione di società scudo in paradisi fiscali. Per questo motivo, questo studio legale lavorava con le principali banche, tra cui anche la oramai nota HSBC, che si affidava ad esso quando aveva bisogno di offrire ai clienti una scappatoia fiscale (che comportava, tra l'altro, la commissione del reato di evasione) per nascondere le loro ricchezze e farli sfuggire all'imposta europea sui depositi, attraverso l'apertura di una società offshore, una scatola vuota, alla quale veniva intestato il conto bancario del cliente³⁰.

Complessivamente, è stato scoperto che Mossack Fonseca collaborava con circa 500 istituti di credito, ed ha aiutato nella domiciliazione offshore di oltre duecentomila società.

Bisogna dire, che, di per sé, possedere una società offshore è assolutamente legale, salvo che non venga utilizzata per coprire attività illecite o denaro sporco. In aggiunta a ciò, in Italia il loro utilizzo diventa altresì illegale se la società non viene dichiarata al Fisco tramite la dichiarazione dei redditi annuale, ma di questo l'inchiesta non si occupa.

Con i suoi 2,6 terabyte di files, contenenti 11,5 milioni di documenti relativi a società offshore, trust, fondazioni e fondi domiciliati in 21 paradisi fiscali, coinvolgenti persone residenti in più di 200 Paesi, Panama Papers si appresta a diventare la più grande fuga di dati finanziari mai realizzata in tutta la storia³¹. La dimensione della fuoriuscita di dati dallo studio Mossack Fonseca, è infatti tale da sminuire ogni precedente furto di notizie.

I files informatici in questione, furono inizialmente consegnati nelle mani di due giornalisti di un quotidiano tedesco di Monaco di Baviera, il *Süddeutsche Zeitung*, da una fonte anonima presentatasi come John Doe³², che inviò poi una lettera allo stesso quotidiano, nella quale spiegava le ragioni che avevano determinato il suo gesto.

Nella lettera, questo ignoto trafugatore confessava di aver agito, similmente al signor Falciani, per veder trionfare la giustizia, perché, affermava: *“ho pensato che i suoi fondatori, i dipendenti e i clienti debbano rispondere per i loro ruoli in questi crimini, di cui solo alcuni sono venuti alla luce finora”*.

Egli assicurava di non lavorare per nessun governo, e sosteneva che i media che svolgono seriamente il loro lavoro di giornalismo investigativo hanno a disposizione poche risorse e sono la minoranza, mentre gli altri sono di proprietà di miliardari che li utilizzano per manovrare le notizie, limitando lo spazio dedicato agli argomenti seriamente importanti.

³⁰ MINCUZZI A., *I Panama Papers, la lista Falciani e la profezia di Tremonti*, in *Il Sole – 24 Ore*, 11 aprile 2016.

³¹ MINCUZZI A., *Panama Papers, online i dati su 200mila società offshore*, in *Il Sole – 24 Ore*, 9 maggio 2016.

³² Questo nome è l'equivalente del generico “Mario Rossi” in Italia.

L'ignoto whistleblower³³, continuava affermando che la professione legale ha fallito, in quanto la società Mosseck Fonseca senza dubbio non può aver agito da sola, ma ha trovato altre società legali ed altri clienti negli altri Paesi, pronte ad allearsi con lei per sfruttare la legge a proprio favore. Tutto ciò, ha portato nel tempo ad una profonda crisi degli standard etici in precedenza validi.

Infine, come Falciani, egli chiedeva che venisse finalmente concessa l'immunità ai whistleblowers che smascherano delitti incontestabili, anziché questi ultimi vengano processati dagli Stati nei quali la legislazione protegge tuttora il segreto³⁴.

I giornalisti del quotidiano tedesco Süddeutsche Zeitung, una volta resisi conto della mole di informazioni contenute nel database consegnato loro dall'informatore segreto, decisero di condividere la ricerca con i giornali partner dell'ICIJ (tra cui L'Espresso per Italia), al fine di scoperciarne il contenuto. L'inchiesta investigativa fu a questo punto portata avanti da 378 giornalisti appartenenti a testate giornalistiche di molti Paesi sparsi per il mondo, ma tutte associate al consorzio internazionale di giornalismo investigativo, ICIJ³⁵.

Da questa indagine, emerse che le centinaia di migliaia di informazioni erano riferite alle società offshore che lo studio Mossack Fonseca creava per conto dei propri clienti nei paradisi fiscali, a Panama, ma anche in altre nazioni con regime fiscale bassissimo, come Bahamas, Isole Vergini Britanniche, Hong Kong, Svizzera, Lussemburgo, Seychelles e altri ancora³⁶.

Si scoprì che i file contenevano informazioni compromettenti che vanno dagli anni settanta al 2015, coprendo tutti i quarant'anni di vita del famosissimo studio Mossack Fonseca.

Lo studio legale, si è difeso spiegando che non è responsabile di quello che i suoi clienti fanno con le società che esso crea loro.

³³ In inglese si definisce whistleblower un lavoratore che, nell'azienda in cui lavora, si trova ad essere testimone di un comportamento irregolare, illegale, o potenzialmente dannoso per la collettività, e decide di non continuare a far finta di niente, ma di far conoscere alla società o all'autorità giudiziaria la verità celata dietro l'inganno, per porre fine a quel comportamento. Definizione completa online, al sito www.accademiadellacrusca.it

³⁴ MINCUZZI A., *Panama Papers, arrestato a Ginevra un informatico di Mossack Fonseca*, in *Il Sole* – 24 ore, 15 giugno 2016.

³⁵ Questa organizzazione è stata fondata a Washington dal giornalista Chuck Lewis nel 1997, e conta ad oggi 190 giornalisti di 65 Paesi. E' specializzata soprattutto in indagini su corruzione e crimini transnazionali, ed è un'organizzazione no profit che si finanzia tramite donazioni private.

³⁶ VERGINE S., *Panama Papers, 10 cose da sapere sulla più grande fuga di notizie di tutti i tempi*, in *L'Espresso*, 5 aprile 2016.

2. Liceità dell'uso delle informazioni contenute nelle Liste durante l'attività di accertamento dell'evasione fiscale.

L'interrogativo maestro di tutti i dibattiti giurisprudenziali connessi alle liste è proprio il seguente: stabilire se i dati provenienti da queste ultime siano utilizzabili nel processo tributario.

Su questo, anche la Corte Suprema ha cercato di porre fine alla diatriba che vede fraporsi due orientamenti di segno opposto, che si scontrano asserendo, rispettivamente: da un lato la possibilità di utilizzare le prove bancarie illecitamente acquisite per mezzo di dipendenti infedeli³⁷, e, dall'altro lato, l'evidente inattendibilità di queste informazioni, derivante dal reato commesso dal funzionario, che incide sulla genuinità di questi dati, sancendone la loro conseguente inutilizzabilità.

Occorre a questo punto approfondire il tema della "prova illecita"³⁸.

Preliminarmente, è bene rievocare il caso specifico della Lista Falciani³⁹. L'analisi di questo avvenimento si rende imprescindibile, dal momento che la maggioranza delle sentenze che si sono pronunciate su questo tema, è scaturita da accertamenti motivati da prove recuperate tramite il trafugamento di dati bancari dall'istituto finanziario svizzero, avvenuto ad opera di Hervé Falciani.

Bisogna ricordare, che le informazioni incriminate sono state sottratte da un ex dipendente della banca, che si è abusivamente introdotto nel sistema di memoria elettronica riservato durante lo svolgimento delle proprie mansioni, ma per fini diversi da quelli relativi alle stesse, copiando i files bancari contenenti intestatari e consistenza dei conti correnti, contro la volontà di chi aveva il diritto di escluderlo⁴⁰.

Queste informazioni, sono state in seguito rinvenute nel computer di Falciani, sequestrato nel corso di una perquisizione dall'Amministrazione finanziaria francese, che successivamente le ha trasmesse alle Autorità italiane e di altri Paesi europei.

³⁷ Il cosiddetto principio *male captum, bene retentum*: l'illiceità dell'acquisizione della prova non si trasmette al risultato.

³⁸ Vedi CIPOLLA G. M., *La prova nel diritto tributario - 24. Le prove illecite*, in Dir. prat. trib., 2009, I, 609 ss., che scrive: "i poteri di indagine sono retti dal principio di legalità dettato dall'art. 23 Cost. e devono essere esercitati nel rispetto del principio di imparzialità stabilito dall'art. 97 primo comma Cost.; la prova raccolta in carenza di potere pertanto è inutilizzabile non tanto perché atipica quanto perché illecita. Alle stesse conclusioni si deve pervenire ogniqualvolta l'acquisizione della prova pur essendo avvenuta in forza di un potere istruttorio tipico, violi i diritti fondamentali della persona tutelati dagli artt. 13, 14 e 15 Cost."

³⁹ Di cui ho parlato più approfonditamente *retro* al paragrafo 1.2.

⁴⁰ BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della "lista Falciani"*, in Rass. trib., 2014, 1319 s.

Arrivati a questo punto, bisogna allora stabilire se la citata Lista (che costituisce la prova delle pretese fiscali avanzate dall'Amministrazione) è stata o meno acquisita in modo illecito.

Le risposte date dalla giurisprudenza sono risultate spesso configgenti, dal momento che non esiste un'univoca disciplina internazionale sul punto.

2.1. Il problema della inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente.

A prima vista, parrebbe inequivocabile, che, la sopra esposta circostanza di ottenimento delle prove, risulti sufficiente a far ritenere il metodo di acquisizione, e le stesse fiches contenute all'interno della Lista, sostanzialmente illegittime.

Questo ragionamento emerge altresì nelle sentenze d'oltralpe, fra cui spicca la pronuncia della Corte d'Appello di Parigi dell'8 febbraio 2011, nella quale si dichiara l'inutilizzabilità della Lista Falciani, dal momento che il passaggio del materiale probatorio rubato dalla procura di Nizza all'Amministrazione finanziaria non ha conferito una "verginità processuale" al medesimo, giacché l'Ufficio era a piena conoscenza dell'origine illegale dei documenti⁴¹.

Anche la Corte di Cassazione di Parigi ha in seguito confermato questo orientamento⁴², decretando l'illegittimità delle prove fondate sulla Lista Falciani, in quanto esse sono frutto di un furto, e, in aggiunta, ha affermato che, una volta chiarito che la Lista è di origine illecita, questa diviene *ipso facto* inutilizzabile, e diventa irrilevante la valutazione del rispetto delle procedure di legge nel corso degli accertamenti tributari⁴³.

Tali verdetti francesi, sono stati successivamente indicati in alcuni pronunciamenti di Commissioni Tributarie italiane⁴⁴, assieme al provvedimento assunto dal GIP di Pinerolo⁴⁵,

⁴¹ ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in Corr. trib., 2012, 3262 s.

⁴² La *Court de Cassation de Paris* con sentenza del 31 gennaio 2012, n. 11-13.097, ha confermato quanto aveva già decretato la sentenza della *Court d'Appel de Paris* dell'8 febbraio 2011, n. 25, pronunciandosi sull'illiceità dell'acquisizione dei dati.

⁴³ RAGGIN., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in GT – Riv. giur. trib., 2012, 930 s.

⁴⁴ Cfr. Comm. Trib. prov. di Verbania, n. 47/02/2012, in Fisco, 2013, 7135, nota di VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*; cfr. anche Comm. Reg. di Milano, n. 11/20/2013, in Dialoghi, 2013, 161 ss., in VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani*.

⁴⁵ Cfr. Tribunale di Pinerolo, Gip, decr. 4 ottobre 2011, in ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in Corr. trib., 2012, 3259 nota 9. In questa sentenza si è affermato che le informazioni contenute nella Lista Falciani utilizzate nel procedimento in parola, non hanno forza probante in giudizio, visto il profilarsi degli estremi di reato per accesso abusivo ai sistemi informatici (art. 615 *ter* c.p.) e appropriazione indebita (art. 646 c.p.). Il magistrato, si è comunque

come prova del fatto che i dati probatori derivati dalle liste, e posti alla base delle pretese erariali del Fisco, sono stati acquisiti in modo illecito.

Tuttavia, le sentenze suddette hanno in realtà diverso oggetto rispetto a quello che le Corti di merito italiane hanno voluto attribuire loro: il Supremo Collegio francese, con la menzionata pronuncia, sancisce infatti la violazione di norme procedurali interne disciplinanti l'acquisizione dei dati, riferendosi a quelli recuperati dal computer in possesso di Falciani, ma non statuisce l'illiceità della primigenia acquisizione degli stessi, operata dal dipendente in Svizzera; il decreto di Pinerolo, invece, si pronuncia su mezzi di prova che non siamo certi essere gli stessi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria nei propri accertamenti, dal momento che i primi sono pervenuti attraverso rogatoria internazionale, mentre i dati utilizzati dal Fisco sono stati per lo più trasmessi all'Amministrazione finanziaria italiana secondo le procedure indicate nella Direttiva per lo scambio di informazioni, n. 77/799/CEE⁴⁶.

A parere di Scalia⁴⁷, non sussisterebbero, quindi, prove sufficienti a ritenere che gli elementi probatori utilizzati dal Fisco negli accertamento tributari siano stati illecitamente acquisiti.

Continuiamo ora l'analisi delle diverse opinioni in merito all'utilizzabilità delle liste, considerando che le soluzioni proposte risultano essere molteplici: oltre a quella propendente per la loro utilizzabilità, ve ne sono diverse che ne sostengono l'inutilizzabilità, per invalidità derivata, per generale principio di inutilizzabilità delle prove, e per inutilizzabilità delle prove limitatamente ai casi di violazione di diritti costituzionalmente garantiti o di specifiche previsioni normative.

La giurisprudenza costituzionale tedesca, esprimendosi nel merito dell'utilizzo della c.d. Lista Vaduz⁴⁸, si è orientata in direzione diametralmente opposta a quella scelta dalla Suprema Corte francese, affermando che l'inammissibilità dell'acquisizione di una prova non porta senz'altro al divieto di utilizzazione, dato che un divieto assoluto di utilizzazione di

opposto alla distruzione dei dati, prevista dall'art. 240 c.p.p., considerandola inutile, dal momento che Falciani non può essere giudicato in Italia.

⁴⁶ SCALIA R., *Note sulle liste di "correntisti" provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2013, II, 187 s.

⁴⁷ Cfr. IDEM, *Ivi*, 188 nota 16: La ricerca di una prova adeguata da parte del contribuente, è per giunta molto difficoltosa, se si considera che, non esiste ancora ad oggi, un pronunciamento svizzero sul punto, ed anche se questo ci fosse, non sarebbe perfettamente compatibile con il nostro ordinamento; inoltre, non potrebbe essere riconosciuta pari dignità ad una pronuncia emessa da un giudice certamente incompetente e presumibilmente carente di giurisdizione come quello francese, in relazione ad una condotta che non v'è prova si sia concretizzata in un reato e posta in essere in esito ad un accesso ad un sistema informatico (quello della HSCB), che, medio tempore, potrebbe aver subito rilevanti alterazioni.

⁴⁸ Sentenza del *Bundesverfassungsgericht* del 9 novembre 2010, n. 2BvR2101/109.

prova è imposto soltanto nei casi in cui viene invaso il nucleo incompressibile dell'organizzazione della vita privata⁴⁹.

Anche la giurisprudenza italiana di merito e di legittimità, ha molte volte argomentato le proprie sentenze con principi e motivazioni che portano ad escludere detta illegittimità.

Ad esempio, propende per l'utilizzabilità dei dati acquisiti la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania, nella sentenza n. 15/01/2013, in cui essa, esprimendosi in merito ad un avviso di accertamento fondato su documenti bancari sottratti furtivamente, in merito ai quali la ricorrente lamentava la violazione dell'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009, ha tentato di sanare l'illecita provenienza della Lista Falciani evidenziando che a sottrarre le informazioni probatorie è stato un soggetto privato, e non l'Amministrazione finanziaria⁵⁰.

Ma questo non è sufficiente a legittimare l'utilizzo dei dati trafugati, visto che i diritti fondamentali riconosciuti all'uomo sono assoluti, e per questo le norme che li definiscono, oltre a vietare al pubblico potere di commettere materialmente e direttamente iniziative che li possano ledere, sono altresì volte a proibire che lo stesso potere si avvantaggi delle violazioni indirette, commesse da altri soggetti terzi⁵¹. I diritti posseduti dai privati cittadini devono dunque essere protetti da ogni tipo di ingerenza, a prescindere da chi ne sia l'autore⁵².

Sempre secondo la sentenza della Comm. trib. I° gr. di Verbania sopra menzionata, che si vede difesa anche da altre pronunce che condividono il medesimo orientamento giurisprudenziale, la regolarità formale della procedura di trasmissione della Lista, attraverso i canali della cooperazione fiscale internazionale tra Francia e Italia, sarebbe stata idonea a "sanare" il vizio sostanziale della modalità di acquisizione dei dati probatori⁵³, rendendoli utilizzabili.

⁴⁹ VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1123.

⁵⁰ BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1319.

⁵¹ MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, in *Corr. trib.*, 2013, 2465 s.; ID., *<Lista Falciani>: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, 3911 s.; BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della "lista Falciani"*, in *Rass. trib.*, 2014, 1320 s.; VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, 2013, 163.

⁵² Come esemplificato da MARCHESELLI negli articoli appena sopra ricordati: "[...] così come lo Stato non può torturare gli indagati o imputati per farli confessare, non può certo utilizzare come prove le confessioni estorte con la tortura da polizie private, criminalità organizzata o organi di indagine stranieri".

⁵³ Cfr. VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, in *Fisco*, 2013, 7135 s., tale affermazione è stata espressa anche nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova, n. 193/2012 nella quale viene sostenuto che: "*L'acquisizione materiale della fiche non appare censurabile in quanto pervenuta da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie per cui, il modo in cui è entrato nella conoscenza dell'Ufficio, non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato [...] inoltre la ricorrente non è stata in grado di ipotizzare un motivo a giustificazione della presenza dei suoi dati personali e sensibili su un conto corrente svizzero che ha mobilitato migliaia di euro*".

Cfr. anche BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1321 nota 9, allo stesso filone aderiscono anche le sentenze dei giudici di merito Comm. Trib. prov. Milano, n. 152/2013; Comm. Trib. prov.

Il Primo Giudice, ha di conseguenza ritenuto valide le informazioni su cui l'Amministrazione fondava l'accertamento, osservando che la disciplina vigente contenuta nella Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977, e nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989, ratificata in Italia con Legge n. 20 del 7 gennaio 1992, consente lo scambio tra Paesi di ogni informazione utile a consentire una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, dal momento che: “[...] non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro [...], e non esiste un divieto a che uno Stato, che sia entrato in possesso, in violazione di eventuali norme interne, di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti illegittimamente”⁵⁴. I Giudici precisano altresì che l'art. 17 della Direttiva identifica una serie di limiti allo scambio, tra cui però non compare quello dell'illecita acquisizione dei dati, il che li porta infine ad affermare che le modalità di acquisizione sono indifferenti, e non comportano conseguenza alcuna nella trasmissione dei dati stessi⁵⁵.

Nello stesso senso si è espressa la Comm. Trib. prov. di Treviso nelle sentenze nn. 64/2012 e 59/2012⁵⁶, affermando che la liceità dell'acquisizione delle fiches è garantita dal fatto che esse sono divenute disponibili per l'Amministrazione finanziaria italiana per mezzo di una rituale richiesta all'Amministrazione finanziaria francese, inoltrata attraverso i tradizionali canali di scambio di informazioni internazionali, disciplinati dalla Direttiva comunitaria n. 77/799/CEE e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia, nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati. L'ultimo passaggio procedurale per l'ottenimento dei dati, dunque, sembrerebbe formalmente corretto. La sentenza continua poi osservando che: “[...] non sussiste nel nostro ordinamento tributario alcuna disposizione che sanzioni con l'inutilizzabilità dei dati acquisiti l'irritualità del metodo di acquisizione” [e, in aggiunta], “in forza della recente normativa è venuto a cadere ogni residuo segreto bancario e non può più parlarsi di riservatezza dei dati bancari italiani nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; non si vede come dunque potrebbe invocarsi un segreto bancario con riferimento a conti esteri intrattenuti in paradisi fiscali”.

Reggio Emilia, n. 198/2012; Comm. Trib. reg. Milano, n. 1072/2014. Infine, cfr. SCALIA R., *Note sulle liste di “correntisti” provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, cit., 190 s., il quale afferma che si esprimono nello stesso senso le sentenze della Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. I del 5 giugno 2012, e sez. V del 10 luglio 2012 (vedi *infra* pag. seguente).

⁵⁴ Cfr. sentenza della Comm. Trib. prov. di Verbania n. 15/2013 cit., VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. “Lista Falciani”*, in *Fisco*, 2013, 7136 s.

⁵⁵ IDEM, *Ivi*, 7137 nota 21

⁵⁶ Testi delle sentenze e commento di ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in *Corr. trib.*, 2012, 3258 ss.

Tale orientamento favorevole all'utilizzabilità delle liste, si basa, dunque, sulla costante asserzione che il diritto alla riservatezza dei dati bancari sia recessivo rispetto a quello all'esatta contribuzione alle spese pubbliche.

Perrucci⁵⁷, inoltre, evidenzia che esiste un fondamento nell'ordinamento giuridico italiano che aprirebbe la strada all'utilizzabilità delle Liste, precisamente situato all'interno dell'art. 696, comma 1, c.p.c., il quale sancisce che le rogatorie internazionali, le estradizioni, ecc, e ogni altro rapporto con le autorità straniere, viene disciplinato dalla Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia, firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959, e dalle altre norme delle Convenzioni internazionali. L'art. 729 c.p.c. completa il quadro, stabilendo che la violazione delle norme di cui all'art. 696 cit., comporta l'inutilizzabilità dei documenti e degli altri mezzi di prova acquisiti; lo Stato ricevente deve altresì rispettare le condizioni poste dallo Stato estero, qualora ve ne siano. Dunque, dal momento che i magistrati italiani sono entrati in possesso della Lista tramite lo strumento della rogatoria internazionale, senza condizioni aggiuntive poste dalle Autorità francesi, essi hanno la possibilità e il diritto di utilizzarla.

Vi sono stati, però, anche numerosi pronunciamenti contrari, che hanno cercato di "smontare" l'orientamento favorevole alle liste⁵⁸, considerato inconcepibile, visto che ammettere questa possibilità, secondo Marcheselli: *"sarebbe come affermare che è conforme ai diritti fondamentali l'acquisizione di una confessione resa sotto tortura [...], solo perché trasmessa a seguito di regolare richiesta inoltrata dall'autorità italiana"*⁵⁹.

In sede penale, a fare da apripista su questa delicata questione, è stato il Tribunale di Pinerolo⁶⁰, con l'ordinanza del 4 ottobre 2011 (vedi quanto esposto *retro*, nota 45).

⁵⁷ PERRUCCI U., *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta lista Falciani*, in Boll. trib., 2011, 595

⁵⁸ Sentenza della Comm. Trib. prov. di Varese, n. 29/1/13, VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, in Fisco, 2013, 7137 s., secondo cui *"le prove acquisite illegittimamente non siano utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario, purché le violazioni commesse: a) comportino l'illegittimo esercizio esterno del potere delle Amministrazioni finanziarie; b) siano di apprezzabile gravità"*. Altra dottrina e giurisprudenza che accresce le fila di questo indirizzo si può trovare in: VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, in Corr. trib., 2013, 888 ss.; VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, in Dialoghi, 2013, 161 ss.; SCALIA R., *Note sulle liste di "correntisti" provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, cit., 185 ss.

⁵⁹ MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, in Corr. trib., 2013, 2466 e ID, *<Lista Falciani>: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in Corr. trib., 2011, 3911 s.

⁶⁰ Successivamente questa decisione è stata richiamata in vari altri pronunciamenti penali e tributari, tra cui: Comm. Trib. reg. della Lombardia, sent. n. 11/2013, in VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, cit., 161 ss. e VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 885 ss.; Cass., sez. III pen., sent. n. 38753 del 4 ottobre 2012, in RAGGI N., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, 928 ss.; Cass., sez. III pen., sent. n. 29433 del 10 luglio 2013, in MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, cit., 2462 ss.

Con il decreto di archiviazione de qua, si conferma il principio di inutilizzabilità, in sede penale, della documentazione derivante dalla Lista Falciani, per via della sua illecita provenienza⁶¹.

Il GIP, invocando l'applicazione degli articoli 191⁶² e 240⁶³ c.p.p., che disciplinano appunto il principio dell'inutilizzabilità delle prove acquisite illegalmente nel processo penale, decise dunque per l'archiviazione del giudizio penale e dei corrispondenti reati fiscali imputati al contribuente, disponendo anche la distruzione dei dati sottratti illegalmente alla HSBC.

La distruzione dei documenti, disposta ai sensi dell'art. 240 c.p.p, non è però stata mai veramente attuata, in quanto *“il Gip ha ritenuto che tale “dispendiosa” attività, essendo funzionale alla formazione della prova dell'illecita acquisizione da parte di Falciani (ossia funzionale ad un procedimento penale per il quale è esclusa la giurisdizione italiana), risulterebbe inutile.*

I documenti della Lista Falciani sono costituiti da migliaia di schede riferite ad altrettanti soggetti diversi. Pertanto l'eventuale distruzione disposta da un giudice penale dei documenti concernenti un determinato contribuente/imputato, non comporta la distruzione delle altre fiche, e quindi, non ne impedisce l'utilizzo in altri procedimenti”⁶⁴.

Secondo il giudice di Pinerolo, è pacifico che la Lista sia stata formata attraverso la raccolta illegale di informazioni, in quanto i files sono stati sottratti abusivamente dalla banca, integrando i reati di cui agli artt. 646, 61, n. 11 (appropriazione indebita aggravata di

⁶¹ I contenziosi penali sorti sulla base della Lista Falciani, sono tutti inevitabilmente destinati ad archiviazione, a causa dell'inutilizzabilità prevista per via dell'illecita acquisizione.

La giurisprudenza penale di legittimità, con orientamento consolidato, stabilisce infatti che, qualora pervengano al giudice italiano documenti esteri acquisiti mediante una procedura di assistenza giudiziale internazionale, questi potranno essere utilizzati senza che il giudice stesso debba accertare la regolarità degli atti compiuti dall'autorità straniera, sussistendo una presunzione di legittimità dell'attività svolta, e spettando al giudice straniero la verifica della correttezza della procedura di acquisizione e di trasmissione dei documenti. L'acquisizione delle informazioni contenute nella Lista da parte delle autorità francesi, e la loro successiva trasmissione all'Italia, si presumono dunque legittime, salvo che risulti dall'accertamento dei giudici francesi che i dati sono stati illegittimamente acquisiti. Nel 2011, tuttavia, la Court de Cassation ha dichiarato l'inutilizzabilità delle prove basate sulla Lista Falciani, facendo così cadere tutti i contenziosi penali sorti in Italia. Cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani>*, cit., 888.

⁶² Art. 191, comma I, c.p.p. dispone che: *“le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”*.

⁶³ Art. 220, comma II e III, c.p.p. prevede: *“il pubblico ministero dispone l'immediata secretazione e la custodia in luogo protetto dei documenti (...) formati attraverso la raccolta illegale di informazioni. Di essi è vietato effettuare copia in qualunque forma e in qualunque fase del procedimento ed il loro contenuto non può essere utilizzato.*

Il pubblico ministero, acquisiti i documenti (...) chiede al giudice per le indagini preliminari di disporre la distruzione”.

⁶⁴ Cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 886, e nello stesso senso, VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, cit., 161.

documenti), e 615-ter del codice penale italiano (introduzione abusiva in un sistema informatico)⁶⁵.

Tuttavia, Falciani non deve essere giudicato in Italia, in quanto trattasi, nel caso di specie, di un reato commesso da uno “straniero” in un paese straniero (la Svizzera): dunque è ab origine chiaramente esclusa la giurisdizione dell’autorità giudiziaria italiana e l’applicabilità della legge nazionale in ambito di illecita acquisizione⁶⁶.

L’ex dipendente della HSBC, dovrà dunque essere giudicato per la sua condotta illecita dal giudice straniero competente, ed in base all’ordinamento della giurisdizione violata.

Diverse sentenze emanate da giudici di merito, stavolta nella giurisdizione tributaria, nel tentativo di motivare la decisione di considerare illegittimi e inutilizzabili i dati probatori ricavati dalla Lista Falciani, al fine di far cadere gli avvisi di accertamento intestati ai contribuenti coinvolti, hanno ricalcato alcuni passaggi del testo dell’ordinanza pronunciata dal Gip di Pinerolo qui sopra analizzata, nella parte in cui afferma che: *“Trattandosi, pertanto, di documenti di origine illecita il loro contenuto non può essere utilizzato in processo, ex art. 240, secondo comma, c.p.p.”*.

Tra queste pronunce, ritroviamo la sentenza della Comm. Trib. prov. di Como, n. 188, del 15 novembre 2011, in cui il Giudice afferma che l’ordinanza del Gip di Pinerolo ha inevitabilmente valenza anche in ambito tributario, concludendo *“per un necessitato e consequenziale annullamento dell’atto qui all’esame, che è risultato fondato esclusivamente su documenti dei quali è stata disposta la distruzione, in quanto illecitamente acquisiti all’origine, e poi utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati”*⁶⁷. La sentenza di primo grado dei giudici lombardi, è stata a seguire confermata nella sentenza d’appello, Comm. Trib. reg. di Milano, n. 11/20/13 del 25 gennaio 2013, e lo stesso orientamento si ritrova nella sentenza della Comm. Trib. prov. di Milano, n. 236/5/12 del 4 ottobre 2012⁶⁸.

⁶⁵ Cfr. Tribunale di Pinerolo, Gip, Ordinanza di archiviazione 4 ottobre 2011, che : *“trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo [...], così integrando, secondo il più recente e condivisibile orientamento giurisprudenziale (v. Cass., sez. trib., 18 gennaio 2011, n. 24583) il reato di cui all’art. 615-ter c.p. (è peraltro certamente sussistente anche il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61, n. 11,c.p.) [...].”*

⁶⁶ Cfr. MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all’estero*, in Dir. prat. trib., 2013, 812 s.

⁶⁷ Cfr. MARCHESELLI A., *<Lista Falciani>: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?*, cit., 3910 ss.;

⁶⁸ Cfr. ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l’illegittimità originaria della lista Falciani?*, cit., 3259; VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L’orientamento della giurisprudenza italiana sull’utilizzabilità della c.d. “Lista Falciani”*, cit., 7134.

Una parte della dottrina⁶⁹, sostiene che il principio penale di inutilizzabilità, di cui all'art. 191 c.p.p., deve essere considerato analogicamente applicabile in ambito tributario, in quanto, se valevole in ambito penale, in cui sono coinvolti interessi di rango molto superiore a quelli coinvolti in ambito tributario, a maggior ragione dovrebbe poter essere applicato nel tributario, in cui sono coinvolti solo interessi di ordine patrimoniale.

A parere di molti, ed anche secondo la mia modestissima opinione, questa motivazione non pare però sufficiente, in quanto l'inutilizzabilità in ambito tributario non può dipendere ed essere decretata solamente dal divieto di utilizzo di questi dati nel penale.

L'inutilizzabilità in sede penale, non significa infatti necessariamente inutilizzabilità in sede tributaria⁷⁰.

La motivazione data dal Gip del Tribunale di Pinerolo, costituisce il fulcro di una pronuncia penale, è stata resa in ambito penale, e non può pertanto essere trapiantata tout court in ambito tributario.

Ogni sistema processuale ha infatti regole sue proprie, che nessuno si sognerebbe mai di applicare in altre giurisdizioni; allo stesso modo, il principio di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita è norma peculiare del procedimento penale, e perciò non può essere assunta quale principio generale dell'ordinamento giuridico⁷¹.

In questo senso, si sono espresse anche due sentenze della Commissione Tributaria provinciale di Treviso, nn. 64 e 59 del 2012, le quali affermano che *“il principio penalistico dell'inutilizzabilità processuale dei documenti irrualmente acquisiti non si potrebbe estendere anche all'ordinamento fiscale, nella convinzione che non si potrebbe operare una pedissequa trasposizione di categorie proprie del processo penale”*⁷².

L'inutilizzabilità, nel processo tributario, dei documenti contenuti nella Lista Falciani, non può dunque essere motivata solamente affermando che il suo impiego è già stato vietato nel processo penale.

Come abbiamo visto, nel diritto tributario manca una norma che disciplini l'inutilizzabilità delle prove illegittime, e ne vieti l'impiego come elementi fondanti della pretesa fiscale.

⁶⁹ Cfr. BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della “lista Falciani”*, cit., 1323.

⁷⁰ Cfr. MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, cit., 2464; VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. “Lista Falciani”*, cit., 7135; VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, cit., 162.

⁷¹ Cfr. Cass., sez. trib., n. 857 del 20 gennaio 2010, in VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 887 nota 10.

⁷² ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, cit., 3259 s.

Per questo motivo, una ulteriore censura avanzata dai Giudici per reputare valido il materiale probatorio proveniente dalle Liste, era data proprio dall'evidenza che, nell'ordinamento tributario, non è contemplato un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, con la conseguenza che le stesse dovrebbero risultare inutilizzabili esclusivamente in presenza di una specifica disposizione normativa in tal senso⁷³.

Per colmare tale assenza, chi non era favorevole all'uso della Lista, decise allora di rifarsi all'orientamento giurisprudenziale che ritiene configurabile anche nel diritto tributario il principio di "invalidità derivata" o "conseguenziale", in base al quale l'invalidità degli atti a monte determina, in virtù di un effetto domino, l'invalidità degli atti amministrativi finali⁷⁴. Tale orientamento è stato confermato dalle sentenze della Cassazione a Sezioni Unite nel 2002⁷⁵, 2007⁷⁶, 2009⁷⁷ e 2010⁷⁸, e dalla Cassazione, sezione tributaria, nel 2012 e 2013⁷⁹

Secondo questa posizione, il furto dei dati "a monte" presso la HSBC (l'acquisizione illegittima), avrebbe dunque travolto i susseguenti atti della concatenazione procedimentale, inficiando dapprima l'acquisizione del materiale da parte dell'Amministrazione finanziaria francese⁸⁰, e, a catena, determinando l'illegittimità della successiva trasmissione della Lista alle Autorità degli altri Paesi, l'inutilizzabilità delle informazioni ottenute da queste ultime (tra cui anche le Autorità italiane), e, conseguentemente, gli accertamenti tributari che ne sono scaturiti⁸¹.

⁷³ Cfr. Cass. Sez. Trib., 28 aprile 2015, n. 8605, e n. 8606, in MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, Rass. trib., 2016, 150 ss.; Cass., 19 giugno 2001, n. 8344, in VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani*, cit., 162 nota 6.

⁷⁴ Orientamento giurisprudenziale fondato sulla natura procedimentale dell'accertamento tributario, visto come una sequenza di atti coordinati strutturalmente e collegati funzionalmente. Aderisce in dottrina MOSCHETTI F. *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*; TESAURO F., voce Prova (diritto tributario), in Enc. Dir., Agg. III, 1999, in BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1322 nota 15.

⁷⁵ Cfr. Cass. SS. UU., 21 novembre 2002, n. 16424, RAGGI N., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in GT – Riv. giur. trib., 2012, 936 nota 54, in cui si afferma: *l'inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola*".

⁷⁶ Cfr. Cass. SS. UU., 25 luglio 2007, n. 16412, MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in Dir. prat. trib., 2013, 806 nota 44.

⁷⁷ Cfr. Cass. SS. UU., 16 settembre 2009, n. 6315, IDEM, *Ivi*, 806 nota 46.

⁷⁸ Cfr. Cass. SS. UU., 7 maggio 2010, n. 11082, IDEM, *Ivi*, 806 nota 47.

⁷⁹ Cfr. Cass. sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631, e 20 febbraio 2013, n. 4140, MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite*, cit., 807 nota 49.

⁸⁰ Cfr. quanto è già stato asserito dalla sentenza della Court de Cassation de Paris citata, *retro*, in nota 42.

⁸¹ Cfr. VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, cit., 7134 s.; RAGGI N., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, cit., 935 s.

Altri pronunciamenti⁸², hanno invece ovviato al problema della lacuna nell'ordinamento di una disposizione tributaria che sancisca l'inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite, riferendosi ad un ultradecennale e consolidato orientamento della Suprema Corte, che afferma il principio della "inutilizzabilità generale".

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, nel 2002 stabiliva infatti che: "*detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo, infima tutti gli atti nei quali si articola*"; in aggiunta "*il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia previamente riscontrato la rituale assunzione*" e "*l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile*"⁸³.

Sintetizzando, la giurisprudenza di legittimità ha disposto che, nel caso di prove e atti documentali acquisiti in modo illegittimo, sia compito dell'Amministrazione finanziaria prima, e del Giudice poi, effettuare un supplemento di indagine per verificarne l'attendibilità. Ma su questo torneremo *infra*, nel prossimo paragrafo.

Tale inutilizzabilità, sempre secondo altra pronuncia della Suprema Corte, sarebbe in effetti necessaria a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente durante il processo tributario⁸⁴.

Da ultimo, però, per evitare che, a questa precedente disposizione, conseguisse l'inutilizzabilità delle prove acquisite in ogni singolo caso in cui si verificasse una qualche violazione procedimentale in sede istruttoria, i giudici della Suprema Corte, sezione tributaria, con la sentenza n. 24923 del 25 novembre 2011, hanno chiaramente delimitato il campo di applicazione della norma ai soli casi in cui vi sia una specifica previsione normativa, ovvero si configuri una lesione di diritti fondamentali costituzionalmente protetti.⁸⁵

⁸² Cfr. Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, 18 luglio 2003, n. 11283, 1 ottobre 2004, n. 19689, e altre in MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 809 nota 54.

⁸³ Cfr. Cass., SS. UU., 21 novembre 2002, n. 16424, in BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1324 nota 21; MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 809 s.; VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 888 nota 15.

⁸⁴ Cfr. Cass., 28 luglio 2011, n. 16570, che afferma: "*il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost.*".

⁸⁵ Cfr. AVOLIO D., SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della <lista Falciani>*, in Corr. trib., 2012, 328 s., in cui si legge quanto afferma il testo della pronuncia: "*non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso, ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio,*

Così ragionando, si potrebbe allora affermare che l'inutilizzabilità degli elementi probatori contenuti nella Lista Falciani potrebbe essere poggiata sulla violazione del diritto alla riservatezza del contribuente e dell'istituto bancario, costituzionalmente garantito supposto tale⁸⁶.

2.2. Valenza probatoria degli elementi scaturenti dalle "Liste" nel processo tributario.

Riapriamo ora la questione che avevamo lasciato in sospeso in precedenza, ovvero la sentenza della Corte di Cassazione, n. 16424/2002⁸⁷, la quale stabiliva che spetta al Giudice il compito di valutazione delle prove, ma soltanto qualora esse siano state correttamente acquisite.

Considerando il caso di specie, cioè quello delle liste acquisite trafugando i dati dalle banche estere, abbiamo già analizzato *retro*, al paragrafo 2.1, come molta giurisprudenza di merito si sia espressa avvalorando l'indirizzo della Suprema Corte di cui sopra, ovvero in senso sfavorevole al loro utilizzo nel processo tributario, dacché l'acquisizione dei suddetti elementi probatori è avvenuta in modo illecito.

Tuttavia, l'orientamento manifestato in tali pronunce, è stato a volte "rovesciato" da altre sentenze, che hanno invece disposto a favore dell'accoglimento all'interno degli atti processuali tributari di queste informazioni probatorie "viziate", ignorando spesso e volentieri le modalità attraverso cui le stesse prove sono state acquisite.

Uno di questi pronunciamenti con esito favorevole alle liste è il n. 15/01/2013, emesso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Verbania, già esaminato *retro* al paragrafo 2.1, pag. 21, e nel quale "*si ritiene pertanto che le modalità di acquisizione siano indifferenti e non spieghino alcun effetto derivato sulla facoltà di trasmissione dei dati ad altro Stato membro*"⁸⁸.

In altri casi, si è invece ritenuto giusto inserire validamente questi elementi all'interno del processo, vista la mancanza nell'ordinamento tributario di una disposizione che sancisca l'inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente⁸⁹.

ecc.; non è, invece, invocabile, nella fase amministrativa di accertamento, la tutela del diritto di difesa ex art. 24 Cost.)".

⁸⁶ Cfr. IDEM, *Ibidem*; cfr. nello stesso senso VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, 2013, 888 ss.

⁸⁷ Cfr. per quanto riguarda questo punto, *retro*, cap. I, paragrafo 2.1, nota 83, e quanto esposto nel corpo del testo ad essa collegato.

⁸⁸ VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, cit. 7137.

⁸⁹ Cfr. *retro*, cap. I, paragrafo 2.1, nota 60.

A questo punto, volendo considerare i dati contenuti nelle Liste come lecitamente utilizzabili all'interno del processo tributario, rimane da affrontare la problematica relativa a quale sia il loro valore processuale nel corso del procedimento stesso.

Possiamo senza dubbio affermare che le fiches non hanno valore di prova diretta, dal momento che non rivelano un fatto o un atto di per sé immediatamente rappresentativo dell'esistenza di un reddito non dichiarato che si vuol dimostrare.

Esse sono invece configurabili come una presunzione semplice, dal momento che, in questo specifico caso, spetta al giudice stabilire con prudente apprezzamento, un collegamento, o nesso di causalità, tra fatto noto e fatto da provare, tenendo conto della singola controversia, e del fatto che le presunzioni semplici abbisognano di ulteriori elementi per soddisfare i requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.⁹⁰.

Appurato ciò, come ogni presunzione ed altro elemento indiziario, i documenti provenienti dalle liste devono necessariamente essere sottoposti all'apprezzamento giudiziale tipico della prova presuntiva.

La prova per presunzioni, scrive Falsitta⁹¹, prevede infatti che si arrivi alla conoscenza di un fatto ignoto, o illazione, partendo da un fatto noto, certo ed acquisito al processo, mediante l'utilizzo di una regola di esperienza, per mezzo del vaglio critico.

Nel caso dei dati contenuti nella Lista, tuttavia, i Giudici mettono in dubbio la capacità stessa delle informazioni in questione di essere definite "fatto noto", idoneo a provare l'esistenza del capitale estero, da cui far poi discendere la presenza di un reddito attivo maturato.

Non sussiste, tecnicamente, alcuna sicura riconducibilità dei documenti prelevati dalla Lista all'istituto bancario da cui provengono, essendo gli stessi formati da fotocopie in bianco e nero, create da un privato e rinvenute nel suo personal computer, non firmate e non intestate ad alcuna banca, non datate, ed espresse in valuta non ben specificata⁹².

Si può così affermare, con una certa sicurezza, che questi documenti così configurati non possono essere etichettati con l'aggettivo "bancari", dal momento che esistono due dati, quello "originario" (il dato bancario), e quello "derivato" (creato da Falciani), che sono stati creati da diversi autori, dacché risulta facile disconoscerne l'identità, posto che *si duo idem faciunt, non est idem*⁹³.

⁹⁰ Cfr. BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1326 ss.

⁹¹ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, 517, in MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, in Riv. dir. trib., 2015, II, 223.

⁹² MONTEMITRO M. T., *Ibidem*.

⁹³ Cfr. SCALIA R., *Note sulle liste di "correntisti" provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, cit., 193.

In aggiunta a questo, rimane sempre non smentita, ed anzi, molto verosimile (anche se mancano le prove perché tale convinzione venga confermata), la loro provenienza illecita, essendo stati violati i requisiti essenziali di validità formale richiesti dagli ordinamenti di origine delle prove (in primis, nei casi ivi trattati, Svizzera e Liechtenstein).

Appare invero discutibile che l'Amministrazione finanziaria possa avvalersi, per l'emissione degli avvisi di accertamento, di una "prova regina" rappresentata dalle fotocopie di documenti trafugati da un dipendente della banca estera nella quale lavorava, per altro privi di qualsiasi attestato di conformità agli originali, e, di conseguenza, manchevoli di qualsiasi elemento che ne possa confermare la loro autenticità, la veridicità e la conseguente utilizzabilità.

Essendo stata la Lista stessa oggetto di trafugamento, non vi può difatti essere alcuna certezza assoluta rispetto alla completezza dei dati ivi contenuti, e men che meno rispetto alla loro genuinità: le informazioni riportate all'interno, potrebbero con molta facilità essere state manipolate, ovvero essere incomplete, e questi "vizi", potrebbero magari essere opera di un inconsapevole Falciani, che agiva nella massima buona fede⁹⁴.

Questa scarsa genuinità della Lista, derivata principalmente dall'essersi originata tramite un trafugamento, e dai successivi passaggi che ella ha avuto attraverso molteplici e ignote persone, prima di arrivare nelle mani delle Autorità fiscali dei paesi destinatari, ne indebolisce la portata e l'idoneità probatoria.

In via paradossale, l'unico soggetto che sarebbe stato legittimato a trasmettere informazioni finanziarie genuine relative ai clienti, è proprio la stessa banca da cui i dati sono stati sottratti illegalmente.

In questo senso, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, nella sentenza n. 11/2013, esprimendosi in ordine al profilo dell'attendibilità del materiale probatorio ricavabile dalla Lista, ribadiva che: *"i documenti utilizzati, privi di riscontro e di attestazione di conformità ad originale da parte di autorità francesi, non sono attendibili"*, in quanto l'Amministrazione finanziaria italiana *"non ha provveduto a controllarne l'autenticità, la provenienza e la riferibilità"*⁹⁵.

⁹⁴ Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, 18 aprile 2013, n. 99; Comm. trib. Prov. Verbania, 5 novembre 2012, n. 47, in BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1328 nota 31; nello stesso senso, cfr. VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani*, cit., 164.

⁹⁵ Cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 890.

Anche le sentenze della Corte di Cassazione⁹⁶ non favorevoli all'estensione del principio penalistico di inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente, di cui all'art. 191 c.p.c., anche al processo tributario, dopo aver affermato la possibilità per gli organi di controllo di utilizzare tutti gli elementi probatori dei quali siano in possesso, la subordinano comunque ad una previa verifica della loro attendibilità, in considerazione della natura, del contenuto dei documenti in questione, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni specifiche.

Sia la giurisprudenza di merito, sia quella di legittimità, pretendono, quindi, che l'Amministrazione finanziaria svolga un supplemento di indagini, al fine di verificare e fornire prova dell'attendibilità e della persuasività dei documenti acquisiti con metodo illegittimo, e rivelatori dell'esistenza di maggiori imponibili.

Fornire la prova di un fatto, è in effetti cosa ben diversa dall'insinuare un dubbio.

In mancanza di tali analisi aggiuntive, si rischierebbe invero di effettuare pretese impositive errate, perché basate su indici di ricchezza meramente presunti e agganciati a basi imponibili del tutto fittizie, in violazione del principio di capacità contributiva⁹⁷.

A maggior ragione, tali indagini sono di notevole importanza, dal momento che i dati provenienti dalla Lista sono molte volte l'unico elemento su cui si sostiene l'accertamento erariale.

Ciò nonostante, l'Amministrazione finanziaria non ha mai efficacemente adempiuto a tale onere probatorio, sebbene anche l'art. 2697 c.c. sancisca la soccombenza di chi *ex lege* sia onerato della prova del fatto costitutivo del diritto, e non riesca a dimostrarlo.

Sulla base di un principio generale espresso da autorevole dottrina⁹⁸, si afferma inoltre, che l'Amministrazione finanziaria, prima ancora di confezionare un atto impositivo, deve dare a sé stessa la prova dei fatti che si pongono come premessa del potere e dell'autorità a dar vita a quell'atto.

In questa prospettiva, nel caso della Lista Falciani, l'Amministrazione non ha fornito la motivazione dell'atto impositivo, in quanto dalle informazioni lacunose e imprecise da questa ricavabili non era possibile identificare con certezza il presupposto della pretesa impositiva. Da ciò, consegue che l'avviso di accertamento, basato esclusivamente su questo

⁹⁶ Cfr. sentenze della Cass. sez. trib. n. 8344 del 19 giugno 2001 e n. 4001 del 19 febbraio 2009, in IDEM, *Ivi*, 890 nota 23; cfr. anche MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 224.

⁹⁷ Cfr. MONTEMITRO M. T., *Ibidem*; BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1329 s.

⁹⁸ Cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 391, in MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 224 s, e in BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1329.

elemento presuntivo, risulta carente della prova dimostrante l'esistenza all'estero di disponibilità monetarie.

A parere di una parte della dottrina⁹⁹, dovrebbero allora essere annullati gli avvisi di accertamento fondati su dati bancari esteri illegittimamente trafugati, a meno che questi atti non risultino autonomamente giustificati da altre prove acquisite lecitamente.

La Lista Falciani, ed anche le altre Liste, in conclusione, possono costituire solamente una "fonte di innesco" di ulteriori indagini, un elemento idoneo a fornire ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato *aliunde* dall'Amministrazione finanziaria¹⁰⁰, degradandole, per correttezza, a dignità di dichiarazione di terzi, mero indizio o semplice delazione, inidonea a fondare un accertamento degli Uffici¹⁰¹.

La "scheda" proveniente dalla lista, che sia posta, da sola, a fondamento dell'accertamento, non potrà giammai costituire fonte di prova della titolarità della giacenza finanziaria all'estero (in base alla presunzione di evasione di cui all'art. 12, secondo comma, DL n. 78/2009), rendendosi necessario che l'Amministrazione finanziaria svolga un'ulteriore attività istruttoria, in contraddittorio con il contribuente, al fine di reperire ulteriori elementi di prova a sostegno della pretesa erariale¹⁰².

2.3. Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale.

Il tema, considera la possibilità che elementi probatori utilizzati nel corso di un processo penale, e le risultanze decisorie assunte nel medesimo tipo di procedimenti, possano

⁹⁹ Secondo VIGNOLI A., *L'acquisizione illegittima resta tale, anche se transita per il Fisco estero*, in VIGNOLI A., LUPI R., *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi*, 2011, 269, "[...] la giurisprudenza si è ormai assestata nel ritenere inutilizzabili le informazioni e le prove acquisite in violazione delle disposizioni sull'esercizio dei poteri istruttori. L'atto di accertamento eventualmente adottato sulla base di tali elementi deve essere quindi annullato se non autonomamente giustificato da altre informazioni legittimamente ottenute. La giurisprudenza ritiene, infatti, con orientamento consolidato, inutilizzabili gli elementi probatori irrualmente acquisiti".

¹⁰⁰ Per esempio, "una volta che si sia accertato lo svolgimento di un'attività economica non denunciata nelle dichiarazioni dei redditi, le informazioni della Lista Falciani possono essere utilizzate dall'Amministrazione quale riscontro utile per quantificare i redditi sottratti a tassazione", cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 890 nota 24.

¹⁰¹ Cfr. VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, cit. 7138; nello stesso senso cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 890; MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 225; BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati*, cit., 1329; VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani*, cit., 164; AVOLIO D., SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della <lista Falciani>*, in *Corr. trib.*, 2012, 329; SCALIA R., *Note sulle liste di "correntisti" provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, cit., 194.

¹⁰² SCALIA R., *Note sulle liste di "correntisti" provenienti dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, cit., 194.

transitare, in maniera legittima, verso l'accertamento e il processo tributario. L'argomento è stato affrontato in innumerevoli scritti dottrinali, e diversa è stata anche la giurisprudenza che si è espressa su questo tema, che diventa "spinoso" specie quando a dover essere "trasposti" da una giurisdizione ad un'altra, sono materiali probatori illecitamente acquisiti, come i dati provenienti dalle Liste di cui si occupa il presente lavoro.

In partenza, bisogna ricordare¹⁰³, che, né l'ordinamento giurisdizionale civile (che completa la disciplina del processo tributario, in forza del rinvio di cui all'art. 1 D. Lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546), né tantomeno quello tributario, prevedono una regola generale che disciplini l'ammissibilità delle prove nel processo tributario.

In conseguenza di ciò, si può affermare una generale possibilità di ammettere, nell'ultimo suddetto processo, prove provenienti da altri processi, in particolare prove derivanti dal processo penale.

Difatti, seppur la giurisdizione penale e quella tributaria si riconoscano come due giurisdizioni separate, dato che non è normativamente previsto il contrario, la separazione non è mai assoluta: nulla vieta, infatti, che tra le due possano sussistere rapporti di coordinazione, come, ad esempio, la circolazione delle prove, che rimane in ogni caso possibile¹⁰⁴.

Il materiale che potrebbe trasmigrare dall'ambito penale al tributario, è in linea di massima composto da: processi verbali degli organi investigativi e processi verbali e atti del processo penale¹⁰⁵.

Il giudice tributario può dunque, in linea di principio, utilizzare le prove acquisite nel processo penale per fondare su di esse il proprio convincimento, tuttavia, potrà farlo solamente dopo averle sottoposte alla propria autonoma valutazione¹⁰⁶. Questi elementi probatori, infatti, devono anche essere ritenuti ammissibili secondo le norme proprie del processo tributario.

Le prove che possono essere trasferite da un processo a un altro, devono essersi formate legittimamente, ossia in conformità alle regole di formazione degli elementi probatori vigenti nella giurisdizione di provenienza delle medesime.

Perciò, nel caso di elementi probatori provenienti dal giudizio penale, quelli che potranno essere trasferiti ad altri ordinamenti, saranno solamente quelli ritenuti validi in

¹⁰³ Cfr. quanto affermato *retro*, cap. I, par. 2.1, pag. 27.

¹⁰⁴ TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 323 s.

¹⁰⁵ IDEM, *Ivi*, 325.

¹⁰⁶ Cfr. sentenze Cass. civile, sez. trib., del 22 settembre 2000, n. 12577; Cass. sez. trib. 20 marzo 2013, n. 6918, in IDEM, *Ivi*, 324 nota 4.

questo procedimento, ovvero quelli che avranno superato le tassative norme vigenti nella giurisdizione penale, in ordine all'acquisizione delle prove all'interno del processo stesso.

Il processo penale, infatti, diversamente da quello tributario, delimita positivamente e tassativamente i divieti probatori, attraverso la regola generale di inutilizzabilità delle prove illegittime o illegittimamente acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, di cui all'art. 191 c.p.p.¹⁰⁷.

La Cassazione penale, SS. UU., con la sentenza n. 13426 del 25 marzo 2010, ha infatti stabilito che, se la prova non è utilizzabile nel processo in cui si è formata, non potrà nemmeno essere utilizzata in altri processi.

In modo del tutto contrario, si era invece espressa poco dopo la Cassazione civile, sezione tributaria, nella sentenza n. 22984 del 12 novembre 2010, ritenendo viceversa utilizzabili, nel processo tributario, gli elementi raccolti in sede penale, anche in caso di mancato rispetto delle garanzie difensive previste per il procedimento penale.

Secondo Tesaurò¹⁰⁸, ciò non è però possibile, perché il contraddittorio è un principio essenziale di qualsiasi processo (come affermato dalla sentenza della Suprema Corte, sez. trib., 14026/2010), e quindi anche del processo tributario.

Egli continua affermando che: *“anche la giurisdizione tributaria dev'essere esercitata “mediante il giusto processo regolato dalla legge nel contraddittorio tra le parti” (art. 111 Costituzione, commi I e II)”*.

Il primo tipo di prova che potrebbe essere trasposto tra le diverse giurisdizioni, è costituito dagli elementi probatori raccolti dalla polizia giudiziaria nel corso delle indagini preliminari.

In via introduttiva, occorre sottolineare che anche la Guardia di Finanza può essere incaricata di agire nelle vesti di polizia giudiziaria, oltre che operare, durante le sue mansioni tipiche quotidiane, come polizia tributaria¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Cfr. MISCALI M., *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2012, 762 s.

¹⁰⁸ TESAURÒ F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 325.

¹⁰⁹ Cfr. Circolare Guardia di Finanza, n. 1 del 2008, volume III, parte VII, cap. I, p. 145, in cui sono definiti i rapporti tra le funzioni di polizia tributaria e le funzioni di polizia giudiziaria.

Essa spiega che la differenza tra le due tipologie, riguarda essenzialmente due profili: *“il primo, connesso alla constatazione che l'attività ispettiva fiscale può portare ad acquisire non solo elementi probatori di comportamenti evasivi o comunque di irregolarità nell'applicazione della normativa fiscale e, quindi, alla formulazione di proposte di recupero a tassazione e di applicazione di sanzioni amministrative, ma anche ad individuare fonti di prova di responsabilità penali, di norma con riferimento a reati tributari, ma anche per fattispecie di diversa natura [...]; il secondo, riguardante la possibilità che, nel corso delle indagini o comunque nell'ambito del procedimento penale, i quali, peraltro, contemplano attività di acquisizione probatoria ben più incisive ed estese rispetto a quelle previste in ogni altro settore connotato dalla presenza di potestà ispettive, si pervenga all'ottenimento di risultanze comprovanti condotte evasive o irregolarità fiscali che, a prescindere*

Quando riveste la carica di polizia giudiziaria, essa investiga per conto di un organo giudiziario, un magistrato o un giudice, diventandone la *longa manus*, e osserva tutti gli obblighi e le funzioni di cui agli artt. 55, 56, 58, 59 c.p.p.¹¹⁰.

Il trasferimento dei dati dal procedimento penale al tributario, è disciplinato dagli artt. 33, comma III, DPR 600/1973, e 63, comma I, DPR 633/1972, che sanciscono dunque, per la Guardia di Finanza, il potere di utilizzare direttamente e trasmettere agli Uffici competenti dell'accertamento, ai fini di accertare la maggiore imposta dovuta, documenti, dati e notizie acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria (P.M.)¹¹¹.

Ora, le prove che sono state individuate a carico del contribuente in tali indagini preliminari, sono coperte dal segreto investigativo, ma il magistrato penale può comunque autorizzarne la concessione in sede tributaria, in deroga all'art. 329 c.p.p.¹¹², se ritiene che ciò non arrechi pregiudizio alle indagini.

La giurisprudenza e la dottrina, a dire il vero, si sono più volte espresse a favore del riconoscimento del trasferimento delle risultanze penali nel processo tributario, anche in mancanza dell'autorizzazione indicata all'art. 329 c.p.p., negando che l'utilizzo non autorizzato delle prove si riverberi sulla validità dell'avviso di accertamento¹¹³.

L'autorizzazione è infatti prevista a tutela delle indagini penali e del segreto investigativo, e non dei diritti di difesa del contribuente, ed inoltre, non è previsto alcun obbligo normativo quanto all'allegazione della stessa all'atto impositivo. La tutela della parte privata coinvolta e del suo diritto a difendersi, è comunque garantita dalla conoscenza o conoscibilità degli atti trasmessi¹¹⁴.

In aggiunta a ciò, tale autorizzazione non è diretta a permettere l'accesso della Guardia di Finanza ai dati recuperati nel corso delle indagini penali, bensì serve solo a consentire la trasmissione, anche agli uffici finanziari, dei dati acquisiti a fini unicamente penali.

dalla responsabilità penali, possono portare al recupero di imposte evase". Testo completo al sito www.gdf.gov.it/documenti-e-pubblicazioni/circolari

¹¹⁰ CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 831 ss.

¹¹¹ STUFANO S., *L'inutilizzabilità delle risultanze penali nel procedimento tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, 355 s.

¹¹² L'art. 329 c.p.p. regola il segreto delle indagini preliminari, e al comma I sancisce che: "gli atti di indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari".

¹¹³ Cfr. TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 324; CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 833 s.

¹¹⁴ Cfr. Cass. Civile, sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230 ; *Idem*, 1 ottobre 2004, nn. 19689 e 19690 ; *Idem*, 23 dicembre 2005, n. 28695; Cass., sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22176, in TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 324 nota 7.

La mancanza di autorizzazione, pertanto, non rileva ai fini dell'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità o la nullità dell'atto impositivo adottato sulla base degli stessi¹¹⁵.

Secondo alcuni studiosi, tuttavia, questa tesi supportata dalla Corte di Cassazione non pare condivisibile, in quanto essi ritengono l'autorizzazione del P.M. indispensabile per la trasmissione e l'utilizzazione dei dati probatori, e, se manchevole, gli elementi non potrebbero essere trasferiti né utilizzati all'interno del processo tributario.

La Suprema Corte¹¹⁶, ciò nondimeno, ha riconosciuto all'Autorità giudiziaria penale il potere, comunque spettante ad essa nell'art. 329 c.p.p., di derogare al segreto istruttorio in vista dell'interesse ad un sollecito accertamento bancario. La Corte ha infatti precisato che la Guardia di Finanza, cooperando *“con gli uffici delle imposte sul valore aggiunto per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni”* (art. 33, comma III, DPR 600/1973, e, nello stesso senso, l'analogo art. in materia di iva, 63, comma I, DPR 633/1972), persegue l'interesse pubblico al corretto funzionamento del sistema tributario, connesso, e non di rango inferiore, all'interesse per il perseguimento dei reati fiscali.

Pertanto, la trasmissione non autorizzata di atti coperti dal segreto istruttorio rileva soltanto nell'ambito del penale, eventualmente giustificando provvedimenti a carico del trasgressore, ma non avrà alcun effetto sulla legittimità della prova trasmessa in ambito tributario.

La mancanza di autorizzazione, non inficia dunque l'atto di accertamento motivato sulla base di prove acquisite dal processo penale, dal momento che, lo scopo dell'autorizzazione è solo quello di tutelare il segreto istruttorio e l'indagato in sede penale. E l'interesse alla corretta azione accertativa, prevale sicuramente sul segreto investigativo penale¹¹⁷.

Abbiamo sin qui visto come la dottrina e la giurisprudenza siano concordi nel ritenere possibile, oramai con orientamento consolidato, il trasferimento del materiale indiziario penale agli uffici finanziari; ciò tuttavia, non sempre la valenza probatoria degli elementi trasmessi rimane la stessa che essi potevano vantare all'interno del procedimento penale.

¹¹⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 10 luglio 2012, n. 11607, e Idem, 7 aprile 2008, n. 8859, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 833 nota 10.

¹¹⁶ Cfr. Cass., sez. trib., 31 gennaio 2013, n. 2352, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 834 s.

¹¹⁷ Cfr. CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 835.

Ritornando agli elementi di conoscenza raccolti durante le indagini istruttorie penali, essi possono senza dubbio essere impiegati ai fini dell'accertamento tributario, ma non avranno valore di prova.

L'art. 37, commi 24, 25, 26 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ha previsto il raddoppio del termine per l'accertamento delle imposte su redditi e iva, appunto per i casi in cui occorra utilizzare dati e notizie acquisiti in indagini relative a una delle tipologie di reato di cui al D. Lgs. n. 74/2000, dando così modo agli uffici fiscali, di utilizzare elementi emersi in sede di indagini di polizia giudiziaria anche dopo il decorso del termine ordinario per l'accertamento tributario¹¹⁸.

Una seconda differenza, si constata negli avvisi di accertamento la cui motivazione rinvia (*per relationem*) al processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza, in base agli elementi acquisiti nel processo penale.

È infatti opinione condivisa, in giurisprudenza, che i processi verbali di constatazione eseguiti dalla Guardia di Finanza, per poter essere fatti propri in sede di accertamento, devono dapprima essere esaminati accuratamente dall'Ufficio, dal momento che provengono da una diversa amministrazione, e, al fine di costituire elemento probatorio, devono essere accompagnati da altri elementi documentali o validi riscontri, reperiti dall'Ufficio e indicati nell'atto di accertamento, per rendere chiari i motivi che giustificano la pretesa fiscale.

Come affermato *retro*¹¹⁹, invero, il giudice tributario non può, in linea di principio, utilizzare le risultanze probatorie acquisite nel corso del procedimento e del processo penale in maniera acritica, senza prima aver svolto una propria autonoma valutazione a riguardo.

Più di recente, la giurisprudenza ha però ritenuto che gli elementi acquisiti dalla Guardia di Finanza, in mancanza di autonoma valutazione da parte degli Uffici finanziari, non sono illegittimi, stabilendo che il rinvio *per relationem* al processo verbale di constatazione sta a significare, salvo prova contraria, che l'Ufficio ha condiviso le conclusioni cui erano giunti i militari. Si tratta, per la Corte di Cassazione, di quella che viene definita "economia di scrittura", che non potrà essere additata come pregiudizievole per il corretto svolgimento del contraddittorio, dato che il contribuente è comunque già a conoscenza del contenuto del verbale redatto dalla Guardia di Finanza¹²⁰.

¹¹⁸ Cfr. TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 324 s., e, nello stesso senso, CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 839.

¹¹⁹ Vedi *retro* pag. 34.

¹²⁰ Cfr. Cass., sez. trib., 30 novembre 2012, nn. 21436 e 21428; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2010, n. 25211, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 837 nota 20.

Altra prova tipica del processo penale è la prova orale, intesa come dichiarazione di terzi raccolta nel corso delle indagini preliminari, o come testimonianza resa davanti al giudice penale o civile.

Ora, sappiamo che, affinché le prove possano essere trasferite, esse devono essere conformi alle regole del processo tributario, che però esplicitamente non ammette l'utilizzo della prova testimoniale¹²¹.

Sembrerebbe, a questo punto, che questo divieto statuisca l'inammissibilità, e conseguentemente l'intrasmissibilità delle prove orali, sia di quelle acquisite direttamente nel processo tributario, sia di quelle provenienti da altri processi, ma pensare ciò sarebbe errato.

Contrariamente a quanto sopra, la giurisprudenza di legittimità ha piuttosto stabilito che le dichiarazioni rese dal contribuente in qualità di indagato in sede penale, siano da considerarsi, all'interno del processo tributario, come dichiarazioni confessorie, e, in quanto tali, liberamente valutabili dal giudice tributario, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., e perciò idonee a costituire prova esclusiva della fondatezza dell'avviso di accertamento¹²².

La giurisprudenza, inoltre, con orientamento consolidato nel tempo, ammette all'interno del processo tributario anche le dichiarazioni rese da terzi altrove, specie nel corso di un procedimento civile¹²³ o penale¹²⁴.

Queste dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, sono ammissibili nel procedimento tributario, fermo restando l'obbligo di osservanza dei principi costituzionali del giusto processo e della parità delle parti.

Tuttavia, mentre nei procedimenti penali e civili esse hanno valore di prova, nel processo tributario verranno introdotte con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e di conseguenza saranno liberamente valutabili dal giudice tributario, alla luce del restante materiale probatorio che sarà prodotto in giudizio. Nel caso in cui il giudice decida di

¹²¹ Questo divieto è stato introdotto nel processo tributario dall'art. 7, comma IV, D. Lgs. 546 del 1992. Cfr. TOSI L., *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 765.

¹²² Cfr. Cass., sez. trib., 24 ottobre 2005, n. 20601, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 838 nota 23.

¹²³ Cfr. Cass., 21 gennaio 2008, n. 1164, in TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 326 nota 14, la quale afferma che: *"le testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile assumono un rilevante valore indiziario, anche se il contribuente non sia parte del giudizio medesimo, e quindi, pur dovendo trovare conferma in altri elementi di giudizio, non possono essere ritenute irrilevanti sulla base delle sole contestazioni del contribuente, atteso che esse sono assunte con le garanzie del contraddittorio e la loro attendibilità è anche presidiata da sanzioni penali"*

¹²⁴ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 giugno 2010, n. 14960, in IDEM, *Ivi*, 326 nota 15, che stabilisce che *"le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale possono essere valutate come elementi di valore indiziario dal giudice tributario"*.

non utilizzarle, dovrà indicare i motivi che l'hanno portato a concludere per la loro inattendibilità¹²⁵.

Tali dichiarazioni, in sintesi, potranno concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non saranno idonee a costituire il solo fondamento decisorio alla base della pretesa fiscale.

Le confessioni rese in sede penale da amministratori di società, sono anch'esse considerate pienamente utilizzabili nel procedimento tributario, dal momento che le stesse vengono valutate come dichiarazioni confessorie (e non come prove testimoniali, vietate nel processo tributario) riguardanti le attività poste in essere dalla società. Esse avranno valore indiziario, ma possono assumere anche efficacia decisiva nel giudizio tributario¹²⁶.

Le prove classificate come intercettazioni, secondo l'art. 270 c.p.p., *“non possono essere utilizzate in procedimenti diversi da quelli nei quali sono disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza”*.

Anche in questo caso, soffermandoci alla lettera della legge, si potrebbe giungere a concludere a favore dell'impedimento ad utilizzare tali prove in processi esterni alla giurisdizione penale; tuttavia, analizzando quella che voleva essere l'intenzione del legislatore, questo articolo vieterebbe l'utilizzo delle intercettazioni in altri procedimenti penali, diversi da quello nel quale sono state disposte, ma nulla ostacolerebbe le stesse intercettazioni dall'essere utilizzate in ambiti diversi dal penale.

A conferma di ciò, la Suprema Corte ha infatti attestato che il divieto dell'art. 270 c.p.p., posto a garanzia dei diritti di difesa in sede penale, non deve comunque intendersi esteso a domini processuali diversi, come quello tributario, che sono muniti di regole proprie¹²⁷.

All'interno del processo tributario, l'intercettazione acquisita avrà comunque un valore probatorio minore rispetto a quello che gli viene attribuito nel processo penale, e questo a causa del minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio che è presente nel procedimento tributario¹²⁸.

Infine, rimane da considerare un ultimo elemento di prova del processo penale che può essere trasmesso in ambito tributario: la perizia svolta in sede penale. Questa consulenza tecnica, nel caso in cui vi siano più cause pendenti tra le stesse parti, dinanzi al medesimo

¹²⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16978; Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, n. 7707, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 838.

¹²⁶ Cfr. IDEM, *Ivi.*, 839.

¹²⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4306, in IDEM, *Ivi.*, 328 s.

¹²⁸ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2916, IDEM, *Ivi.*, 329.

giudice, potrà essere eseguita per uno solo dei procedimenti, ed essere poi utilizzata, con le dovute garanzie di legge e nella debita forma, anche per le altre decisioni.

Tale perizia avrà il valore di prova esclusiva, se utilizzata in giudizi riguardanti la stessa situazione di fatto¹²⁹.

A questo punto, l'argomento finale che rimane da trattare in questo paragrafo è il ruolo del giudicato penale nel processo tributario, inteso come valore extrapenale della motivazione relativa agli accertamenti di fatto.

Innanzitutto, dobbiamo partire analizzando il cosiddetto principio del "doppio binario", che caratterizza il rapporto esistente tra processo tributario e procedimento penale.

Il legame esistente tra i due suddetti processi, che oggi conosciamo come completamente autonomi, non è sempre stato disciplinato in tal modo, ma è mutato nel corso del tempo con il susseguirsi delle normative.

Inizialmente, era regolato dall'art. 21, comma III, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, il quale statuiva il principio della pregiudizialità tributaria, per cui, in caso di reati previsti dalle leggi tributarie, l'azione penale aveva luogo successivamente all'accertamento dell'eventuale sovraimposta.

Questo principio è stato poi contestato dalla Corte Costituzionale, la quale, nella sentenza del 27 aprile 1982, n. 88, riteneva il vincolo dell'accertamento amministrativo per il giudice penale, contrastante con l'art. 101, comma II e III, e con l'art. 24 della Costituzione.

Così, poco dopo, con l'art. 7 della Legge del 7 agosto 1982, n. 516, venne introdotto il principio del doppio binario, che eliminò la pregiudiziale amministrativa.

All'art. 12 della stessa legge, n. 516/1982 cit., si inseriva però un principio correttivo, in base al quale, la sentenza del giudizio penale, di condanna o di proscioglimento che fosse, una volta divenuta irrevocabile, assumeva autorità di *res iudicata* (cosa giudicata) nel processo tributario¹³⁰.

Successivamente, l'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha abrogato il suddetto art. 12 cit., pertanto l'efficacia della sentenza penale sull'accertamento tributario ora non è più regolata da alcuna disposizione esplicita.

L'art. 20 dello stesso decreto legislativo, n. 74 del 2000, rubricato "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario" ha confermato che: "*il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la*

¹²⁹ Cfr. CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 840.

¹³⁰ Cfr. per maggiori dettagli, MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, in Riv. dir. trib., 2015, II, 74 ss.

pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”, rimarcando la completa autonomia tra i due procedimenti.

Tramite queste nuove norme, il legislatore è quindi riuscito a delimitare al massimo le interferenze tra processo tributario e processo penale, facendo in modo che si instaurino due procedure parallele per l'accertamento degli stessi fatti (una nel penale e una nel tributario), a discapito del principio di “economia processuale”, le quali potrebbero benissimo anche concludersi con giudicati contrastanti¹³¹.

Gli artt. dal 651 al 654 c.p.p., si occupano di regolamentare il valore extrapenale della motivazione resa nelle sentenze penali. In linea generale, il giudicato penale vale negli altri processi come regola di prova legale¹³².

Questi articoli citati, però, non statuiscono un precetto generale valido in ogni tipo di processo, ma norme specifiche, valide solo per il particolare processo che viene menzionato al loro interno.

In questo senso, gli artt. 651 e 652 c.p.p. disciplinano l'efficacia nei giudizi di danno, l'art. 653 norma l'efficacia nel giudizio disciplinare, mentre l'art. 654 c.p.p., rubricato “efficacia delle sentenze di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi”, regola appunto l'efficacia extrapenale degli accertamenti di fatto del giudice penale, nel processo civile e nel processo amministrativo.

La Circolare 4 agosto 2000, n. 154/E del Ministero delle finanze, affermava invero che, in mancanza di una normativa derogatoria, trovano applicazione le disposizioni ordinarie relative all'efficacia del giudicato penale, in particolare l'art. 654 c.p.p..

Ora, dopo che il decreto n. 74/2000 ha abrogato l'art. 12 della legge 516/1982, la problematica concernente il rapporto tra processo tributario e penale deve quindi essere regolata dalle norme del codice di procedura penale, e, nello specifico, dallo stesso art. 654¹³³.

Detto articolo 654 cit., che, abbiamo visto, stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile e amministrativo, sottopone questa efficacia al rispetto di due presupposti, uno soggettivo e l'altro oggettivo, in carenza dei quali, la sentenza penale non può esplicitare alcun vincolo nei confronti dei processi menzionati.

Il profilo soggettivo, impone che la sentenza penale abbia efficacia di giudicato, nei confronti dello stesso soggetto che viene imputato nel processo civile o amministrativo. La

¹³¹ Cfr. CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 841.

¹³² Cfr. TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 330.

¹³³ Cfr. CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 841.

sentenza penale, deve perciò essere stata resa nei confronti dello stesso soggetto imputato, del responsabile civile e della parte civile.

La condizione oggettiva, si riferisce invece alla necessità che la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, derivante dal processo penale¹³⁴.

Ora, i due processi sono retti da regole probatorie diverse tra loro: nel processo tributario il giudice è vincolato dalle limitazioni in materia di prova poste dall'art. 7, comma IV, D.Lgs. n. 546 del 1992, per cui trovano ingresso con rilievo probatorio anche presunzioni semplici¹³⁵, le quali sono prive dei requisiti previsti al fine della creazione di prove, tanto nel processo civile, quanto nel procedimento penale. Il giudice penale, invero, non potrebbe mai emettere una sentenza di condanna basata soltanto su elementi di natura indiziaria¹³⁶.

Potrebbe dunque verificarsi, che il giudice penale emetta una sentenza opposta a quella del giudice tributario, in merito ad un medesimo fatto preso in causa, in quanto quest'ultimo potrà avvalersi di mezzi di prova aggiuntivi, utilizzabili solamente in questo procedimento.

Il giudice penale, potrà, in ogni caso, avvalersi degli stessi elementi presuntivi utilizzati nel giudizio tributario, ai fini della formazione del suo convincimento, a condizione che gli stessi vengano assunti come dati processuali liberamente valutabili dal giudice.

In questo senso si esprime anche la giurisprudenza consolidata¹³⁷, secondo la quale nemmeno l'accertamento di fatti contenuto nel giudicato penale vincola il giudice tributario, dal momento che, come abbiamo visto, la legge dell'ordinamento tributario pone limiti di prova diversi ed estranei a quelli validi per il processo penale.

In conclusione, come affermato da Tesaurò¹³⁸, l'efficacia extrapenale del giudicato, vincolante all'interno del processo civile e amministrativo, *“non si applica al processo tributario, per la ragione semplicissima che il processo tributario è “altro” rispetto al processo civile e al processo amministrativo”*.

¹³⁴ Cfr. MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, cit., 75.

¹³⁵ Cfr. art 39, comma II, DPR n. 600/1973.

¹³⁶ Cfr., nello stesso senso: MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, cit., 75; CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 841; TESAURÒ F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 331.

¹³⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3961; Idem, 1 luglio 2003, n. 10371; Idem, 16 maggio 2005, n. 10269; Idem, 17 febbraio 2010, n. 3724; Idem, 14 maggio 2010, n. 11785; Idem, 27 settembre 2011, n. 19786; Idem, 23 maggio 2012, n. 8129; Idem, 12 dicembre 2013, n. 27822, in TESAURÒ F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 330 nota 27.

¹³⁸ TESAURÒ F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 331.

Nel giudizio tributario, l'operatività dell'art. 654 c.p.p. è neutralizzata, perciò, qualsiasi sentenza penale irrevocabile emessa in materia di reati tributari, non potrà più avere alcuna automatica autorità di cosa giudicata nel separato giudizio tributario¹³⁹.

Il giudice tributario, di conseguenza, non sarà condizionato dai giudizi storici contenuti in un giudicato penale, tuttavia non potrà nemmeno astenersi dal valutare la portata del giudicato stesso, formulando una propria autonoma valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio, già valutati dal giudice penale, al fine di verificarne la rilevanza nel diverso ambito in cui dovrà operare¹⁴⁰.

Il giudicato penale, svolge allora una sorta di funzione "orientativa" per il giudice tributario, in quanto costituisce elemento valutabile da quest'ultimo nell'esercizio dei suoi poteri di controllo ed esame del materiale probatorio, da cui può trarre elementi di prova o semplici indizi, purché dimostri di aver svolto una propria valutazione indipendente¹⁴¹.

Il giudicato, è, in definitiva, da considerarsi il veicolo attraverso cui le prove assunte in sede penale sono portate in sede di processo tributario. Il giudice tributario rimane in ogni caso obbligato ad esprimere la propria valutazione in merito alle prove suddette, che dovrà essere autonomamente motivata¹⁴².

Oltre alle sentenze penali irrevocabili (di condanna o di proscioglimento), che abbiamo trattato sinora, vi sono altri tipi di sentenze di applicazione della pena che possono essere emesse nell'ambito di un procedimento penale: la sentenza di proscioglimento, la sentenza pronunciata con rito abbreviato, e la sentenza di patteggiamento.

Ora, l'efficacia extrapenale vincolante del giudicato, compete esclusivamente alle sentenze pronunciate in seguito a dibattimento, dunque alle sentenze irrevocabili di condanna o di proscioglimento. La stessa efficacia non può invece riconoscersi agli altri tipi di sentenza¹⁴³.

Per quanto concerne la sentenza di patteggiamento, disciplinata dall'art. 444 c.p.p., si osserva che questa non è una vera sentenza di condanna, tuttavia, si ritiene che la richiesta di

¹³⁹ CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 841 s.

¹⁴⁰ Come abbiamo già detto in precedenza, l'utilizzo di prove provenienti da altri processi all'interno del processo tributario, può avvenire solo previa indipendente valutazione da parte del giudice atto a dirigere il particolare processo (vedi *retro*, nota 106 e corpo del testo correlato).

¹⁴¹ MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, in Riv. dir. trib., 2015, II, 77.

¹⁴² Cfr. Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6918, in TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 331.

¹⁴³ CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 843.

applicazione di pena da parte dell'imputato, e il fatto che il giudice applichi la pena anziché prosciogliere, implichi pur sempre il riconoscimento del fatto-reato.

Da ciò, potrebbe dunque trarsi una presunzione semplice circa la sussistenza del fatto oggetto dell'imputazione, che, qualora abbia rilevanza tributaria, e non venga smentito da altre circostanze note al giudicante, potrebbe essere assunto come provato in sede tributaria¹⁴⁴.

A parere della Suprema Corte¹⁴⁵, la sentenza penale emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p., costituisce un indiscutibile elemento di prova presuntiva, che ben può essere utilizzato, anche in via esclusiva, per la formazione del proprio convincimento, da parte del giudice di merito, il quale, qualora intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione.

Il ragionamento sottostante a questo orientamento è basato sul buon senso: difatti, se l'imputato richiede il patteggiamento ammette la propria responsabilità, in quanto propone una negoziazione sulla pena, escludendo la sua innocenza, e dunque, l'accusa mossa deve ritenersi plausibilmente fondata.

È quindi da ritenersi ragionevole dare per provata, in sede tributaria, la sentenza di applicazione di pena patteggiata, ma tenendo sempre presente che la sua efficacia probatoria è meramente presuntiva, e che può quindi essere superata attraverso lo strumento della prova contraria che dovrà fornire il contribuente.

Ciò che appare fuorviante, è il fatto di poter motivare un provvedimento facendo riferimento a tale tipo di sentenza, non basata su un puntuale accertamento positivo dei fatti, ma risolta in un provvedimento di condanna che prescinde dalla verifica della fondatezza dell'imputazione, dal momento che la richiesta di patteggiamento non impone all'imputato di ammettere la propria reità, in quanto ciò sarebbe contrario al principio del *nemo tenetur se detegere*¹⁴⁶.

La ragione per cui è allora consentito il richiamo a questo particolare tipo di risultanza penale, è data dal fatto che essa non sarà considerata il fondamento esclusivo della valutazione (anche se costituirà comunque un indiscutibile elemento di prova almeno di natura presuntiva), ferma restando la possibilità per l'imputato di fornire prova contraria per superare la presunzione.

Infine rimane da analizzare il decreto di archiviazione.

¹⁴⁴ IDEM, *Ibidem*.

¹⁴⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18902; Idem, 3 dicembre 2010, n. 24587; Idem, 3 settembre 2005; Cass. Sez. V, 24 febbraio 2001, n. 2724, in IDEM, *Ivi*, 844, e MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, cit., 78.

¹⁴⁶ IDEM, *Ivi*, 79.

La Suprema Corte, a riguardo, ha stabilito, che, una Commissione Tributaria non può limitarsi a rilevare l'esito del giudizio penale senza indicare i motivi per cui il decreto di archiviazione sarebbe idoneo a superare gli indizi prodotti dall'Ufficio.

Invero, sebbene un contribuente abbia ottenuto un decreto di archiviazione in sede penale, ciò non lo rende "immune" a prescindere, da un possibile atto fiscale impositivo. Le prove che sono ritenute insufficienti in un giudizio penale, difatti, potrebbero viceversa essere ritenute idonee a giustificare un procedimento in ambito tributario¹⁴⁷.

Neppure può ritenersi ragionevole, che gli elementi alla base di un simile decreto possano avere un'importanza tale da impedire che i documenti raccolti nel giudizio tributario possano essere ritenuti precisi e concordanti.

Infatti, se nessuna autorità di giudicato possono vantare, nel processo tributario, le sentenze di condanna o di assoluzione pronunciate a seguito di dibattimento, ancor meno valore può riconoscersi ad un decreto di archiviazione.

Se il contribuente vuole utilizzare un decreto di archiviazione a proprio favore, nel processo tributario, deve non soltanto limitarsi ad invocarlo, ma anche fornire la prova così come l'ha fornita nel giudizio penale¹⁴⁸.

2.4. Il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito all'utilizzabilità delle c.d. "Liste".

Nel 2015, la Suprema Corte si è espressa con alcune oramai famosissime sentenze, in merito al tema dell'utilizzabilità delle "Liste" ai fini dell'accertamento tributario.

In queste pronunce, essa ribalta quello che era stato, fino a quel momento, l'orientamento prevalente (favorevole al contribuente) della giurisprudenza di merito e di legittimità, aprendo rilevanti dibattimenti dottrinali sul punto.

Le prime sentenze che hanno suscitato non poche perplessità, sono state le "gemelle" nn. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015, e la n. 9670 del 13 maggio 2015.

L'ordinanza di maggio, n. 9760 cit., afferma invero che i dati che sono contenuti nella Lista Falciani hanno "*un alto tasso di probabilità di essere conformi al vero*", dal momento che si è giunti alla contesa dell'utilizzabilità della Lista di cui si discute, addirittura nelle aule di giustizia.

¹⁴⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3564, in CIARCIA A. R., *L'utilizzo nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, cit., 846 nota 56.

¹⁴⁸ Cfr. IDEM, *Ivi*, 847.

L'attendibilità della Lista, si ricaverebbe allora, secondo la Corte di Cassazione, proprio dalla sua pacifica derivazione illecita¹⁴⁹.

La Suprema Corte censura dunque il ragionamento logico che aveva portato il giudice d'appello a ritenere la Lista priva di valore indiziario, considerando insignificante il rilievo, posto dal contribuente davanti alla Commissione Tributaria regionale, secondo cui non esiste alcun elemento certo a supporto della provenienza della scheda dalla filiale della banca HSBC¹⁵⁰.

Le altre due sentenze, nn. 8605 e 8606 cit., riguardavano accertamenti per l'omessa compilazione del quadro RW, in relazione a redditi di capitale derivanti da investimenti all'estero, in cui il Fisco fondava la propria pretesa unicamente sui dati bancari estrapolati dalla Lista Falciani, quest'ultima sottratta dalla banca dati della HSBC in maniera illecita.

Le suddette contestazioni approdano in Cassazione dopo che le relative sentenze della giurisprudenza di merito avevano dichiarato l'inutilizzabilità della Lista Falciani quale fondamento decisorio dell'accertamento¹⁵¹, sulla base dell'esito delle pronunce d'oltralpe della Court d'Appel de Paris, e dell'ordine di distruzione che aveva impartito il Gip del Tribunale di Pinerolo¹⁵².

L'Amministrazione finanziaria, proponeva allora ricorso per Cassazione, sulla base di due motivi: ella sosteneva che il provvedimento adottato dalla Court D'Appel de Paris doveva essere considerato come mero indizio, in quanto si tratta di una sentenza straniera non riconosciuta, che di conseguenza non dovrebbe avere alcun peso in ordine alla questione di diritto dell'utilizzabilità della Lista; inoltre, l'Agenzia delle Entrate riteneva lecita l'acquisizione dei dati probatori di cui alla Lista Falciani, dal momento che erano stati ottenuti nel rispetto della disciplina di cooperazione internazionale comunitaria. Si considerava per di più improprio il richiamo all'art. 191 c.p.p., dal momento che la Lista non può intendersi tra i documenti vietati, e neppure può ritenersi esistente un onere per l'autorità italiana di controllare la legittimità delle informazioni trasmesse¹⁵³.

La Suprema Corte, cassando le sentenze d'appello, ha infine elaborato un principio di diritto di estremo rilievo per i successivi giudizi, per cui: *“l'Amministrazione finanziaria,*

¹⁴⁹ Cfr. RAGGIN., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le “ali”?*, in GT - Riv. giur. trib., 2015, 564 ss.

¹⁵⁰ La Commissione Tributaria regionale aveva ritenuto la lista inattendibile, dal momento che la scheda riguardante il contribuente era composta da fogli di autore ignoto, per cui non poteva dirsi in alcun modo con certezza che il materiale proveniva dalla HSBC.

¹⁵¹ Cfr. Comm. Trib. prov. di Como, sez. I, 15 novembre 2011, n. 188, e Comm. Trib. reg. della Lombardia, 15 gennaio 2013, n. 11, in cui si afferma, inoltre, che l'Amministrazione aveva il dovere di provare l'autenticità, o riferibilità, dei dati alla HSBC, in quanto l'elemento probatorio utilizzato ai fini del processo è stato acquisito attraverso una condotta delittuosa. Per maggiori dettagli vedi *retro*, paragrafo 2.1.

¹⁵² Cfr. RAGGIN., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le “ali”?*, cit., 564 ss.

¹⁵³ Cfr. MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 213 s.

nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può – in linea di principio – avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di un diritto del contribuente.

Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco).

Spetterà quindi al giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse al contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente”¹⁵⁴.

Il suddetto principio è di portata generale, ed apre quindi a una nuova prospettiva, che vede utilizzabili nel processo tributario elementi informativi comunque acquisiti, segnando un'inversione di tendenza rispetto al consolidato orientamento della Suprema Corte, a Sezioni Unite¹⁵⁵, in base al quale *“il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione”*.

La prima censura affrontata dalla Corte di Cassazione, riguarda l'origine illecita delle acquisizioni probatorie, e qui essa fa riferimento a una sentenza della Corte di Giustizia¹⁵⁶, la quale ha stabilito che la Direttiva 77/799/CEE, non contiene alcun riferimento al diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa, e non impone alcun obbligo riguardo al contenuto di quest'ultima, rinviando la decisione alle norme di cui agli ordinamenti nazionali.

La disciplina comunitaria in materia di scambio di informazioni, infatti, si limita ad individuare criteri procedurali di scambio uniformi, non regolando mai il contenuto delle informazioni o la loro utilizzabilità, che vengono invece lasciate al diritto dei singoli Stati membri¹⁵⁷.

Da ciò, la Suprema Corte ne ha derivato che le Autorità dello Stato destinatario dell'informativa (la Lista Falciani, in questo caso). non hanno alcun obbligo particolare circa la verifica dell'esattezza dell'informazione trasmessa. L'Autorità non è tenuta a controllarne autenticità, provenienza e riferibilità, né a darne notizia al contribuente coinvolto.

¹⁵⁴ Cfr. Cass. n. 8605/2015, par. 7 della motivazione, e in ugual modo, Cass. n. 8606/2015, par. 10 della motivazione.

¹⁵⁵ Cfr. Cass., SS. UU., 21 novembre 2002, n. 16424.

¹⁵⁶ Cfr. Corte Giustizia Europea, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12.

¹⁵⁷ ARMELLA S., *Ammesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, in *Corr. trib.*, 2015, 1997 ss.

Non è tuttavia preclusa al soggetto passivo la facoltà di contestare, in base alle norme procedurali applicabili nel proprio Paese, la correttezza delle informazioni fornite. In quel caso, spetterà al giudice nazionale il compito di valutare la correttezza dell'informazione impugnata.

In secondo luogo, la Corte, nelle sentenze in commento, ha comunque escluso che *“la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitario [...] abbia la capacità di purgare gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, ma nemmeno contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita”*.

Due sono gli argomenti che gli studiosi della dottrina, perplessi relativamente alle motivazioni esposte dalla Suprema Corte in merito all'acquisizione irrituale della lista Falciani, hanno censurato.

Il primo, afferma che ci sarebbero varie ragioni per cui sarebbe lecito dubitare del regolare svolgimento della procedura di scambio delle informazioni prevista dalla Direttiva comunitaria cit.: le fiche sono state trasmesse alla Guardia di Finanza, quando le norme europee individuano come “autorità competente” italiana il Capo del Dipartimento per le politiche fiscali; l'autorità francese competente è definita nel Ministero dell'Economia, ma le schede sono state trasmesse all'Italia dal Ministero della Giustizia francese; infine, in base alla Convenzione Italia-Francia, lo Stato interpellato potrebbe scambiare solo le informazioni che sono state acquisite in modo lecito, ma esiste una pronuncia della Corte d'Appello francese che ha accertato che la Lista Falciani è stata acquisita in modo illegale, per cui tali informazioni non avrebbero potuto nemmeno essere trasmesse¹⁵⁸.

Una seconda censura avanzata dalla dottrina¹⁵⁹, osserva che, anche nel caso in cui lo scambio di informazioni operato tra Italia e Francia risultasse valido, le informazioni non sono comunque direttamente riferibili alla Francia, bensì sono relative ai depositi di una banca Svizzera.

Tali documenti probatori, avrebbero dovuto essere acquisiti dall'Italia nel rispetto delle procedure previste dalla Convenzione contro le doppie imposizioni del 9 marzo 1976, stipulata tra Confederazione Elvetica e Repubblica Italiana, e dall'accordo Ce-Svizzera del 26 ottobre 2004. La disattesa di queste procedure specifiche, dovrebbe dunque portare all'illegittimità dell'acquisizione della Lista da parte dell'Italia.

¹⁵⁸ Cfr. VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, cit., 889 ss.

¹⁵⁹ Cfr. RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le “ali”?*, cit., 568, e MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 214 s.

Detto ciò, bisogna ricordare che, l'inidoneità a formare elementi probatori, dei dati acquisiti in inosservanza delle regole dettate dal legislatore, è stata sostenuta altresì attraverso l'applicazione del principio dell'illegittimità derivata¹⁶⁰.

Un terzo aspetto che la Corte di Cassazione sancisce nella sua decisione, è l'affermazione che i giudizi tributari in corso in Italia sono del tutto indifferenti agli esiti cui è pervenuta la giurisprudenza francese, e anche ad ogni altro pronunciamento espresso da giudici stranieri, rimarcando in questo modo la reciproca indipendenza degli ordinamenti nazionali rispetto alle sentenze pronunciate all'estero¹⁶¹.

Successivamente, nella sentenza qui analizzata, la Suprema Corte sancisce l'irrelevanza dell'ordine di distruzione della Lista emanato dal Gip del Tribunale di Pinerolo.

Il Supremo Consesso, ritiene invero non applicabile, all'interno dell'ordinamento tributario, la disciplina penale dell'inutilizzabilità di cui all'art. 191 c.p.p., considerato che *“nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p., a norma della quale “le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate””*.

La Corte afferma inoltre di essere *“orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario”*, e riconosce, rifacendosi alla pronuncia della Cassazione n. 24923/2011, che *“non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)”*.

Anche in merito a tale convinzione della Corte Suprema, secondo cui manca, nell'ordinamento tributario, una disposizione analoga a quella che si ritrova in ambito penale, all'art. 191 c.p.p., la quale, sempre secondo la Corte, non può sicuramente trovare applicazione in ambito diverso da quello in cui è stata fissata, alcuni studiosi della dottrina hanno espresso il loro dissenso, motivandolo con diverse riflessioni.

Per prima cosa, alcuni sottolineano che, seppur si sia da sempre segnalata questa deficienza del sistema procedimentale tributario, è vero anche che nel tempo le discipline di queste due giurisdizioni (penale e tributaria) sono state avvicinate dal legislatore.

¹⁶⁰ Vedi *retro*, paragrafo 2.1.

¹⁶¹ Cfr. . Cass., sentenza n. 8605/2015, par. 6.31, in cui si afferma che: *“[...] non è possibile attribuire alcun valore giuridico alla superiore decisione resa in un procedimento straniero avente ad oggetto una controversia insorta in Francia [...]. Ed è in ogni caso decisivo il fatto che la reciproca indipendenza degli ordinamenti nazionali determina l'irrelevanza delle pronunce di giudici stranieri che abbiano eventualmente dichiarato inutilizzabile la “lista””*.

In questo senso, possiamo citare l'art. 75, del DPR 633/1972, e l'art. 70, del DPR 600/1973, i quali stabiliscono simmetricamente che, per quanto non sia diversamente disposto, nelle materie di accertamento delle violazioni, e di sanzioni, trovano applicazione le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, e del regio decreto legge 3 gennaio 1926, n. 63, convertito in legge n. 898 del 24 maggio 1926 e successive modifiche¹⁶².

Un'altra precisazione, è stata invece volta a ricordare che, almeno inizialmente, una parte della dottrina era favorevole ad un'ampia formulazione del precetto di cui all'art. 191 c.p.p.¹⁶³, ritenendo che tale assunto limitativo dovesse applicarsi anche al di fuori del procedimento penale. Tale interpretazione estensiva, venne anche asserita all'interno di una successiva pronuncia del giudice di legittimità¹⁶⁴, e, a parere di Montemitro¹⁶⁵, il fatto che il carattere estensivo sia stato attribuito alla norma dalla stessa giurisprudenza, e non dal legislatore, avrebbe dovuto impedire di continuare ad affermare che l'ordinamento tributario risulti carente di una norma analoga a quella processual-penale.

In aggiunta a ciò, continua Montemitro, il fatto che nell'ordinamento tributario non sussista una disposizione simile a quella prevista in ambito penale, non deve assolutamente intendersi nel senso che sia possibile l'utilizzo, in questo specifico procedimento, di prove assunte in violazione della legge, idonee a influire sul provvedimento adottato.

Invero, ella afferma che: *“la sanzione dell'espulsione dal processo di quegli elementi acquisiti con modalità illecite o illegittime ed utilizzati nell'accertamento, conseguiti dunque per mezzo di comportamenti che si traducono in violazione di legge o in eccesso di potere, risponde alla logica imposta dall'applicazione dei criteri di legalità, buon andamento ed imparzialità. L'operato dell'amministrazione finanziaria deve sempre corrispondere ai criteri indicati[...]. La mancanza di una norma che sancisca il divieto espresso di utilizzazione di prove acquisite contra legem, non può lasciare privo di conseguenze quanto compiuto dall'amministrazione finanziaria in spregio al principio di legalità”*¹⁶⁶.

¹⁶² MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 150 s.

¹⁶³ L'art. 191 cit., al primo comma stabilisce che: *“le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”*. Le parole che facevano presumere alla dottrina che la disposizione si applicasse anche fuori del processo penale erano: *“divieti stabiliti dalla legge”*.

¹⁶⁴ Cfr. Cass., sez. un. pen., 24 settembre 2003, n. 36747.

¹⁶⁵ Cfr. MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 217 s.

¹⁶⁶ Cfr. IDEM, *Ibidem*.

Difatti, seppur la Corte asserisca che l'obbligo alla contribuzione fiscale di cui all'art. 53 della Costituzione rappresenti un principio fondamentale e imprescindibile¹⁶⁷, la stessa cosa può dirsi del principio di legalità, dato che l'Amministrazione finanziaria, in quanto Amministrazione pubblica, è tenuta all'imparzialità e al rispetto della disciplina legale.

Affermare che lo Stato può utilizzare prove ottenute in violazione di norme inerenti alla loro acquisizione, senza che ciò comporti alcuna ricaduta sulla legittimità dell'atto, integra un principio potenzialmente applicabile in ogni settore del diritto tributario e amministrativo, con il rischio di svuotare di contenuto precettivo tutte le norme che disciplinano l'esercizio dei poteri istruttori degli uffici tributari¹⁶⁸.

Allo scopo di garantire un senso al complesso di norme che regolano l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, è di conseguenza necessario riconoscere a tali disposizioni natura precettiva, e rendere inutilizzabili le prove raccolte in violazione della legge, o in forza di un potere istruttorio atipico.

Il procedimento tributario, si osserva, deve dunque rispettare i criteri costituzionali di imparzialità e di buon andamento (art. 97 Costituzione), che assieme all'art. 101 della Costituzione, dà fondamento costituzionale al principio stesso di legalità, che rappresenta, assieme alla tutela dei valori fondamentali, una garanzia per il soggetto contribuente coinvolto¹⁶⁹.

La Corte, inoltre, nel pronunciamento in analisi, ritiene che non sia stato violato l'art. 24 Cost. (disciplinante il diritto di difesa), poiché *“il contenuto della lista costituisce semplice indizio nel processo tributario ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il Fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà di intervento delle difese”*¹⁷⁰. I dati contenuti nella lista, rappresenteranno allora soltanto un mero indizio, che dovrà essere valutato con l'intervento delle difese, dunque in contraddittorio con il contribuente, e perciò senza lesione del diritto alla difesa di cui all'art. 24 della Costituzione.

Ciò che viene censurato dalla dottrina, è il fatto che non si capisce come il contenuto della Lista potrebbe essere “contro” il Fisco, e, come verrà analizzato *infra*, dal momento che la Cassazione ha affermato la possibilità che anche un solo indizio potrebbe essere potenzialmente idoneo a giustificare la pretesa fiscale, sussiste il rischio per il contribuente di

¹⁶⁷ Cfr. Cass., sentenza n. 8605/2015, par. 2.25, in cui afferma: *“i valori collegati alla riservatezza e al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art. 53 Cost..”*.

¹⁶⁸ Cfr. ARMELLA S., *Amnesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, cit., 1998 s.

¹⁶⁹ Cfr. MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 218 s.

¹⁷⁰ Cfr. Cass., sentenza n. 8605/2015, par. 6.29.

vedersi confermato il provvedimento anche nel caso quest'ultimo sia basato su elementi di scarso valore probatorio¹⁷¹.

Continuando a sviscerare i motivi della sentenza n. 8605 cit., vediamo che la Cassazione ritiene che neppure sia profilabile una violazione del principio di giusto processo, tutelato dall'art. 6 CEDU. Essa ricorda che *“l'art. 6 CEDU non disciplina espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove che sono disciplinate dalla legge nazionale”*, e cita un consolidato orientamento della Corte di Strasburgo, secondo cui *“l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non determina ex se la lesione della CEDU”*.

Tuttavia, secondo le regole del giusto processo nazionali, di cui all'art. 111 della Costituzione, al fine di verificare se si sia celebrato, per l'appunto, un giusto processo, occorre guardare al modo in cui le prove sono state acquisite.

La riforma tributaria di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, sancisce infatti che: *“dalla necessità che il processo si svolga in contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, ne deriva l'utilizzabilità delle sole prove legittimamente acquisite”*.

Di conseguenza, l'utilizzazione in sede di giudizio di prove illegittimamente acquisite, come nel caso della Lista Falciani, lede il principio di parità delle parti¹⁷², ed il principio del giusto processo.

Certamente, non potrà considerarsi “giusto” un processo che sia stato deciso esclusivamente sulla base di prove irrivalenti o di provenienza incerta, altrimenti violandosi anche il diritto di difesa, dato che si impedirebbe qualsiasi controllo sull'autenticità della fonte. In più, verrebbero meno anche le caratteristiche richieste dall'art. 111 della Costituzione, secondo cui il processo è giusto quando non si prescinde dal modo in cui le prove sono acquisite¹⁷³.

Da ultimo, rileviamo che la Corte di Cassazione, nella sentenza in parola, afferma che l'acquisizione degli elementi indiziari, in ambito tributario, si regge sul principio di “atipicità” della prova, arrivando ad estendersi fino a ricomprendere prove raccolte con qualsiasi modalità, anche illecita, con il solo limite del rispetto dei diritti fondamentali dell'individuo¹⁷⁴.

¹⁷¹ Cfr. MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, cit., 151 nota 8.

¹⁷² Scrive Montemitro, che la parità delle parti è da intendersi come preclusione delle stesse ad ottenere vantaggi processuali da attività antiggiuridiche poste in essere anche in sede extraprocessuale. Cfr. MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, cit., 220.

¹⁷³ Cfr. IDEM, *Ibidem*; RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le “ali”?*, cit., 571 s.; MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, cit., 152.

¹⁷⁴ Cfr. Cass., sentenza n. 8605/2015, par. 6.20, in cui si stabilisce che si prendono in considerazione elementi “comunque” acquisiti, individuando *“un principio generale di non tipicità della prova, che consente*

Dopo le tre sentenze sin qui considerate (nn. 8605, 8606, 9760 del 2015), deliberate dalla camera di consiglio presieduta dal magistrato Mario Cicala, il 15 aprile 2015, altri due pronunciamenti del giudice di legittimità hanno seguito le orme di questo orientamento che potremmo definire “inedito”.

Dette ordinanze, nn. 16950 e 16951, anch’esse “gemelle”, sono state pronunciate dalla Cassazione, sezione V civile tributaria, e depositate il 19 agosto 2015. Esse trattano il caso di un contestato accertamento fiscale legato ad asserite disponibilità finanziarie detenute in depositi situati all’estero (Liechtenstein), e non dichiarate in Italia, che era stato annullato dalla sentenza del giudice d’appello, sotto la motivazione della ritenuta inutilizzabilità, ai fini amministrativi e del processo, della documentazione bancaria acquisita in seguito a un furto da parte di un funzionario della LGT Bank di Vaduz. Le informazioni relative al contribuente evasore, erano pervenute all’Autorità fiscale italiana da un’Autorità straniera, la quale le aveva inviate al nostro Paese nell’ambito dell’esecuzione dei meccanismi di collaborazione in materia fiscale, vigenti tra gli Stati dell’Unione Europea.

Secondo il giudice di merito, dall’art. 191 c.p.p. deriverebbe, difatti, un generale principio di divieto di utilizzo processuale delle prove ottenute mediante commissione di reato, o più generalmente, in violazione della legge.

La Suprema Corte, viceversa, accoglie il ricorso presentato dall’Agenzia delle Entrate rifacendosi alla limitata efficacia dell’art. 191 c.p.p., in precedenza già affermata nelle sentenze *retro* analizzate, Cassazione nn. 8605-8606/2015; essa decreta così la piena utilizzabilità in sede tributaria della Lista Falciani, come di tutte le altre Liste.

La Corte di Cassazione, dunque, in queste due nuove pronunce, decide di dare continuità ai principi espressi dal medesimo organo giurisdizionale nelle sentenze nn. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015, “*non essendovi alcuna ragione logica e giuridica per discostarsene*”¹⁷⁵.

Procedendo ora con l’analisi delle dette ordinanze di agosto cit., si osserva che esse intraprendono dapprima una premessa prettamente di teoria del diritto, in cui indicano quali sono le prove utilizzabili nel diritto interno, e più precisamente nella giurisdizione tributaria.

La Suprema Corte richiama qui gli articoli nn. 39, comma II, e 41, comma II, del DPR 600/1973 in materia di imposte dirette, e gli artt. nn. 54, comma I e 55, comma I, del DPR 633/1972 in ambito di iva, i quali sanciscono l’ingresso nell’accertamento e nel processo fiscale del materiale comunque acquisito, dunque anche di prove atipiche e di dati acquisiti in

l’utilizzabilità di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l’esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto”.

¹⁷⁵ Cfr. Cass., sez. V civ. trib., 19 agosto 2015, nn. 16950-16851, in Riv. dir. trib., 2016, III, 45 ss.

forme diverse da quelle regolamentate (artt. 32 e 33 del DPR 600/1973, e art. 51 del DPR 6337/1971) secondo i canoni tipici della prova per presunzioni.

Per la Corte, è infatti ormai incontestabile l'assunto secondo cui gli elementi probatori "non sono predeterminati né predeterminabili dalla legge", poiché ogni dato potrebbe essere considerato una presunzione semplice idonea a produrre conclusioni probatorie del fatto in causa.

In aggiunta, seguendo l'orientamento giurisprudenziale specifico, essa afferma che la presunzione ben potrebbe essere formata anche da un unico elemento, anziché da una pluralità di essi, purché sia grave e preciso.

L'elemento della prova per presunzioni, potrebbe infine essere altresì costituito da acquisizioni provenienti da un'autorità straniera nell'ambito della Direttiva 77/799/CEE o di accordi bilaterali.

In ogni caso, come nelle precedenti sentenze gemelle nn. 8605 e 8606, è escluso che l'ottenimento dei dati attraverso canali di cooperazione intracomunitaria perfettamente legittimi, li "purghi" da eventuali loro vizi o illegittimità originarie.

Il pronunciamento conclude cassando con rinvio, ricalcando lo stesso principio¹⁷⁶ generale stabilito dalla Suprema Corte nelle sentenze enunciate nell'aprile 2015 e qui sopra menzionate: *"l'Amministrazione finanziaria nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ecc.."*

La sentenza n. 16950/2015, come la sua successiva, affronta prevalentemente una questione di particolare rilievo, risolvendola in modo inusuale, a detta di molti con il fine di regolare favorevolmente all'Amministrazione finanziaria tale annosa problematica, producendo però, in tal modo, caldi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali¹⁷⁷.

Tale tematica presa in esame dalla Corte, è invero la legittimità dell'utilizzo di una prova derivante da fonte illecita. Nel caso ora censurato, si fa ovviamente riferimento alla possibilità di poter utilizzare la Lista (Falciani, Vaduz, Pessina o qualchessia, formatasi nella stessa maniera) come elemento probante, nonostante la ormai certa provenienza illecita della stessa, derivante, come già detto molte volte in precedenza, dalla commissione di reati penalmente punibili durante l'acquisizione dei dati bancari.

¹⁷⁶ Principio già esposto *retro*, cap. I, par. 2.4, pag. 47.

¹⁷⁷ CARACCIOLI I., *"Lista Falciani" e "Panama Papers": esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, in Riv. dir. trib., 2016, III, 50 s.

La Suprema Corte, nelle pronunce nn. 16950-16951 cit. ora in commento, affronta questa problematica muovendo da una deliberazione della Cassazione penale a Sezioni Unite, n. 13426/2010, che, in merito all'art. 191 c.p.p., sostiene che: *“a differenza dei limiti probatori civili, i divieti probatori penali producono i loro effetti, se violati, in qualsiasi settore dell'ordinamento, proprio perché la logica che presiede alla garanzia della inutilizzabilità non è interna ed esclusiva al processo penale”*.

Questo principio, continua la Corte, dovrebbe però venire correlato *“con l'altro principio oramai tralazio nella giurisprudenza civile di legittimità e certificato dal diritto vivente secondo cui contenzioso tributario e processo penale si muovono necessariamente lungo binari separati (art. 654 c.p.p.), vigendo un regime probatorio diverso (art. 7 comma IV, proc. trib.) e valendo peculiari regole riguardo alla prova per presunzioni dei fatti giuridici [...] consentita anche “sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio” (es. art. 55 del decreto iva)”*.

Dunque, a parere della Corte, il riconoscimento della legittimità delle Liste sarebbe da considerarsi affidato a vari motivi: in primis alla mancanza nell'ordinamento tributario di una disposizione simile a quella di cui all'art. 191 c.p.p., in base al quale le prove acquisite in violazione della legge non possono essere utilizzate; tale convincimento sarebbe da ritenersi altresì rafforzato dall'art. 654 c.p.p.¹⁷⁸, per cui il giudicato delle sentenze penali non ha valore di cosa giudicata nel processo tributario, e dunque non vincola le decisioni del giudice tributario, dal momento che vige, all'interno del nostro ordinamento, il principio della reciproca indipendenza tra i due processi.

Per la Cassazione, inoltre, la tesi dell'utilizzabilità, in sede tributaria, delle prove raccolte a carico del contribuente in assenza delle garanzie previste dal procedimento penale (in sostanza la limitazione della validità dell'art. 191 c.p.p.), sarebbe supportata anche dall'art. 220, disp. att. c.p.p., il quale circoscrive l'obbligo di osservanza delle norme di questo codice a *“quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto [quando essi possono essere utili] ai fini della applicazione della legge penale”*¹⁷⁹.

Da detto principio di separazione tra giurisdizioni di cui all'art. 220 c.p.p. appena visto, essa trae l'ulteriore favorevole conseguenza per cui: *“in materia tributaria le irrivalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comporterebbero, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga*

¹⁷⁸ Cfr. quanto esposto *retro*, cap. I, par. 2.3, pag. 42 ss.

¹⁷⁹ Cfr. VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in Dir. prat. trib., 2015, II, 1127, e nello stesso senso CARACCIOLII., *“Lista Falciati” e “Panama Papers”: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, cit., 54.

in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità delle libertà personale o del domicilio. Di contro, alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti non ci sono valori della persona umana da tutelare ma solo interessi patrimoniali e istituzioni economiche”.

La Corte Suprema, in questa tesi, considera irrilevanti gli interessi di tipo economico e finanziario ai fini della tutela dei diritti fondamentali della persona (questi ultimi considerati ad un livello di tutela superiore), e, dal momento che in questo giudizio tributario risultano coinvolti soltanto diritti economici, le limitazioni riguardo al metodo di acquisizione dei dati processualmente rilevanti non dovrebbero quindi aver valore¹⁸⁰.

Un'ulteriore riconferma dell'orientamento sostenuto dal Supremo Consesso, sarebbe, a suo dire, da ritrovarsi al comma I dell'art. 55, DPR 633/1972, citato nello stralcio di motivazione della sentenza sopra riportato. Questa norma, sancisce invero la possibilità, per l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui il contribuente abbia omesso di presentare la dichiarazione annuale iva, di procedere all'accertamento dell'imposta dovuta senza ispezionare la contabilità, bensì calcolando l'imponibile e l'aliquota induttivamente, *“sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio”*¹⁸¹.

Da ultimo, anche lo Statuto del Contribuente, di cui alla L. n. 212 del 2000, sancisce all'art. 2.2 una norma sull'interpretazione delle leggi tributarie, (che vincola infatti l'interprete, ma non il legislatore), in base alla quale, le leggi e gli atti aventi forza di legge che non abbiano un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, salvo quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima¹⁸².

Alle argomentazioni apportate dalla Corte di Cassazione, si possono però muovere delle osservazioni contrarie a questa visione.

In primo luogo, si potrebbe opporre, secondo Vinciguerra¹⁸³, il fatto che l'art. 191 c.p.p., norma di civiltà giuridica, trova il proprio fondamento nel principio costituzionale del giusto processo, individuato all'art. 111 della Costituzione, per cui come affermato *retro* al paragrafo 1.3, non si vede come sia possibile considerare “giusto” un processo che permetta l'accesso a prove acquisite illecitamente.

¹⁸⁰ Cfr. CARACCIOLI I., *“Lista Falciani” e “Panama Papers”*: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?, cit., 55.

¹⁸¹ Cfr. IDEM, *Ivi.*, 53.

¹⁸² Cfr. VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, cit., 1127.

¹⁸³ Cfr. IDEM, *Ivi.*, 1128.

Si ritiene inoltre di dover ricordare la pronuncia della Suprema Corte penale a Sezioni Unite¹⁸⁴, che è stata per di più inserita nelle sentenze in commento¹⁸⁵ ma poi sconfessata attraverso altri argomenti, secondo la quale: *“a differenza dei limiti probatori civili, i divieti probatori penali producono i loro effetti, se violati, in qualsiasi settore dell’ordinamento, proprio perché la logica che presiede alla garanzia della inutilizzabilità non è interna ed esclusiva al processo penale”*.

Tale verdetto è stato raggiunto dalla Cassazione riunita a Sezioni Unite, e, come ogni motivazione resa a Sezioni Unite, essa rappresenta un’interpretazione costituzionalmente orientata. Qualora vi siano più interpretazioni possibili a disposizione di un singolo fatto, l’interpretazione da preferire è sempre quella conforme alla Costituzione, ossia “costituzionalmente orientata”.

Tuttavia, ad oggi il canone dell’interpretazione costituzionalmente orientata non vincola i giudici, e dunque non rende certa l’emanazione di sentenze conformi ad essa, come è avvenuto nel caso delle pronunce qui analizzate.

Anche Caraccioli¹⁸⁶, intervenendo a proposito di questi pronunciamenti favorevoli al Fisco, individua altre argomentazioni che lasciano perplessi gli studiosi riguardo alla solidità di queste sentenze.

Egli osserva infatti che l’art. 55, comma I cit., mosso a proprio favore dalle sentenze gemelle ivi censurate, in realtà è riferito solo ad una piccola parte delle circostanze nelle quali è possibile emanare un avviso di accertamento, ossia ai casi in cui il contribuente non presenti la dichiarazione annuale iva. Ma non pare ipotizzabile nessun allargamento agli altri contesti di applicazione (come ad esempio i casi di dichiarazione inattendibile), dacché la norma non ne fa menzione.

Successivamente, Caraccioli prende in considerazione il principio del doppio binario, da ritrovarsi, a parere della Corte, all’art. 654 c.p.p., e altresì all’art. 220 disp. att. del c.p.p. in cui viene esplicitamente riconosciuto, e che dispone nel senso di imporre l’obbligo di rispettare le disposizioni del codice di procedura penale solamente in caso di emersione di elementi indiziari che possano essere utili ai fini dell’applicazione della legge penale.

In conseguenza di questo principio, l’inutilizzabilità degli elementi raccolti violando le regole fiscali potrebbe allora valere solo in campo tributario, e non in campo del diritto penale tributario.

¹⁸⁴ Cfr. Cass. SS. UU. penali, n. 13426/2010.

¹⁸⁵ Il passaggio della motivazione della sentenza 16950 cit., che ricalca tale pronuncia a sezioni unite si può rivedere *retro*, in uno scampolo della motivazione inserito in questo paragrafo.

¹⁸⁶ CARACCIOLI I., *“Lista Falciani” e “Panama Papers”*: *esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, cit., 56.

Sempre con riferimento al suddetto principio di separazione tra giurisdizioni, abbiamo visto come la Corte tragga l'ulteriore conclusione a suo favore per cui sarebbe legittimo, in ambito tributario, l'utilizzo di dati probatori come le Liste, seppur raccolti in modo illecito, dal momento che alla base del rapporto tra banche e clienti vi sono solo interessi patrimoniali ed economici, mentre invece l'inutilizzabilità degli elementi di prova è circoscritta a quelli che violano diritti costituzionali fondamentali.

Osservazione discutibile, secondo Caraccioli, per diverse ragioni¹⁸⁷.

Prima di tutto, egli rileva come l'art. 220 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale non faccia distinzioni di sorta tra fatti incidenti sulle libertà personali o sulle libertà economiche, riferendosi genericamente a "*quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato*".

In questo senso, la norma individua le attività di comunicazione che devono essere messe in atto a garanzia delle tutele difensive processual-penalistiche, a seguito della commissione di qualsiasi reato, e non soltanto di quelli lesivi di libertà personali.

La terza critica sollevata dallo studioso riguarda l'art. 654 cit., che la Suprema Corte considera rafforzativo della sua teoria, secondo cui i diritti economici costituzionalmente protetti sarebbero di grado inferiore rispetto alle libertà personali ivi garantite.

In realtà, la norma suddetta si occupa di disciplinare gli effetti extrapenalistici del giudicato nel processo amministrativo e nel processo civile, senza mai accennare alla maggiore o minore efficacia che la stessa sentenza penale avrebbe in ambito tributario (dove peraltro, abbiamo già detto in precedenza, è neutralizzata ogni efficacia del giudicato), a seconda che il fatto in esame riguardi diritti economici oppure diritti personali.

In base agli argomenti precedenti, la tesi della Corte secondo cui sarebbe irrilevante il rispetto delle norme di acquisizione dei dati, in quanto riferiti a fatti incidenti solamente su diritti economici, viene dunque a perdere il proprio riferimento sistematico, e se ne determina la conseguente nullità e l'obbligo di rispettare le disposizioni che decretano l'inutilizzabilità dei dati bancari in caso di illecita acquisizione, in sede processuale penale.

In ultima analisi, bisogna considerare che esistono diverse opinioni dottrinali riguardo all'interpretazione delle norme costituzionali.

Per alcuni, arrivare a definire differenti categorie di diritti costituzionalmente protetti, distinguendoli tra principi di livello superiore (le libertà fondamentali della persona) e principi di rango inferiore (le libertà economico-sociali) sarebbe inammissibile, poiché: la valenza delle norme costituzionali nel nostro sistema non lo permetterebbe; per ragioni storiche di

¹⁸⁷ Cfr. IDEM, *Ivi.*, 57 ss.

ricerca della *voluntas legis* dei Padri Costituenti; da ultimo, perché non pare possibile riconoscere questo tipo di distinguo tra le diverse norme della Carta Costituzionale.

Questo modo di agire, anche a mio modesto parere, porterebbe a problematiche assai rilevanti, dal momento che, affidando un così grande potere interpretativo al lettore, le norme potrebbero essere classificate in una categoria piuttosto che nell'altra a seconda dell'interprete che le analizza, e, in conseguenza della collocazione di un certo diritto, i giudici potrebbero pervenire a decisioni diametralmente opposte.

Non mancano però altre teorie¹⁸⁸, che si caratterizzano per la presenza di un certo grado di apertura verso queste interpretazioni soggettive, da cui si potrebbe giungere ad una preferenza di certi criteri interpretativi su altri.

Secondo tale dottrina, vi sarebbe infatti una sorta di necessità di superare il significato politico "cristallizzato" delle norme costituzionali, a causa dell'evoluzione della società.

Questa corrente dottrinale afferma invero che: *"un'interpretazione che non tenga conto dell'evoluzione dei rapporti costituzionali materiali e non sia in questo senso oggettiva, ma sia invece ancorata alla volontà soggettiva esistente nel momento in cui la Costituzione è stata posta, la renderebbe presto obsoleta, esponendola a tensioni e al rischio di troppo frequenti richieste di modificazione che ne comprometterebbero la legittimità"*.

Se si seguisse questa parte della dottrina, tuttavia, ciò potrebbe portare ad una alquanto instabile situazione, in cui la Carta Costituzionale non sarebbe più un punto di riferimento stabile per il sistema normativo. Le interpretazioni dovrebbero essere dunque, a mia modestissima opinione, particolarmente salde e inequivocabili, al fine di non trascinare il sistema giudiziario al caos.

¹⁸⁸ CARACCIOLI I., *"Lista Falciani" e "Panama Papers": esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, cit., 59.

CAPITOLO II

COME SI INCARDINA L'ACQUISIZIONE DEGLI ELEMENTI PROBATORI PROVENIENTI DA LISTE

SOMMARIO: 1. La cooperazione tra Stati per il reciproco scambio di informazioni utili alle Amministrazioni finanziarie. - 1.1. Procedura di acquisizione delle Liste all'interno dello Stato italiano. - 1.2. La Direttiva sulla cooperazione amministrativa tra Stati membri n. 77/799/CEE, e le sue successive modifiche. - 1.3. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

1. La cooperazione tra Stati per il reciproco scambio di informazioni utili alle Amministrazioni finanziarie.

Il fenomeno della globalizzazione, divenuto sempre più marcato negli ultimi decenni, ha portato con sé l'urgenza per i Governi e le Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati, di provvedere ad intensificare la lotta all'evasione e all'elusione fiscale all'interno della comunità internazionale, attraverso l'assunzione di interventi congiunti.

Di fronte alla presa di coscienza dell'impotenza del singolo Stato di fronte alle forme di evasione che convogliano ricchezze oltre i confini nazionali, verso i tax havens, e alla conseguente necessità di fronteggiare una patologica ed incessante diminuzione del gettito fiscale nazionale, si sono create le condizioni adatte alla nascita ed allo sviluppo della cooperazione internazionale.

La cooperazione internazionale, si sostanzia invero nell'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, che mirano a prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità, soddisfacendo fini che trovano la loro rispondenza in tutti i Paesi coinvolti, e nella creazione di politiche di contrasto ai Paesi paradisi fiscali, oggi definiti con

il termine *tax havens*¹⁸⁹, ossia “rifugi fiscali”, i quali si contraddistinguono per un elevato grado di riservatezza dei loro istituti di credito, che consente di nascondere al Fisco del paese di provenienza del cliente straniero le attività ivi possedute da quest’ultimo.

La collaborazione, deve realizzarsi attraverso l’adozione di una disciplina comune, che permetta ai singoli Paesi, sia nell’ambito dell’accertamento sia in quello della riscossione, di esigere assistenza dagli altri Paesi firmatari dell’accordo, al fine di consentire il controllo sull’adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti¹⁹⁰.

1.1. Procedura di acquisizione delle Liste all’interno dello Stato italiano.

La Lista Falciani, e la maggioranza delle altre Liste (Lista Vaduz, Lista Pessina, ecc.) sono state conseguite dalle Procure italiane in due modi:

- i documenti utilizzati nei processi svoltisi in ambito penale (ad esempio l’ordinanza del Tribunale di Pinerolo del 2011), sono stati ottenuti attraverso rogatoria internazionale, spiccata dal Procuratore di Torino G. Caselli al Procuratore di Nizza, E. De Mongolfier, avviata nel rispetto della Convenzione europea di assistenza giudiziaria, e della Convenzione relativa all’assistenza giudiziaria in materia penale tra gli Stati membri dell’Unione Europea;
- i dati probatori utilizzati ai fini degli accertamenti e dei processi tributari, invece, sono pervenuti per lo più in base ai canali di cooperazione internazionale, e più specificatamente attraverso la Direttiva n. 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e dei premi assicurativi, dietro segnalazione dell’Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza) italiana, a cui è stata trasmessa dalle Autorità francesi (Ministero della Giustizia)¹⁹¹.

Analizziamo ora la seconda modalità, che è stata la più utilizzata per ottenere informazioni rilevanti in ambito fiscale al fine della lotta all’evasione.

¹⁸⁹ In precedenza, il termine per definire i paradisi fiscali era “*tax heavens*”, ossia l’esatta declinazione inglese di queste parole. Ad oggi tale termine risulta però obsoleto, ed è stato sostituito da “*tax havens*” (rifugi fiscali). Allo stesso modo è stato rimpiazzato il criterio che li distingue dai Paesi in cui vige un regime di trasparenza fiscale, passando dall’entità irrisoria delle imposte pagate, alla riservatezza garantita alle operazioni bancarie compiute nel Paese non collaborativo. In anni recenti, infatti, i Paesi collaborativi sono aumentati, e può capitare che alcuni di questi abbiano ancora un regime a bassa fiscalità, seppure abbiano abolito il segreto bancario. Cfr. RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in *Corr. trib.*, 2015, 2085.

¹⁹⁰ Cfr. SERVIDIO S., *Lista Falciani: la controversa utilizzazione delle informazioni acquisite illegalmente all’estero*, in *Boll. trib.*, 2013, 342 s.

¹⁹¹ Cfr. RAGGIN., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 934 s.

1.2. La Direttiva sulla cooperazione amministrativa tra Stati membri n. 77/799/CEE e le sue successive modifiche.

Lo scambio di informazioni tra Stati in materia fiscale è regolamentato, in ambito internazionale, dall'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, il quale fissa i principi cardine attraverso cui uno degli Stati contraenti può richiedere all'altro dati relativi a determinati contribuenti, con l'obiettivo di prevenire l'evasione e la frode fiscale.

Tale art. 26 cit., al paragrafo 1 prevede la regola fondamentale per lo scambio delle informazioni, in base a cui è previsto che le Autorità competenti degli stati contraenti si scambino le informazioni prevedibilmente rilevanti, al fine di assicurare la corretta applicazione delle disposizioni della Convenzione stessa, ovvero delle legislazioni interne dei Paesi contraenti, relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione applicate in tali Stati¹⁹².

Con il termine “prevedibilmente rilevanti”, si assicura la massima estensione possibile allo scambio di informazioni in materia fiscale, e al contempo si precisa che gli Stati contraenti non sono liberi di intraprendere le cosiddette “fishing expedition” ovvero di richiedere informazioni che difficilmente saranno rilevanti con riferimento a profili fiscali del contribuente¹⁹³.

Al paragrafo 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, sono indicate le tre diverse procedure attraverso cui i dati e le informazioni possono essere scambiati:

- su richiesta, inoltrata alle Autorità straniere da parte del Paese di residenza del contribuente. Tale Paese, deve aver iniziato autonomamente un'indagine per l'accertamento del reddito o dei capitali detenuti all'estero, e, prima di presentare tale richiesta, deve avere esaurito le fonti di informazione che erano disponibili secondo la procedura fiscale interna. Le informazioni richieste devono essere “foreseeably

¹⁹² Testo completo del Modello di Convenzione OCSE si può trovare al sito www.oecd.org

¹⁹³ Con il termine fishing expedition si identifica uno strumento investigativo ritenuto vietato da dottrina e giurisprudenza all'unanimità. Questo metodo di indagine opera tentando di raccogliere mezzi di prova riferiti a una determinata condotta punibile, senza avere a disposizione alcun indizio sufficientemente obiettivo e concreto riguardante l'esistenza di tale condotta. Cfr. BERNASCONI P., SCHÜRCH S., a cura di MAISTO G., *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti*, in Riv. dir. trib., 2015, V, 111 ss.; nello stesso senso si esprimono anche ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, cit., 3260 nota 12, secondo cui le fishing expedition sono richieste di informazioni generiche, non adeguatamente circostanziate, riguardanti la posizione di un singolo contribuente, di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza.

relevant”, cioè presumibilmente utili a portare a termine l’accertamento, e non devono costituire una fishing expedition;

- spontaneamente, quando l’Amministrazione finanziaria di uno Stato viene a conoscenza, nel corso di alcuni controlli, di fatti interni o di informazioni rilevanti che ritiene di interesse per l’altro Stato, ovvero per le indagini svolte dalle Autorità estere. Tale principio è solo astrattamente rilevante, ma presenta poche ricadute pratiche, dato che ogni Amministrazione pensa prima a sé stessa, e un eventuale intervento spontaneo rischierebbe di essere visto come un’ingerenza nell’autonomia dell’altro Paese;
- automaticamente (anche detto routine exchange), quando le informazioni riguardanti un determinato contribuente sono inoltrate con sistematica periodicità dallo Stato della fonte a quello di residenza. Questo strumento rappresenta l’unico modo di acquisire le informazioni in modo sistematico tramite la collaborazione transnazionale. Le informazioni che possono essere oggetto di trasmissione automatica appartengono alle diverse categorie di reddito, come dividendi, interessi, royalties, pensioni, ma possono anche riguardare il mutamento di residenza, atti di disposizione di immobili, rimborsi iva, eccetera¹⁹⁴.

L’art. 26 del Modello OCSE, è tuttavia applicativo solo se le norme nazionali del paese destinatario della richiesta ammettono l’accesso ai dati bancari nel caso specifico. È dunque da rispettarsi la procedura nazionale, anche nel caso in cui richieda di attivare un procedimento giudiziario o amministrativo per accedere alle informazioni, salvo che questo non sia eccessivamente gravoso o dilatorio da rivelarsi un vero impedimento per lo Stato richiedente¹⁹⁵.

Gli accordi internazionali che disciplinano gli strumenti di collaborazione stanno via via aumentando nel numero e nell’intensità: fino a qualche tempo fa il contesto era profondamente diverso, ed era impensabile proporre accordi di cooperazione alquanto “invadenti”, in grado di scavalcare il segreto bancario anche degli ex paradisi fiscali, come è invece possibile fare oggi, attraverso convenzioni e direttive potenziate sullo scambio di informazioni, e tramite l’adozione di nuovi standards internazionali in materia di scambio automatico di informazioni.

¹⁹⁴ Cfr. VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in Fisco, 2010, 3161 s., e RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, cit., 2086.

¹⁹⁵ Cfr. SERVIDIO S., *Lista Falciani: la controversa utilizzazione delle informazioni acquisite illegalmente all’estero*, cit., 342 s.

Anche a livello comunitario è stato necessario mettere in piedi un nuovo tipo di cooperazione amministrativa tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, istituendo un sistema che imponesse le stesse regole, gli stessi obblighi e diritti in ciascuno dei Paesi. Il sistema sviluppato, permette ora di poter far fronte ad un numero sempre maggiore di richieste da parte delle Amministrazioni fiscali, sia nei rapporti con gli altri Stati membri, sia nei rapporti con gli Stati terzi.

In principio, lo scambio delle informazioni era regolato dalla Direttiva 77/799/CEE, del Consiglio del 19 dicembre 1977, che successivamente è stata oggetto di vari interventi legislativi che ne hanno modificato e ampliato in parte il contenuto.

Attualmente è stata abrogata e sostituita dalla Direttiva 2011/16/UE, che comunque ne ha mantenuto il contenuto, oltre ad avere inglobato altre disposizioni, allargando così la sfera di applicazione della Direttiva stessa.

La Direttiva 77/799/CEE, è relativa alla reciproca assistenza tra le Autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, ed è stata il primo accordo sulla cooperazione fiscale firmato tra gli Stati comunitari, rappresentando dunque il primo passo verso una rafforzata cooperazione tra le Amministrazioni fiscali in tema di imposte dirette.

In base a detta Direttiva cit., le Autorità competenti¹⁹⁶ degli Stati membri dell'Unione Europea scambiano, con precise modalità, ogni informazione utile a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio¹⁹⁷, nonché tutte le informazioni relative alla determinazione delle imposte indirette¹⁹⁸ (iva e accise sulle bevande alcoliche e sui tabacchi)¹⁹⁹.

Il legislatore comunitario, si limita qui ad operare un generico riferimento a tali tipologie di imposte, prescindendo dal loro sistema di riscossione, includendo così l'applicazione di questo regime di scambio anche su tributi non ancora istituiti, se di natura analoga o identica alle imposte sul reddito o sul patrimonio.

¹⁹⁶ Per l'Italia, l'Autorità competente alla realizzazione dello scambio di informazioni è individuata nel Capo del Dipartimento per le politiche fiscali, e nei suoi rappresentanti autorizzati.

¹⁹⁷ Si considerano imposte sul reddito e sul patrimonio quelle applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo o a elementi del reddito o del patrimonio, comprese le imposte sull'alienazione dei beni mobili o immobili, imposte su salari e stipendi e imposte sulle plusvalenze.

¹⁹⁸ L'inserimento dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise all'interno della Direttiva 77/799 giunse nel corso degli anni, attraverso l'ampliamento dell'ambito applicativo della stessa.

Ad oggi, l'assistenza amministrativa e lo scambio di informazioni nell'iva e negli altri suddetti tributi indiretti è disciplinato rispettivamente dal Regolamento 904/2010/UE, e dal Regolamento 2073/2004/CE. Cfr. URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, in Corr. trib., 2016, 1516 nota 7.

¹⁹⁹ Cfr. art. 1 paragrafo 1 della Direttiva 77/799/CEE.

La Direttiva ha previsto tre modalità per lo scambio di informazioni a livello comunitario, con la distinzione di tre distinte procedure operative: lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio spontaneo, e lo scambio automatico.

Lo scambio di informazioni su richiesta, si attiva su iniziativa dell'Autorità competente dello Stato membro richiedente, che rivolge la propria richiesta all'Autorità competente dello Stato membro interpellato, con riferimento ad un caso specifico. Si sottolinea che lo Stato interpellato non è obbligato ad ottemperare alla richiesta, ma lo farà solo in caso risulti che l'Autorità richiedente abbia dapprima esaurito le abituali fonti di informazioni (interne) a sua disposizione.

La seconda procedura, prevede invece che l'Autorità competente di uno Stato inoltri spontaneamente, tramite propria iniziativa, certe informazioni all'Autorità dell'altro Stato membro, che l'Autorità mittente ritiene possa essere interessato. Questa procedura si attiva al verificarsi di alcune condizioni, dalle quali si possa presumere, con una certa fondatezza, la sussistenza di situazioni fiscalmente anomale²⁰⁰, ovvero in ogni altro caso ritenuto rilevante dalle Autorità competenti.

Lo scambio di informazioni automatico, infine, prevede che certi tipo di informazioni siano scambiati con regolarità. Si tratta di ipotesi ben definite a seguito di consultazioni bilaterali o plurilaterali delle Autorità competenti, promosse dall'Autorità competente di uno degli Stati membri²⁰¹.

L'Amministrazione competente interpellata, dovrà in ogni caso rispondere con la massima sollecitudine alle richieste effettuate dall'Amministrazione dell'altro Stato membro, ed in caso di difficoltà o rifiuto a fornire le informazioni, la stessa dovrà tempestivamente informare l'Autorità richiedente, evidenziando gli ostacoli trovati o le ragioni del rifiuto.

²⁰⁰ L'art. 4 paragrafo 1 della Direttiva 77/799/CEE prevede infatti le seguenti condizioni: a) l'Autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anomali nell'altro Stato membro; b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro; c) le relazioni d'affari fra il contribuente di uno Stato membro ed un contribuente di un altro Stato membro, svolte per il tramite di una stabile organizzazione appartenenti a detti contribuenti o per il tramite di uno o più terzi, situati in uno o più Paesi, sono tali da comportare una diminuzione d'imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi; d) l'Autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi; e) l'Autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresе; f) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'Autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento d'imposta in quest'altro Stato membro. Questa elencazione non è comunque tassativa, dato che possono sempre essere spontaneamente scambiati dati appartenenti a casi diversi da quelli previsti sopra.

²⁰¹ Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. trib., 2005, 467 ss.

In alcuni casi tassativamente indicati, l'Autorità può invero rifiutarsi di fornire le informazioni richieste, dato che la Direttiva, come abbiamo già detto, non impone un obbligo in tal senso. Questi casi si configurano quando: la legislazione nazionale o la prassi amministrativa dello Stato destinatario non autorizza l'Autorità competente alla ricerca o raccolta delle informazioni per le necessità dell'altro Stato; fornire le informazioni comporterebbe la divulgazione di un segreto commerciale, industriale, professionale, o l'originarsi di un contrasto con l'ordine pubblico; lo Stato richiedente non è in grado, per motivi di fatto o di diritto, di fornire a sua volta informazioni equivalenti.

Al fine di monitorare lo stato della collaborazione, gli Stati membri e la Commissione seguono costantemente lo svolgimento delle procedure e comunicano tra loro i risultati realizzati.

Le informazioni che vengono ottenute tramite la cooperazione comunitaria devono essere tenute segrete, e rese note solo in particolari situazioni. Sono accessibili solo a persone qualificate, e non possono essere utilizzate per fini diversi da quello espressamente previsto dalla Direttiva.

Se la legislazione dello Stato interpellato stabilisce limiti più stringenti alla segretezza rispetto a quelli disposti dalla Direttiva, esso non è obbligato a fornire alcuna informazione se lo Stato richiedente non si impegna a sua volta a rispettare tale regime più vincolante.

È da evidenziarsi che la Direttiva 77/799/CEE, nei suoi postulati, non individua mai una compiuta definizione di "informazione", pertanto si segue l'interpretazione della dottrina, secondo cui si prende in considerazione l'accezione ampia del termine, arrivando a ricomprendere nelle informazioni documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi utili a definire un caso concreto²⁰².

Al fine di svolgere un più efficace contrasto all'evasione fiscale e al riciclaggio di denaro, lo scambio delle informazioni reddituali è ora disciplinato dalla Direttiva 2011/16/UE²⁰³ del Consiglio del 15 febbraio 2011, e dalle sue successive modifiche e integrazioni, di cui si dirà *infra*.

La Direttiva 2011/16/UE è stata recepita dall'ordinamento italiano con il D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29, ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2013, in concomitanza con l'abrogazione della Direttiva 77/799/CEE. Le norme sullo scambio automatico di informazioni ivi contenute, in ottemperanza alle disposizioni contenute nell'art. 29 della stessa Direttiva 2011/16, sono invece entrate in vigore il 1° gennaio 2015.

²⁰² Cfr. IDEM, *Ivi*, 469 ss.

²⁰³ E dalle sue successive modificazioni e integrazioni di cui si dirà *infra*.

In tale nuova Direttiva²⁰⁴, si ritrova la precedente suddivisione delle tipologie di modalità di scambio di informazioni fiscali, a richiesta (art. 5 della Direttiva 2011/16/UE), spontaneo (art. 9) e automatico (art. 8).

La Direttiva 2011/16/UE, introduce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati membri, che deve avvenire senza precondizioni²⁰⁵.

Gli stati membri, non possono infatti rifiutarsi di fornire le informazioni soltanto perché sono detenute dalle banche o da altri tipi di istituti finanziari, e devono evadere le richieste entro sei mesi dal loro ricevimento, o entro due qualora le informazioni siano già in possesso dell'Autorità interpellata.

Lo scambio automatico ha ad oggetto le informazioni disponibili dal 1° gennaio 2014, e riguarda un ampliato elenco di categorie reddituali coperte dalle nuove disposizioni: redditi da lavoro, remunerazioni degli amministratori, assicurazioni sulla vita non coperte da altri strumenti sullo scambio di informazioni, pensioni, proprietà e redditi immobiliari²⁰⁶.

La Direttiva si applica a tutte le imposte, ad eccezione di IVA e dazi doganali, contributi previdenziali obbligatori, diritti quali quelli per i certificati e altri tipi di documenti rilasciati dalla pubblica Autorità, e tasse di natura contrattuale come ad esempio i corrispettivi per pubblici servizi²⁰⁷.

In seguito, la Direttiva 2014/107/UE²⁰⁸ del Consiglio del 9 dicembre 2014, entrò a modificare la Direttiva in parola, recependo il nuovo standard globale di matrice OCSE²⁰⁹ in

²⁰⁴ Tra i motivi introduttivi della Direttiva 2011/16/UE, il numero 7 è uno tra i più significativi: *“La presente Direttiva si basa sui risultati conseguiti con la Direttiva 77/799/CEE ma prevede norme più chiare e più precise che disciplinano la cooperazione amministrativa fra gli Stati membri ove necessario, al fine di stabilire, soprattutto per quanto riguarda lo scambio di informazioni, un ambito di applicazione più ampio della cooperazione amministrativa tra Stati membri. Le norme più chiare dovrebbero inoltre rendere in particolare possibile la copertura di tutte le persone fisiche e giuridiche nell'Unione, tenendo conto della gamma sempre crescente di istituti giuridici, inclusi non solo gli istituti tradizionali quali trust, fondazioni e fondi di investimento ma anche eventuali nuovi strumenti che possano essere creati dai contribuenti negli Stati membri”*.

²⁰⁵ Nei considerando della Direttiva in parola si asserisce che: *“È assodato che lo scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode”*.

²⁰⁶ Cfr. PARISOTTO R., *Con la Legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, in Corr. trib., 2016, 2605; URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1516; RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in Corr. trib., 2015, 2085.

²⁰⁷ Cfr. PARISOTTO R., *Con la Legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, cit., 2605.

²⁰⁸ Il considerando n. 9 della Direttiva 2014/107, stabilisce che: *“Al fine di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le amministrazioni fiscali che per gli operatori economici, è altresì essenziale assicurare che l'ampliamento dell'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni all'interno dell'Unione sia in linea con gli sviluppi internazionali. Per raggiungere tale obiettivo, è opportuno che gli Stati membri impongano alle proprie istituzioni finanziarie l'applicazione di norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (due diligence) che siano pienamente coerenti con quelle riportate nello standard comune di comunicazione di informazioni elaborato dall'OCSE”*.

²⁰⁹ Nel settembre 2013, l'OCSE fu incaricata dai leader del G20 di sviluppare un modello comune, uno standard globale, per lo scambio di informazioni finanziarie ai fini fiscali. Tale modello fu completato nel febbraio 2014,

materia di scambio automatico di informazioni: il CRS MCAA (Common Reporting Standards Multilateral Competent Authority Agreement).

La Direttiva 2014/107/UE, tra le varie novità, prevede l'obbligo per l'Autorità competente dello Stato membro, di comunicare automaticamente all'omologa dell'altro Stato membro, una gamma più ampia di informazioni rispetto a quanto previsto in precedenza, relative a categorie reddituali finanziarie: dividendi, plusvalenze e altri redditi finanziari, nonché i saldi dei conti correnti.

Nel dettaglio, le predette modifiche sono state inserite introducendo il paragrafo 3-*bis* all'art. 8 della Direttiva 2011/16/UE, il quale prevede l'obbligo della comunicazione dei dati anagrafici e fiscali relativi ai titolari dei conti correnti, e il relativo saldo al termine del periodo rendicontato, e per i conti in custodia, l'importo totale lordo degli interessi, dei dividendi, degli altri redditi generati in relazione alle attività detenute nel conto, e gli introiti lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagati o accreditati sul conto. Tutte queste informazioni, ricalcano esattamente quelle che sono oggetto di comunicazione nell'ambito del CRS MCAA.

La comunicazione dei nuovi elementi patrimoniali e reddituali, come previsto dalla Direttiva 2014/107/UE, riguarda i periodi a decorrere dal 1° gennaio 2016²¹⁰, e la stessa stabilisce che le novità ivi introdotte, in caso sovrapposizione con altre disposizioni comunitarie, prevalgono su qualsiasi altro strumento giuridico dell'Unione, tra cui la Direttiva 2003/48/CE²¹¹ del Consiglio.

e il testo definitivo, il commentario e gli schemi tecnici XML vennero approvati nel luglio dello stesso anno. Lo standard venne definito con la sigla CRS, *Common Reporting Standard*.

A ottobre 2014, 51 giurisdizioni hanno firmato il CRS *Multilateral Competent Authority Agreement* (CRS MCAA), che ha la sua base giuridica nell'art. 6 della Convenzione OCSE, e rappresenta lo strumento che rende effettivamente operativo il CRS presso i paesi firmatari.

Il CRS MCAA è composto di tre parti:

- il CRS inteso come descrizione tecnica delle attività di reporting e di due diligence che gli intermediari finanziari devono compiere;
- il Modello di Competent Authority Agreement, Model CAA, che contiene il testo dell'accordo amministrativo e il dettaglio delle regole relative allo scambio di informazioni;
- i commentari del CRS e del Model CAA.

Gli Stati membri dell'Unione Europea, devono firmare il CRS MCAA, valevole nei confronti dei Paesi terzi, e altresì recepire il nuovo standard all'interno, con la Direttiva 2014/107/UE.

Cfr. URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1515

²¹⁰ Cfr. PARISOTTO R., *Con la Legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, cit., 2606, e URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1516.

²¹¹ La Direttiva 2003/48/CE, cosiddetta Direttiva Risparmio, aveva lo scopo di garantire che i redditi da risparmio qualificabili come interessi su crediti, corrisposti da un residente in uno Stato membro, a favore di persone fisiche "effettive beneficiarie" residenti in un altro Stato membro fossero soggetti alla tassazione prevista in quest'ultimo Stato. La Direttiva obbligava gli Stati che non avevano aderito allo scambio delle informazioni tra le varie Amministrazioni, a versare una ritenuta (detta "euroritenuta") alla fonte del reddito da interessi, che era poi attribuita in modo anonimo allo Stato di residenza dei beneficiari effettivi. La stessa ritenuta venne applicata anche nei confronti di Stati extra UE, come Andorra, Liechtenstein, Principato di Monaco, San

In tal senso, la Direttiva UE 2015/2016 del Consiglio del 10 novembre 2015 ha disposto la definitiva abrogazione della Direttiva 2003/48/CE, affermando che *“la Direttiva 2014/107/UE, il cui campo di applicazione è generalmente più ampio di quello della Direttiva 2003/48/CE, dispone che in caso di sovrapposizione deve prevalere la Direttiva 2014/107/UE”*.

Il Decreto Ministeriale del 28 dicembre 2015 ha provveduto al recepimento all'interno della normativa nazionale della Direttiva in parola, oltre che all'attuazione della Legge 18 giugno 2015, n. 95 ivi richiamata, contenente gli adempimenti spettanti alle istituzioni finanziarie italiane, ai fini della messa in opera dello scambio automatico di informazioni derivante dall'accordo con gli Stati Uniti d'America (il cosiddetto FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act).

Tramite tale Decreto sono state fornite le informazioni necessarie per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione del nuovo standard CRS.

Le istituzioni finanziarie coinvolte in qualità di soggetti attivi, sono soprattutto banche, società di intermediazione mobiliare (SIM), società di gestione del risparmio (SGR), imprese di assicurazione, oicr, società fiduciarie e trust.

L'attività di due diligence (ossia di investigazione e approfondimento) è concentrata su quattro categorie di conti finanziari: conti preesistenti e nuovi conti di persone fisiche, e conti preesistenti e nuovi conti di entità. La data discriminante per la classificazione è il 31 dicembre 2015.

Per i nuovi rapporti finanziari (new accounts) di persone fisiche e di entità, è sufficiente acquisire un'autocertificazione del titolare del conto, al fine di permettere agli intermediari di determinare la residenza fiscale del cliente.

Per i rapporti finanziari preesistenti (preexisting accounts), gli intermediari devono condurre un'indagine per individuare nei propri archivi un indirizzo di residenza attuale del titolare del conto, comprovato da elementi certi e sicuri. In caso contrario, si deve acquisire un'autocertificazione del titolare.

I conti di entità preesistenti, che abbiano importo inferiore a 250 mila USD non rientrano nella due diligence e quindi nello scambio automatico previsto dal CRS, mentre per quelli con importo sopra la soglia l'indagine deve concludersi entro il 31 dicembre 2017, come per i conti preesistenti di persone fisiche che abbiano importo inferiore a 1 milione di

Marino e Svizzera. Cfr. PARISOTTO R., *Con la Legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, cit., 2603.

USD. Per i conti di persone fisiche preesistenti, e di importo rilevante (sopra il milione di USD), la due diligence doveva invece concludersi il 31 dicembre 2016.

Un problema che si potrebbe rivelare gravoso riguarda le entità non finanziarie passive, quando si debbano approfondire le ricerche per individuare il “controlling persons”, ossia il reale beneficiario effettivo del conto, colui che in ultima istanza esercita il controllo sull’entità.

Altra criticità è rappresentata dai “change in circumstances”, ovvero i cambi di circostanza che renderanno necessario aggiornare la posizione bancaria, o lo status fiscale del titolare del conto²¹².

L’ultima modifica alla Direttiva 2011/16/UE è stata quella compiuta con la Direttiva 2015/2376/UE dell’8 dicembre 2015.

Lo scopo di questa nuova Direttiva, è stato quello di introdurre nello scambio automatico di informazioni anche i “tax rulings”²¹³ che i contribuenti europei stipulano con le Amministrazioni degli altri Stati membri. La spinta ad inserire nello scambio anche questo tipo di informazioni, è dipesa molto dallo scandalo “LuxLeaks” del 2014, quando si scoprì che numerose multinazionali europee avevano deciso di stabilire la propria sede in Lussemburgo per via di vantaggiosissimi accordi fiscali fissati tra esse e l’Autorità lussemburghese.

La Direttiva 2015/2376/UE, amplia quindi lo scambio automatico di informazioni includendo anche i rulings preventivi transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

Essa prevede come termine per l’adeguamento della normativa nazionale degli Stati membri il 31 dicembre 2016, e per l’entrata in vigore delle novità introdotte l’1 gennaio 2017²¹⁴.

1.3. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Abbiamo visto come la cooperazione internazionale per lo scambio di informazioni sia basata sul complesso rapporto esistente tra disciplina nazionale, disciplina bilaterale, accordi e convenzioni multilaterali, e direttive comunitarie.

²¹² Cfr. URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1518 ss.

²¹³ Con questa pratica si definisce in anticipo il trattamento fiscale che un Paese garantisce ad una società, indicando la modalità con cui le imposte verranno calcolate. In questo modo, le multinazionali possono scegliere il Paese che riserva loro il trattamento fiscale più favorevole, in cui potranno porre la loro sede.

²¹⁴ Cfr. URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1517.

Negli ultimi anni, con l'intensificarsi della lotta all'evasione transfrontaliera, sono stati ratificati numerosi trattati bilaterali, nella direzione del superamento del segreto bancario anche per quanto riguarda Paesi considerati tradizionalmente inespugnabili da questo punto di vista.

Tali trattati, hanno quasi sempre come riferimento fondamentale l'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dei redditi e dei capitali OCSE, e prevedono lo scambio delle informazioni necessarie per l'applicazione delle leggi interne relative alle imposte. Scambio che dovrà essere oggetto di una Convenzione internazionale, stipulata tra i due Stati contraenti²¹⁵.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni, solitamente bilaterali, hanno la forma di trattati internazionali, e, secondo la prassi universalmente riconosciuta (recepita dall'art. 80 della Costituzione italiana), devono essere ratificati dall'organo legislativo di ciascuno Stato firmatario. Successivamente, la Convenzione entra in vigore dopo che i rappresentanti diplomatici degli Stati scambiano gli strumenti di ratifica²¹⁶.

Di norma, esse hanno rilievo per i fatti accaduti in seguito alla loro entrata in vigore.

Trattati bilaterali sono stati siglati dal nostro Paese con nazioni tradizionalmente definite a fiscalità privilegiata, come Svizzera, San Marino, Montecarlo (Principato di Monaco), Liechtenstein e Città del Vaticano.

La strada verso la trasparenza fiscale della Confederazione Elvetica, era invero già stata tracciata dalla firma della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa²¹⁷ (Convenzione MAAT), avvenuta il 15 ottobre 2013.

La Svizzera, inoltre, sempre in quel periodo aveva iniziato a sottoscrivere importanti protocolli di modifica delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, conformi ai nuovi standard OCSE, in materia di scambio di informazioni a domanda e deroganti al segreto bancario e professionale²¹⁸.

²¹⁵ Cfr. ARMELLA S., *Ammesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, cit., 1996 s.

²¹⁶ Cfr. RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, cit., 2088 s.

²¹⁷ La Convenzione MAAT, promossa congiuntamente dal Consiglio Europeo e dall'OCSE, aperta alla firma il 25 gennaio 1988, in vigore dall'1 aprile 1995, e in Italia dall'1 maggio 2006, è uno strumento di cooperazione internazionale multilaterale, riguardante lo scambio di informazioni ed i servizi di assistenza alla notificazione e alla riscossione.

La firma della Svizzera, decreta la fine del segreto bancario svizzero nei confronti di tutti i Paesi firmatari della stessa Convenzione, dato il meccanismo ivi previsto, appunto di scambio di informazioni in deroga al segreto bancario. Cfr. CAVALLARO V. J., VITALE L., *Svizzera: scambio di informazioni in deroga al segreto bancario*, in *Corr. trib.*, 2013, 3732, e URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, cit., 1514.

²¹⁸ Cfr. CAVALLARO V. J., VITALE L., *Svizzera: scambio di informazioni in deroga al segreto bancario*, in *Corr. trib.*, 2013, 3731 s.

Con questo Paese, invero, in data 23 febbraio 2015, è stato sottoscritto un Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera²¹⁹, il quale ha previsto l'introduzione di un nuovo art. 27, contenente essenzialmente quanto disposto dall'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE.

In particolare, l'art. 27 cit. prevede che, dalla data della stipula i due Stati contraenti si scambino informazioni su richiesta, senza che possa più essere opposto il segreto bancario.

Al contempo, tra i due Paesi è stata firmata anche una "roadmap", contenente un impegno politico in relazione a vari aspetti bilaterali di natura fiscale e finanziaria, tra cui: l'adozione, in futuro, dello strumento dello scambio automatico di informazioni secondo il nuovo standard OCSE (il CRS), e la possibilità di inoltrare all'altro Stato domande su gruppi di contribuenti che si presume intendano dissimulare valori non dichiarati, salvo che le richieste assumano la forma di fishing expeditions.

Con il Liechtenstein, in data 26 febbraio 2015, è stato invece firmato un Accordo basato sul modello OCSE di TIEA²²⁰ (Tax Information Exchange Agreement), dato che manca ad oggi una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con l'Italia.

In base a questo strumento, lo Stato destinatario delle richieste non può rifiutarsi di fornire le informazioni allo Stato richiedente per mancanza di interesse ai propri fini fiscali, né può più opporre il segreto bancario.

Un ulteriore Protocollo disciplinante le richieste di gruppo²²¹, in conformità con lo standard OCSE, è stato approvato, per cui sarà possibile (alla stregua di quanto previsto nell'omologo firmato con la Svizzera) presentare richieste in relazione a categorie di

²¹⁹ La Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera era stata firmata il 9 marzo 1976.

²²⁰ Il TIEA è uno strumento giuridico che si presenta in forma di trattato internazionale bilaterale (in prevalenza), o multilaterale, e riporta caratteristiche e modalità operative identiche a quelle delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ma limita il suo contenuto alla definizione delle modalità per lo scambio di informazioni fiscali tra gli Stati che li sottoscrivono.

Una delle controparti, è infatti un Paese a bassa fiscalità, con il quale non è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni, né si ritiene possibile la sottoscrizione di un Accordo del genere, per via dei tempi di approvazione molto lunghi in questo Paese, ed anche per evitare il rischio che tale intesa si traduca in una doppia non-imposizione. Cfr. RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, cit., 2089.

²²¹ Le richieste di gruppo sono anche definite "rogatorie di gruppo", e rappresentano domande di assistenza fiscale fondate su modelli di comportamento e prive di indicazioni concrete relative al nome o a dati personali. Esse non riguardano dunque uno o più soggetti predeterminati, bensì si riferiscono a persone appartenenti a determinate categorie in cui sono incluse un numero indeterminato di persone fisiche, che hanno in comune la messa in atto di un certo modello di comportamento, e che sono comunque ancora sconosciute all'Autorità rogante. Il contenuto di questo comportamento, dev'essere definito nel modo più preciso possibile.

Affinché una simile domanda venga ammessa, essa non deve costituire fishing expedition.

Cfr. BERNASCONI P., SCHÜRCH S., a cura di MAISTO G., *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti*, in Riv. dir. trib., 2015, V, 139 ss.;

comportamenti, che fanno presumere l'intenzione dei contribuenti di nascondere al Fisco patrimoni o attività illegalmente detenute nell'altro Stato contraente.

Con riferimento al Principato di Monaco, anche in questo caso è stato stipulato nel 2 marzo 2015 un Accordo in base al modello OCSE di TIEA, e un aggiuntivo Protocollo che disciplina condizioni e modalità delle richieste di gruppo²²².

I suddetti Accordi di scambio di informazioni stipulati tra i tre Stati e l'Italia, potranno retroagire alla data di sottoscrizione, anche se l'entrata in vigore sarà differita nel tempo.

Per quanto riguarda lo scambio di informazioni tra Italia e Francia, tanto al centro del dibattito all'interno del presente lavoro, esso è disciplinato dall'art. 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i due Stati il 5 ottobre 1989, che riporta in sostanza lo stesso contenuto di cui all'art. 26 del Modello OCSE.

La Confederazione Elvetica, il Liechtenstein e il Principato di Monaco, sottoscrivendo i suddetti Accordi, hanno potuto beneficiare della cosiddetta "Voluntary Disclosure".

L'art. 1 della Legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha infatti introdotto l'art 5-*quinquies* al D.L. n. 167/1990, il quale dispone la concessione di riduzione delle sanzioni e del periodo di accertamento, per quegli Stati detentori di capitali che avessero sottoscritto un Accordo per lo scambio di informazioni entro il 2 marzo 2015.

La caratteristica di questi Accordi, è data dalla possibilità per il nostro Paese di effettuare delle richieste di gruppo, senza individuare i singoli, ma riferita ai contribuenti che hanno in comune le seguenti caratteristiche (la data discriminatoria sarà quella di sottoscrizione dell'Accordo):

- conti chiusi, in modo non rintracciabile, attraverso prelevamento in contanti o trasferimento della disponibilità presso intermediari di Paesi esterni al CRS;
- conti sostanzialmente svuotati, qualora avessero avuto saldo superiore a 15.000 euro alla fine del mese precedente la firma, mentre in seguito alla sottoscrizione si sono ridotti di oltre il 50%;
- conti inattivi, non chiusi o non svuotati

Tale procedura, comunque non riguarderà i contribuenti che hanno trasferito i fondi in Stati che aderiscono al CRS, ovvero quelli che hanno rilasciato l'autorizzazione allo scambio di informazioni a richiesta (waiver)²²³.

In conclusione, possiamo affermare che l'operazione di Voluntary Disclosure ha riscontrato notevole successo sia in Italia, sia in altri Paesi OCSE che l'hanno sperimentata,

²²² Cfr. CORASANITI G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corr. trib.*, 2015, 1363 ss.

²²³ Cfr. RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, cit., 2090 s.

grazie soprattutto all'improvviso irrigidimento delle politiche di compliance fiscale dei Paesi ex Paradisi fiscali, i quali si stanno piano piano adeguando all'odierno e oramai necessario regime globale di trasparenza fiscale e bancaria.

Conclusioni

Possiamo dire che lo scopo fondamentale del presente lavoro è stato cogliere quelle che sono ad oggi le principali teorie e gli orientamenti vigenti, dottrinali e giurisprudenziali, in merito ad un argomento di grande rilevanza per le implicazioni pratiche e fiscali che ha determinato: le Liste di evasori e la loro utilizzabilità nei procedimenti di accertamento del reddito reale dei contribuenti.

Abbiamo preliminarmente affrontato il tema delle “Liste”, le quali possono essere viste, a mio avviso, come un tentativo di denuncia, questa volta riuscito, dell’illegalità diffusa nei sistemi bancari e finanziari operanti nei Paesi offshore, avvenuto ad opera di chi crede ancora in un mondo che possa garantire la parità di opportunità a ciascun individuo, e che di fronte a un così grave ed evidente aggiramento delle norme attuato dai gestori delle banche per favorire i clienti più facoltosi, cioè quelli da cui si ricava maggior profitto, ha deciso di rischiare tutto per combattere questi comportamenti dettati dallo strapotere assunto dagli istituti di credito.

Prima di questi scandali, invero, nessuno parlava mai del potere manipolativo della finanza, perché non si sapeva che esistesse, dato che nessuno era mai venuto a conoscenza dei metodi di funzionamento di queste banche, perché il segreto professionale era fortemente rispettato da ogni membro dell’istituto.

Per queste organizzazioni, infatti, il segreto è tutto. Il segreto consente di nascondere al Fisco dei Paesi di residenza il vero ammontare delle ricchezze ivi prodotte, ostacolando in tal modo il calcolo delle imposte realmente dovute dai contribuenti, ciò tuttavia è anche un meccanismo che si è rivelato molto facile da incrinare: come abbiamo visto, è infatti sufficiente che uno solo non sia d’accordo con questo sistema per far saltare tutto l’insieme.

Il venir meno di questo segreto, in conseguenza all’adozione dei nuovi Accordi internazionali regolanti lo scambio di informazioni fiscali che sono stati recentemente firmati anche da molti ex paradisi fiscali, sta via via portando alla fine del potere di queste banche.

Relativamente all’analisi dei vari orientamenti della giurisprudenza italiana, in merito alle violazioni compiute dall’Amministrazione finanziaria nella fase di acquisizione delle liste, i più convincenti sembrerebbero quelli che depongono per l’inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite, sebbene contengano anch’essi alcuni elementi di perplessità.

A mio modesto parere, le pronunce emesse in ambito tributario non dovrebbero basare il loro verdetto di inutilizzabilità delle liste esclusivamente sulle sentenze estere che abbracciano il medesimo pensiero (soprattutto francesi), o sul provvedimento del Gip di Pinerolo reso in ambito penale.

Abbiamo infatti visto che le sentenze enunciate dai giudici esteri non dovrebbero essere considerate come un orientamento vincolante nei giudizi nazionali, dato che questi ultimi risultano del tutto indifferenti alle pronunce estere, a causa della reciproca indipendenza dei vari ordinamenti nazionali.

Allo stesso modo, conseguentemente all'applicazione del principio del "doppio binario" che separa la giurisdizione tributaria da quella penale, le sentenze che sono emesse in ambito penale non hanno mai valore di cosa giudicata nel processo tributario, come è stabilito dall'art. 654 c.p.p., data la diversità degli elementi probatori che i due processi possono accogliere, per cui le sentenze tributarie che dichiarano inutilizzabili le liste in ragione di provvedimenti resi nella giurisdizione penale, avrebbero dovuto argomentare con altre prove o altri principi il loro convincimento.

Neppure pare condivisibile l'orientamento secondo cui le prove derivanti dalle liste sarebbero ammissibili in quanto acquisite nel rispetto delle procedure comunitarie dettate in materia di scambio di informazioni, di cui alla Direttiva 77/799/CEE. Questa tesi, parte dal presupposto che il principio di legalità dell'azione amministrativa abbia rilevanza meramente territoriale, cosicché le violazioni avvenute all'estero non sono considerate rilevanti.

Tuttavia, l'illecita acquisizione iniziale non viene, anche secondo la mia opinione, sanata dai successivi scambi legalmente compiuti, dato che i dati scambiati non permettono neppure di appurare con un certo grado di sicurezza la loro attendibilità, elemento imprescindibile affinché gli stessi possano essere utilizzati come base di un avviso di accertamento.

Al contrario, parrebbe più plausibile l'orientamento basato sul principio dell'illegittimità derivata in precedenza affrontato, secondo cui l'illiceità dell'acquisizione dei dati, derivante dall'averli trafugati dalla banca, provocherebbe l'illiceità anche di tutti i successivi scambi, indifferentemente dal fatto che siano stati eseguiti o meno nel rispetto delle leggi, e l'annullamento degli atti impositivi finali.

Rimane comunque una parte della dottrina che non concorda sull'illegittimità dell'acquisizione dei dati, che è sempre stata solo supposta, ma di cui non sono mai state fornite prove reali. Se si agisse allora nel convincimento di quanto appena esposto, ossia considerando le liste non più illecitamente acquisite, verrebbe meno il fondamento della teoria dell'inutilizzabilità generale delle liste, secondo cui la piena utilizzabilità è riconosciuta ai soli dati di cui il giudice abbia riscontrato la rituale assunzione.

La stragrande maggioranza degli interpreti, ritiene comunque che l'invalidità dell'acquisizione sia oramai da considerarsi scontata, e che gli elementi di cui alle liste,

ritenuti inutilizzabili come unico mezzo probatorio a fondamento della pretesa fiscale, possano comunque valere come spunto di innesco di ulteriori indagini, per eventuali procedimenti di accertamento fiscale, al pari degli scritti anonimi. Lo stesso illegale transito delle informazioni bancarie tra Paesi, non potrebbe infatti non provocare almeno un “depotenziamento” del valore probatorio delle liste.

A parere di una parte della dottrina, ed anche a mia modestissima opinione, l’interesse alla corretta partecipazione dei contribuenti alle spese pubbliche, di cui all’art. 53 della Costituzione, prevale su ogni altro interesse, per cui ritengo sia giusto considerare le liste almeno come fonti di innesco, di modo che l’Amministrazione finanziaria possa comunque utilizzare quei dati per indagare ulteriori elementi che provino la condotta illecita dei contribuenti sospetti, formulando richieste nominative specifiche da presentare alle banche estere, in base alle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Viste le numerose incertezze e dubbi ancora aperti sui fatti ivi considerati, e le altrettanto variabili teorie dottrinali e orientamenti giurisprudenziali di merito, non c’è da stupirsi che anche la Corte di legittimità abbia espresso orientamenti opposti ed altalenanti nel tempo.

Il recente orientamento della giurisprudenza della Cassazione, nelle sentenze di aprile e di agosto 2015, lascia invero perplessi perché, come abbiamo visto, utilizza alcune argomentazioni piuttosto azzardate, che sono state smontate dagli studiosi.

Alcuni, ed anche la sottoscritta, non concordano con la Corte quando afferma che anche un unico elemento indiziario potrebbe essere potenzialmente idoneo a giustificare un avviso di accertamento, specie quando tale indizio sia derivante da una lista, per cui non si può avere conferma circa l’attendibilità e la genuinità del dato medesimo, dal momento che la provenienza non può essere verificata in quanto incerta. L’Amministrazione deve invero essere sempre in grado di giustificare la propria pretesa fiscale - cosa inverosimile quando l’avviso è basato esclusivamente su un siffatto impreciso elemento presuntivo, dal quale è difficile ottenere la prova dell’esistenza della disponibilità finanziaria all’estero - al fine di evitare il rischio di emettere avvisi di accertamento su fatti che non corrispondono alla reale situazione patrimoniale del contribuente.

Un accertamento basato solo su elementi indiziari così lacunosi, manchevoli dei requisiti di gravità e precisione, sarebbe altresì senz’altro contrario al principio del giusto processo di cui all’art. 111 della Costituzione. Di nuovo, ritengo, nella mia modestissima opinione, che allora la lista dovrebbe essere utilizzata soltanto come fonte di innesco di indagini aggiuntive, finalizzata a far acquisire ulteriore documentazione probatoria, questa

volta in maniera legittima, che, se rinvenuta, sarà posta a base dell'eventuale successivo avviso di accertamento.

Per quanto riguarda le sentenze di agosto, nn. 19650-19651, abbiamo visto come la Corte, al fine di validare le sue teorie, abbia deciso di arrischiarsi spingendosi addirittura a sollevare la tematica dell'interpretazione delle norme costituzionali, affermando che i diritti economici tutelati dalla Costituzione sono "inferiori" ai diritti fondamentali della persona sempre ivi tutelati.

Esistono diverse teorie che si contrappongono, ma a mio modesto parere, in conformità con la tesi sostenuta da molti altri studiosi, cercare di differenziare il peso delle varie norme costituzionali è molto rischioso, e potrebbe dar luogo ad interpretazioni e successivi pronunciamenti di natura opposta, a seconda dell'opinione soggettiva che chi interpreta ha in merito.

Riferimenti bibliografici

ARMELLA S., *Amnesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, in Corr. trib., 2015, 1995 ss.

ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in Corr. trib. 2012, 3258 ss.

AVOLLO D., SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della <lista Falciani>*, in Corr. trib., 2012, 325 ss.

BAMBINO M., *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della "lista Falciani"*, in Rass. trib., 2014, 1317 ss.

BERNASCONI P., SCHÜRCH S., a cura di MAISTO G., *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti*, in Riv. dir. trib., 2015, V, 109 ss.

BRIGHENTI F., *Presunzione di prelevamenti bancari = ricavi o compensi: finalmente una sentenza che spiega tutto*, in Boll. trib., 2015, 319 ss.

BRUSCHETTA E., *Presunzione legale relativa per gli accertamenti bancari*, in GT – Riv.giur.trib., 2013, 347 ss.

CALANDRA R., *Dalla lista Pessina evasione da 300 milioni*, Il Sole – 24 Ore, 6 novembre 2009.

CARACCIOLI I., *"Lista Falciani" e "Panama Papers": esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, in Riv. dir. trib., 2016, III, 50 ss.

CAVALLARO V. J., VITALE L., *Svizzera: scambio di informazioni in deroga al segreto bancario*, in Corr. trib., 2013, 3731 ss.

CIARCIA A. R., *L'utilizzo, nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 831 ss.

CIPOLLA, G. M., *La prova nel diritto tributario – 24. Le prove illecite*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 609 ss.

CORASANITI G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corr. trib.*, 2015, 1361 ss.

FALCIANI, H., 2015. *La cassaforte degli evasori*. Milano: chiarelettere.

LODI L., *Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite*, in *GT - Riv.giur.trib.*, 2006, 234 ss.

MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, in *Corr. trib.*, 2013, 2462 ss.

MARCHESELLI A., *<Lista Falciani>: le prove sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, 3910 ss.

MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 791 ss.

MINCUZZI A., *Panama Papers, arrestato a Ginevra un informatico di Mossack Fonseca*, *Il Sole – 24 Ore*, 15 giugno 2016.

MINCUZZI A., *Panama Papers, online i dati su 200mila società offshore*, *Il Sole – 24 Ore*, 9 maggio 2016.

MINCUZZI A., *I Panama Papers, la lista Falciani e la profezia di Tremonti*, *Il Sole – 24 Ore*, 11 aprile 2016.

MISCALI M., *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 759 ss.

MONTEMITRO M. T., *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, in Riv. dir. trib., 2015, II, 212 ss.

MONTEMITRO M. T., *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, in Riv. dir. trib., 2015, II, 72 ss.

MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in Rass. trib., 2016, 147 ss.

MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in Rass. trib., 2012, 1007 ss.

PARISOTTO R., *Con la Legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, in Corr. trib., 2016, 2603 ss.

PERRUCCI U., *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani"*, in Boll. trib., 2011, 594 ss.

RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le "ali"?*, in GT – Riv.giur.trib., 2013, 564 ss.

RAGGI N., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in GT – Riv.giur.trib., 2012, 928 ss.

RIODA B., *Evasione fiscale: perquisite 80 società in tutta Italia*, Il Sole – 24 Ore, 6 novembre 2009.

RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in Corr. trib., 2015, 2085 ss.

SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. trib., 2005, 453 ss.

SCALIA R., *Note sulle liste di correntisti "provenienti" dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2013, II, 185 ss.

SCHIAVOLIN, R., voce *Segreto bancario*, in *Enciclopedia Giuridica* (Treccani), Roma, 2014, VIII), 1 ss.

SERVIDIO S., *Lista Falciani: la controversa utilizzazione delle informazioni acquisite illegittimamente all'estero*, in *Boll. Trib.*, 2013, 342 ss.

STUFANO S., *L'inutilizzabilità delle risultanze penali nel procedimento tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, 354 ss.

TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 323 ss.

TOSI L., "*Testimonianza orale*" e "*testimonianza scritta*" nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 761 ss.

TUNDO F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, in *Corr. trib.*, 2013, 1608 ss.

URGEGHE G., PALAMÀ E., *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, in *Corr. trib.*, 2016, 1514 ss.

VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 3160 ss.

VALENTE P., CARACCIOLI I., MATTIA S., *L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"*, in *Fisco*, 2013, 7132 ss.

VERGINE S., *Panama Papers, 10 cose da sapere sulla più grande fuga di notizie di tutti i tempi*, *L'Espresso*, 5 aprile 2016.

VIGNOLI A., LUPI R., *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi*, 2011, 268 ss.

VIGNOLI A., *Lista Falciani: come dimostrare l'inutilizzabilità dell'acquisizione illecita?*, in Dialoghi, 2011, 483 ss.

VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in Dir. prat. trib., 2015, II, 1120 ss.

VIOTTO, A., 2002. *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*. Milano: Giuffrè Editore.

VOZZA A., VIGNOLI A., *Ancora sull'inutilizzabilità <diretta> delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari*, in Dialoghi, 2013, 161 s.

VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della <lista Falciani> nel processo tributario*, in Corr. trib., 2013, 885 ss.