



APPROFONDIMENTO

L'orientamento della giurisprudenza italiana sull'utilizzabilità della c.d. "Lista Falciani"

di Piergiorgio Valente^(*), Ivo Caraccioli^(**) e Salvatore Mattia^(***)

La c.d. "Lista Falciani" contiene (presunte) informazioni su circa 127.000 conti correnti intrattenuti presso la banca HSBC, sottratte a quest'ultima dall'ex dipendente Hervé Falciani. Gli orientamenti della giurisprudenza di merito e di legittimità non sono univoci sulla possibile utilizzabilità, nel processo tributario e nel procedimento di accertamento fiscale, delle informazioni acquisite illegittimamente dall'Amministrazione fiscale francese. Tuttavia, emerge un orientamento intermedio della Corte di Cassazione penale che ne sancisce la rilevanza come "spunto di indagine".

1. Premessa

La c.d. "Lista Falciani" contiene (presunte) informazioni su circa 127.000 conti correnti intrattenuti presso la banca HSBC, sottratte a quest'ultima da un ex dipendente, il sig. Hervé Falciani, il quale si è introdotto illecitamente nel sistema informativo del predetto istituto bancario ed ha acquisito, senza alcun permesso, i **dati dei clienti esteri** e delle loro **attività deposi-**

tate presso la banca, poi consegnati all'Amministrazione finanziaria francese.

La "Lista Falciani" può essere di particolare interesse per le Amministrazioni finanziarie in quanto contiene i nominativi di "potenziali evasori" aventi la disponibilità di ingenti capitali all'estero, in violazione delle norme sul **monitoraggio fiscale**.

Anche le autorità italiane sono entrate in possesso di tale lista ed hanno avviato una serie di indagini volte ad accertare l'esistenza di imposte evase nel territorio nazionale.

La suddetta lista non rappresenta il primo e unico documento (comunque acquisito dalle autorità italiane) contenente dati relativi a contribuenti italiani di rilevante importanza per l'Amministrazione finanziaria: in precedenza, erano state acquisite dalle autorità italiane la c.d. "Lista Vaduz"¹ (contenente dati sottratti da Heinrich Kieber alla fiduciaria LGT di Vaduz), la c.d. "Lista Pessina"² e la c.d. "Lista San Marino"³.

^(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners e Chairman Fiscal Committee CFE.

^(**) Centro Studi Internazionali GEB Partners e Presidente del Centro di Diritto Penale Tributario.

^(***) Centro Studi Internazionali GEB Partners e Segretario del Comitato Tecnico Fiscale ANDAF.

¹ Nel marzo 2008 è pervenuta al Ministero delle Finanze italiano una lista di oltre 388 presunti evasori fiscali correntisti presso la *Liechtenstein Global Trust* (LGT), per un totale pari ad euro 1.377.250. La lista proveniente da Vaduz, la capitale del principato del Liechtenstein, era stata consegnata al Governo tedesco da Heinrich Kieber, funzionario della banca del Liechtenstein. Una seconda lista di presunti evasori, rinvenuta sempre dal Governo tedesco, riguardava oltre 2.300 correntisti presso la banca *Liechtensteinische Landesbank* (LLB).

² La "Lista Pessina" prende il nome dall'avvocato e notaio svizzero Fabrizio Pessina, nel cui *computer*, nel febbraio 2009, fu trovata una lista di nomi (circa 500), presunti evasori fiscali.

La Lista Falciani è stata, nel corso degli ultimi anni, oggetto di numerose controversie tributarie, le quali si fondano, in particolar modo, sul suo possibile utilizzo ai fini probatori per contestare l'illecita sottrazione a tassazione dei redditi indicati nell'elenco.

La giurisprudenza di merito e di legittimità si sono ripetutamente pronunciate sull'ammissibilità, ai fini probatori, di tali documenti illegittimamente acquisiti, giungendo a decisioni discordanti in ordine alla possibile utilizzabilità delle informazioni *ivi* contenute.

2. Lo scambio di informazioni tra Stati

Lo scambio di informazioni tra Stati è disciplinato a livello convenzionale dall'art. 26 del Modello OCSE, il quale fissa i principi volti a consentire a uno Stato contraente di richiedere all'altro dati relativi a determinati contribuenti, con l'obiettivo di prevenire l'evasione e la frode fiscale.

È, infatti, obbligo degli Stati scambiare le informazioni prevedibilmente rilevanti, al fine di assicurare la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali ovvero delle legislazioni interne dei Paesi contraenti.

Lo scambio di informazioni tra Stati membri, al fine di consentire la corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, è previsto, a livello comunitario, dalla Direttiva 2011/16/UE⁴.

Secondo quanto previsto dal par. 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, i dati possono

essere scambiati secondo tre diverse modalità:

- la trasmissione può avvenire **automaticamente** (c.d. *routine exchange*): le informazioni riguardanti un determinato contribuente sono inoltrate con sistematicità dallo Stato della fonte a quello di residenza⁵;
- gli Stati contraenti possono **scambiarsi spontaneamente dati**, a condizione che siano rilevanti per le indagini svolte dalle autorità estere⁶, e
- i documenti possono essere trasmessi **su richiesta** da parte di uno Stato. Il procedimento viene avviato con la preparazione e l'invio della richiesta alle autorità straniere, che ne analizzano il contenuto. Successivamente, i dati sono raccolti dal Paese richiesto, il quale deve utilizzare le procedure che, nel rispetto della propria normativa e della propria prassi amministrativa, permettono di ottenere e fornire le informazioni richieste⁷.

³ Tale lista contiene i nominativi di 1.170 presunti evasori detentori di conti corrente a San Marino, presso *SMI Bank*. La "Lista San Marino" è il risultato di una rogatoria della Procura di Roma, chiesta a fine 2009, per ottenere documenti relativi alla *San Marino Investment Bank*, in relazione a presunte attività di riciclaggio.

⁴ La Direttiva n. 2011/16/UE ha abrogato e sostituito la Direttiva n. 77/977/CEE, sulla cooperazione amministrativa tra Stati membri. L'art. 1 della nuova Direttiva 2011/16/UE stabilisce che "le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2". Ai sensi dell'art. 2 la direttiva si applica "alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato membro, comprese le autorità locali", ad eccezione dell'"imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali" e delle "accise contemplate da altre normative dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri".

Per approfondimenti cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, IPSOA, 2013, p. 165 ss.

⁵ Anche l'art. 8 della Direttiva 2011/16/UE prevede lo scambio automatico di informazioni tra Stati membri su certe categorie specifiche di reddito e di capitale.

Per ulteriori approfondimenti sulle recenti modifiche della suddetta direttiva, cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, op. cit., p. 165 ss.; P. Valente, *Lotta all'evasione: la proposta di modifica della direttiva n. 2011/16/UE*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 20 giugno 2013; P. Valente-C. Alagna, *Scambio di informazioni automatico per combattere l'evasione fiscale nell'UE*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 3 aprile 2013.

⁶ L'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE stabilisce che lo scambio spontaneo di informazioni tra Stati deve avvenire in presenza delle seguenti condizioni:

- "a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale 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 un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più paesi in modo tale da comportare una diminuzione di 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 risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresе;
- e) 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 dell'imposta in quest'altro Stato membro".

⁷ L'art. 5 della Direttiva 2011/16/UE dispone che: "Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette all'autorità richiedente le informazioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa".

Una volta acquisiti i dati, questi devono essere inviati allo Stato richiedente, che è tenuto a fornire un **feedback** in merito all'uso e all'utilità **dei documenti ricevuti**.

Lo scambio di informazioni tra **Italia** e **Francia** (Paese che per primo ha acquisito le informazioni contenute nella "Lista Falciani") è disciplinato dall'art. 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i due Stati, il quale ripropone il medesimo contenuto dell'art. 26 del Modello OCSE. Benché la norma non preveda, per gli Stati contraenti, specifici obblighi sulla procedura concreta di richiesta dei dati, tuttavia impone alcuni limiti sulle modalità di acquisizione.

In particolare, l'art. 27, par. 2, lett. b) della Convenzione Italia-Francia prevede che le disposizioni sulla cooperazione amministrativa internazionale non possono, in nessun caso, essere interpretate nel senso di imporre a uno Stato l'obbligo "di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quella di un altro Stato".

Tale disposizione si rinvia altresì all'art. 17 della Direttiva 2011/16/UE, secondo il quale "la presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione".

Alla luce di tale norma convenzionale, lo Stato francese richiesto può fornire soltanto quelle informazioni che possono essere acquisite legittimamente in virtù della propria legislazione o con la normale attività istruttoria interna⁸. Dunque, possono essere scambiate le informazioni che siano già in possesso dell'Autorità fiscale o che comunque possano essere ottenute per mezzo di una regolare attività di controllo e di accertamento⁹.

Il rispetto della normativa fiscale interna non può non comprendere, evidentemente, il rispetto

⁸ Per approfondimenti, cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, op. cit., p. 4 ss.; C. Alagna-S. Mattia, *Scambio di informazioni automatico e spontaneo tra Stati, verifiche congiunte e simultanee*, in "Fiscalità e commercio internazionale" n. 9/2011.

⁹ Sul punto, cfr. par. 16 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE. Per approfondimenti cfr. P. Valente-L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, op. cit., p. 4 ss., P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, IPSOA, 2012, p. 924 ss.

delle disposizioni formali e sostanziali che delimitano il potere di accertamento del Fisco, con la conseguenza che la violazione di tali precetti influisce negativamente sull'utilizzo delle informazioni acquisite.

La conformità alla procedura di scambio di informazioni non dovrebbe "sanare" l'illegittimità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale: i principi della cooperazione internazionale non potrebbero avere l'effetto di rimuovere i vizi originari e intrinseci dei dati acquisiti *contra legem* in un altro ordinamento.

3. L'inutilizzabilità della "Lista Falciani" secondo la giurisprudenza

La giurisprudenza (di legittimità e di merito) si è più volte espressa, anche se non in maniera univoca, in merito all'utilizzabilità, nel processo sia penale che tributario, della documentazione acquisita illecitamente.

L'orientamento prevalente della giurisprudenza italiana è nel senso dell'**inutilizzabilità della documentazione acquisita illecitamente** in quanto la provenienza illecita delle informazioni *ivi* contenute inficia la validità probatoria dell'intero atto.

Sulla non utilizzabilità della documentazione per l'illecita provenienza, in quanto acquisita e sottratta dalla banca dati informatica dal dipendente "infedele", si è inizialmente espresso il GIP del Tribunale di Pinerolo¹⁰, disponendo l'archiviazione del procedimento e la **distruzione dei documenti acquisiti illecitamente**. Secondo il giudice, non vi è dubbio che la lista sia stata formata attraverso la raccolta illegale di informazioni, in quanto i *files* sono stati prelevati in modo del tutto abusivo dal sistema informatico riservato, integrando il reato di cui all'art. 615-ter c.p.

L'illecita provenienza di tali documenti ne ha escluso la loro utilizzabilità ai sensi dell'art. 240, comma 2 c.p.p.

In senso analogo, si sono espressi i giudici di primo grado comaschi¹¹ rilevando che i dati e i nominativi contenuti nella c.d. "Lista Falciani" sono stati irrualmente acquisiti, per cui non sono utilizzabili da parte dell'Amministrazione finanziaria nel contesto di un accertamento.

Le stesse argomentazioni sono state condivise dai giudici milanesi di primo e secondo grado,

¹⁰ Tribunale di Pinerolo, 4 ottobre 2011.

¹¹ Comm. trib. prov. di Como, 15 novembre 2011, n. 188/01/11.

secondo i quali l'avviso di accertamento deve essere annullato in quanto fondato esclusivamente su documenti acquisiti illecitamente all'origine e per i quali è stata disposta la distruzione¹².

Il "principio di **inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita**" è norma peculiare del procedimento penale e non può essere assunta a precetto generale dell'ordinamento giuridico¹³. Tuttavia, vi è un consolidato orientamento della giurisprudenza tributaria della Suprema Corte secondo cui "il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione"¹⁴. Secondo tale giurisprudenza, l'inutilizzabilità non necessita di una espressa disposizione sanzionatoria, in quanto, in generale, **l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo si ripercuote negativamente su tutti gli atti successivi**.

L'utilizzabilità della lista nel processo tributario dovrebbe essere quindi esclusa per effetto della violazione del diritto alla riservatezza del contribuente, connessa al trafugamento illegale dei dati da parte di un privato.

L'inutilizzabilità "a monte" dovrebbe rendere illegittima l'acquisizione dei dati, contenuti nella "Lista Falciani" da parte dell'Amministrazione finanziaria francese, così come affermato dalla Suprema Corte francese¹⁵. La successiva trasmissione alle autorità italiane comporta la medesima inutilizzabilità delle informazioni: quando il vizio che inficia un procedimento si propaga ad altro autonomo e distinto si ha un'**illegittimità "conseguenziale"**.

L'illegittima acquisizione della lista da parte dell'Amministrazione francese ha "inficiato" il procedimento di cooperazione attivato con l'Ammi-

nistrazione finanziaria italiana e, conseguentemente, gli accertamenti tributari che ne sono scaturiti. Qualora non si configurasse il vizio rilevato in guisa di "illegittimità consequenziale", la giurisprudenza di legittimità in materia fiscale ha sancito l'inutilizzabilità, a fondamento dell'atto impositivo, delle prove raccolte nel corso del distinto e autonomo procedimento penale, tutte le volte che è *ivi* mancata l'osservanza delle specifiche garanzie previste dalla legge tributaria¹⁶.

Con analoghe argomentazioni, la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania ha annullato l'accertamento oggetto della controversia affermando che:

- non vi è la certa riconducibilità della documentazione a un determinato istituto di credito e alla persona interessata;
- non vi è la certa conservazione degli importi;
- i dati sono inutilizzabili in quanto acquisiti illecitamente, a nulla rilevando la regolare trasmissione in Italia della documentazione¹⁷.

I giudici di merito hanno richiamato l'orientamento della Suprema Corte¹⁸ per giustificare l'inutilizzabilità delle informazioni trasmesse attraverso i canali della collaborazione amministrativa internazionale prevista dalla (allora ancora in vigore) Direttiva 77/977/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989 e ratificata con Legge 7 gennaio 1992, n. 20.

Tuttavia, non sono mancati orientamenti giurisprudenziali contrari, i quali sostanzialmente ritengono che lo scambio di informazioni attuato in virtù della cooperazione internazionale tra Stati membri e/o della convenzione contro le doppie imposizioni applicabile sia in grado di far ritenere **validamente assunte le informazioni**¹⁹.

¹² Comm. trib. prov. di Milano, 4 ottobre 2012 n. 236/5/12; Comm. trib. reg. di Milano, 25 gennaio 2013 n. 11/20/13. Quest'ultima conferma la sentenza della Comm. trib. prov. di Como n. 188/01/11, e sostiene, altresì, che "i documenti cartacei su cui si fonda l'intero accertamento ed il conseguente atto di contestazione è stato acquisito irrualmente dall'autorità italiana, atteso che la stessa non ha provveduto a controllarne l'autenticità, la provenienza e la riferibilità". Per maggiori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Lista Falciani: gli orientamenti della giurisprudenza italiana*, in "Il Quotidiano Ipsos" del 1° febbraio 2013.

¹³ Cfr. Cass. 20 gennaio 2010, n. 857, in banca dati "fisconline".

¹⁴ Cfr. Cass., SS.UU. civ., 21 novembre 2002, n. 16424, in banca dati "fisconline".

¹⁵ La *Court de Cassation de Paris* con sentenza del 31 gennaio 2012, n. 11-13.097, ha confermato la sentenza della Corte d'Appello di Parigi e ha così sancito in via definitiva l'inutilizzabilità delle prove basate sulla "Lista Falciani" in quanto acquisite in maniera illecita.

¹⁶ Cass. 19 giugno 2001, n. 8344, in banca dati "fisconline".

¹⁷ Comm. trib. prov. di Verbania, n. 47/02/2012. Per approfondimenti cfr. S. Mattia-C. Alagna, *Giurisprudenza non univoca sull'utilizzabilità della Lista Falciani*, in "Il Quotidiano del commercialista", www.eutekne.info, del 29 dicembre 2012.

¹⁸ Cfr. Cass. 4 ottobre 2012, n. 38753, in banca dati "fisconline".

¹⁹ Anche la prassi si è espressa in tal senso: in particolare, la Direzione Regionale Veneto dell'Agenzia dell'Entrate, con nota del 29 luglio 2012, ha evidenziato come "la Commissione Tributaria di Treviso, in due distinte sentenze, ha considerato pienamente legittima l'acquisizione dei dati,

I giudici della Comm. trib. prov. di Genova, con sent. n. 193/4/12 del 5 giugno 2012, si sono espressi a favore dell'utilizzabilità della "Lista Falciani" in ambito tributario, respingendo la tesi del contribuente secondo cui, ai fini della legittimità dell'accertamento, sarebbe stato necessario allegare tutti gli atti relativi alla rogatoria internazionale²⁰.

Analogamente si è pronunciata la Comm. trib. prov. di Treviso del 5 giugno 2012, n. 64/1/12, la quale si focalizza principalmente sulla **lecita acquisizione da parte dello Stato italiano** della lista in commento, a prescindere dal fatto che le informazioni *ivi* contenute siano di provenienza illecita, in quanto la corretta acquisizione delle informazioni è garantita dalla suindicata direttiva comunitaria e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Francia.

In particolare, i giudici di merito affermano che "i documenti sui quali si è fondato l'accertamento sono stati acquisiti dall'Amministrazione Fiscale Francese attraverso i canali della collaborazione informativa internazionale previsti dalla Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19/12/77 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5/10/89, ratificata in Italia con Legge 7/1/92 n. 20. Ne consegue che l'eccezione di inapplicabilità, per mancata utilizzazione dell'Autorità Giudiziaria, stante la violazione dell'art. 33, c. 3, D.P.R. 600/73, non ha pregio, poiché essi documenti non risultano acquisiti nell'ambito di un procedimento penale per cui non necessita alcu-

giudicandola conseguente ad una rituale richiesta all'Amministrazione Fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati". La nota sottolinea che "le categorie proprie del processo penale, secondo cui elementi probatori acquisiti in violazione dei divieti stabiliti dalla legge sono inutilizzabili dal punto di vista processuale, non possono essere pedissequamente trasposte nel giudizio tributario. Infatti, da un lato non vi è alcun diritto del contribuente italiano alla segretezza di un conto bancario estero non dichiarato, dall'altro l'acquisizione dei dati non sarebbe avvenuta in violazione di norme italiane, tantomeno ad opera dell'Amministrazione fiscale italiana".

²⁰ Secondo i giudici genovesi "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 ha contestato con la dovuta tempestività e determinazione l'attribuzione della 'fiche', posta a fondamento dell'accertamento (...) 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".

na autorizzazione della citata Autorità Giudiziaria", per cui "neppure appare accoglibile l'eccezione che i documenti sarebbero stati acquisiti illegalmente dall'Autorità Francese, trattandosi di controversia che esula dalla giurisdizione italiana avendo l'Ufficio ricevuto i documenti in forza della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia sopra richiamate".

4. Recenti orientamenti giurisprudenziali sull'utilizzabilità della "Lista Falciani"

La giurisprudenza italiana (sia di merito che di legittimità) è di recente intervenuta sulla discussa questione dell'utilizzabilità delle informazioni contenute nella "Lista Falciani" acquisite illecitamente dall'Amministrazione finanziaria francese.

Con una sentenza del 21 febbraio 2013, n. 15/1/13, la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania ha cambiato il proprio orientamento sull'utilizzabilità della suddetta lista.

La controversia trae origine da un PVC della Guardia di Finanza, la quale ha accertato la violazione, da parte del ricorrente S., degli obblighi previsti dalla normativa sul c.d. "monitoraggio fiscale", non avendo lo stesso provveduto, quale persona fisica, a indicare nel quadro RW della propria dichiarazione reddituale o in apposita separata dichiarazione, gli investimenti esteri o le attività di importo superiore ad euro 10.000,00 suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, né l'ammontare dei trasferimenti da, per, e sull'estero, superiori a detto importo.

L'Agenzia delle Entrate, sulla base della presunzione di costituzione delle attività mediante redditi sottratti a tassazione (di cui all'art. 12 del D.L. n. 78/2009), ha emesso separati atti di contestazione di sanzioni per omessa dichiarazione per i periodi di imposta 2005, 2006 e 2007.

La ricorrente ha eccepito l'illiceità dell'acquisizione della documentazione bancaria, lamentando la violazione dell'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009.

I giudici piemontesi hanno **ritenuto valide le informazioni** sulla base delle quali l'Amministrazione finanziaria ha fondato l'avviso di accertamento, osservando in primo luogo che la disciplina recata dalla Direttiva n. 77/799/CEE, recentemente sostituita dalla Direttiva n. 2011/16/UE, consentirebbe lo scambio, spontaneo o automatico o su richiesta, di ogni informazione atta a consentire una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, a prescindere dalla

fonte di provenienza eventualmente illecita delle informazioni.

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania “la direttiva, che rientra in quelle *self executing* (...) non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro. In particolare (...) 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. 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”²¹.

I giudici di merito piemontesi hanno rigettato la tesi del GIP del Tribunale di Pinerolo affermando che “la punibilità del F., autore della sottrazione informatica o cartacea della fiche bancaria intestata alla ricorrente, per il supposto reato di cui all'art. 615 ter codice penale italiano non ha fondamento in quanto parte dall'erroneo presupposto dell'applicabilità e configurabilità della legge italiana” e che “la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporti necessariamente l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in mancanza di una specifica previsione in tal senso”.

I giudici di primo grado hanno dunque statuito che “al giudice tributario non può essere preclusa l'**autonoma e libera valutazione del materiale probatorio acquisito**, anche in sede penale, purché vengano rispettate le regole che disciplinano il processo tributario”²².

²¹ I giudici precisano, altresì, che “l'articolo 17 della direttiva in esame detta una serie di limiti fra i quali non è dato riscontrare quello della, per ipotesi, illecita acquisizione dei dati”, come peraltro la direttiva “non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione”.

²² I giudici piemontesi richiamano a supporto delle proprie argomentazioni, essenzialmente, due orientamenti della Corte di Cassazione:

- la sentenza del 12 novembre 2010, n. 22984, in banca dati “*fisconline*”, nella quale la Corte ha stabilito che “non costituisce ragione di inutilizzabilità degli stessi nel procedimento di accertamento fiscale, tenuto conto del principio di autonomia del procedimento penale rispetto alle procedure dell'accertamento tributario, già sancito, in linea di principio, nel D.L. n. 429 del 1982, art. 12 e confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20 in armonia con le disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p.”;

Secondo tale orientamento, dunque, l'origine illecita della lista non sarebbe ostativa alla sua utilizzabilità processuale in quanto l'art. 191 c.p.p. non sarebbe applicabile alla “Lista Falciani” in considerazione della sua acquisizione nel corso di indagini di natura amministrativa condotte dagli uffici tributari, ossia in una fase anteriore al processo.

Al contrario, la Comm. trib. prov. di Varese, con sentenza del 29 gennaio 2013, n. 29/1/13, ha concluso per l'**inutilizzabilità delle informazioni** contenute nella lista per la loro **provenienza illecita**.

La sentenza ha ad oggetto la notifica di un PVC da parte della Guardia di Finanza di Varese in base alle informazioni contenute nella “Lista Falciani”, dalla quale sarebbe risultata l'esistenza di una posizione patrimoniale riconducibile ai ricorrenti che avrebbero costituito disponibilità finanziarie presso la *private bank* di Ginevra (Svizzera).

Le parti ricorrenti, nel chiedere l'annullamento dell'atto impugnato, hanno sostenuto che esso **manca di giuridica motivazione**, poiché l'accertamento dei redditi che non sarebbero stati dichiarati e che sono alla base della irrogazione delle sanzioni, è fondato esclusivamente su dati inutilizzabili perché illegittimamente acquisiti (i.e., sono frutto di un illecito accesso ad un sistema informatico).

La Commissione Tributaria lombarda ha riconfermato il precedente orientamento del GIP del Tribunale di Pinerolo secondo il quale le informazioni e i dati contenuti nella “Lista Falciani” sarebbero inutilizzabili ai sensi dell'art. 240, comma 2 c.p., in quanto la loro provenienza è illecita secondo la normativa penale nazionale. A supporto della propria tesi i giudici hanno richiamato l'orientamento della Corte di Cassazione penale relativo al reato di appropriazione indebita aggravata dei documenti ai sensi degli artt. 646 e 61 n. 11 c.p.²³.

I giudici di primo grado hanno evidenziato come sia pacifico che “le prove acquisite illegittimamente non siano utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario (...), purché le violazioni commesse:

- la sentenza del 12 luglio 2012, n. 27736 con la quale i giudici di legittimità hanno affermato che i documenti acquisiti all'estero possono essere utilizzati dalla Guardia di Finanza senza che sia necessaria la procedura di rogatoria internazionale.

²³ Inoltre, i giudici di Varese richiamano due orientamenti della Corte Suprema sull'utilizzabilità di prove acquisite irritualmente (Cass. 1° novembre 2001, n. 19680; Cass. 15 dicembre 2010, n. 25335, in banca dati “*fisconline*”).

- a) comportino l'illegittimo esercizio esterno del potere delle Amministrazioni Finanziarie; | b) siano di apprezzabile gravità.

Nel caso della c.d. Lista Falciani la gravità della violazione non è dubbia (sottrazione di documenti riservati integrante reato ed evidente violazione penale della riservatezza dei soggetti coinvolti) e il punto, peculiare, che si tratta di approfondire è uno soltanto: l'illecito che sta alla base della acquisizione delle fonti di prova non è commesso dalla Amministrazione finanziaria, ma dal privato che ha trafugato i dati dei conti, che le autorità si limitano ad acquisire.

Sulla base di quanto osservato la Commissione ritiene di valutare che la sentenza dell'inutilizzabilità - illegittimità non può riguardare il solo caso di illecito direttamente commesso dalla Amministrazione (o, ancor più restrittivamente dalla Amministrazione Italiana)".

(...) Il principio di legalità e rispetto dei valori fondamentali non è un limite all'azione pubblica ma una garanzia del soggetto: se i diritti fondamentali sono garantiti anche contro iniziative finalizzate a un interesse pubblico (come la riscossione dei tributi) ciò non vuol dire solo che iniziative pubbliche non possono violare direttamente e materialmente tali valori, ma anche che l'interesse pubblico non può avvantaggiarsi di tali violazioni.

È di chiara lettura che norme che stabiliscono i diritti fondamentali (anche come limite dell'agire pubblico) non si limitano a vietare che il pubblico potere commetta violazioni dirette, ma vietano anche che il potere pubblico profitti di esse".

Da ultimo è intervenuta la Corte di Cassazione penale con sentenza del 10 luglio 2013, n. 29433²⁴, la quale, diversamente da quanto stabilito dai precedenti orientamenti dei giudici di merito, non si è pronunciata sull'utilizzabilità o meno della "Lista Falciani" nel procedimento di accertamento fiscale e nel processo tributario, ma ha affermato che le informazioni trafugate dalla banca dati dell'istituto di credito elvetico possono costituire **solo una fonte di avvio di ulteriori indagini**.

La controversia trae origine da un'ordinanza del GIP del Tribunale di Milano che ha accolto la richiesta di archiviazione formulata dal pubblico ministero (di seguito anche "PM") nell'ambito del procedimento penale per il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 in relazione ai periodi di imposta 2005-2007 ma, contestualmente, ha rigettato l'istanza di distruzione, avanzata dalla difesa, della documentazione da cui avrebbe tratto origine il procedimento stesso.

La difesa ha chiesto al PM di attivare la procedura di distruzione della documentazione contenuta nel fascicolo d'indagine ai sensi dell'art. 240 c.p., il quale, però, ha respinto la richiesta.

La stessa difesa ha sollecitato pertanto il GIP a vagliare la richiesta di distruzione dei documenti: il GIP, recependo il parere contrario del PM, ha respinto la richiesta osservando che la procedura incidentale di cui all'art. 240 c.p.p. può essere attivata esclusivamente nell'ambito del procedimento penale a carico dell'autore o utilizzatore del "dossieraggio". Il GIP ha altresì precisa-

to che, in quella sede, la richiesta non poteva essere accolta in quanto il procedimento principale nell'ambito del quale la stessa era stata attivata concerneva non già condotte di illegale raccolta delle informazioni bensì di infedele dichiarazione da parte di uno dei contribuenti menzionati nella lista, mancando comunque la prova che la documentazione di cui si chiedeva la distruzione fosse stata illecitamente acquisita.

Il ricorrente ha dedotto, in sede di ricorso, l'inosservanza e/o erronea applicazione dell'art. 240, comma 2 c.p.p. nonché la contraddittorietà e/o manifesta illogicità della motivazione escludendo, anche sulla base delle motivazioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 173/2009, che la procedura potesse essere attivata solo nell'ambito del procedimento a carico dell'autore/utilizzatore dell'interferenza illecita e che anche in caso di dubbio si sarebbe dovuto disporre la distruzione.

La Suprema Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso in quanto l'unico soggetto legittimato a chiedere al GIP la distruzione della documentazione illecitamente acquisita è il PM che, peraltro, ha espresso parere contrario alla distruzione²⁵.

²⁵ I giudici del Supremo collegio hanno ribadito che "stando al disposto del comma 3 è il pubblico ministero, infatti, a dover chiedere entro 48 ore al GIP la distruzione della documentazione dopo avere proceduto, a mente del comma 2, alla secretazione ed alla custodia dei dati illegalmente acquisiti. Ed il GIP deve provvedere sulla richiesta nel contraddittorio delle parti". Secondo i giudici stessi, spetta al Pubblico Ministero "il compito di verificare ed accertare eventuali profili di illiceità nella formazione dell'atto

²⁴ In "il fisco" n. 30/2013, fascicolo n. 1, pag. 4647.

I giudici della Corte di Cassazione hanno infine affermato che “l’inutilizzabilità degli atti illegalmente formati a mente del comma 2 dell’art. 240 c.p.p. nella attuale formulazione **non preclude che gli stessi possano valere come spunto di indagine**, così come accade per gli scritti

di cui si chiede la distruzione”.

Secondo i giudici del Supremo collegio, “nessun autonomo potere di attivazione della pronuncia del GIP è pertanto previsto direttamente per la parte diversa dal PM e ciò a differenza di quanto ad esempio è sancito dall’art. 269 co. 2 c.p.p. che facoltizza qualsiasi parte a chiedere a tutela della riservatezza la distruzione dei verbali e delle registrazioni relative alle intercettazioni telefoniche al giudice che ha autorizzato o convalidato l’intercettazione”. Infatti, il compito di accertare eventuali profili di illiceità nella formazione dell’atto di cui si chiede la distruzione spetta esclusivamente al PM.

anonimi”²⁶. Pertanto, l’illiceità della lista non preclude all’Amministrazione finanziaria di utilizzarla come “spunto di indagine”, per eventuali procedimenti di accertamento fiscale.

²⁶ La Corte di Cassazione richiama un precedente orientamento del 5 dicembre 2007, n. 45566 secondo il quale sono utilizzabili a fini di indagine anche i documenti formati attraverso la raccolta illegale di informazioni, in quanto il divieto di utilizzazione disposto dall’art. 240, comma 2, c.p.p., nella versione novellata dal D.L. n. 259 del 2006, conv. nella L. n. 281/2006, si riferisce al loro contenuto e non esclude, pertanto, che la loro esistenza, le modalità della loro formazione e la definizione del loro contenuto come legale o illegale possano e debbano essere accertati mediante attività investigativa la quale può configurarsi come dovuta anche ai fini dell’esercizio dell’azione penale in ordine a quei reati che siano ipoteticamente riconducibili all’illegale raccolta di informazioni.