

*DIALOGHI DI DIRITTO TRIBUTARIO TRA ATTUALITÀ E
PROSPETTIVE*

***LE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO:
PROVE ILLEGITTIMAMENTE ACQUISITE.
CASI INTERNI E INTERNAZIONALI***

CLAUDIO SACCHETTO

ORDINARIO DIRITTO TRIBUTARIO UNIVERSITA' DI TORINO

DIRETTORE CENTRO STUDI FISCALI INTERNAZIONALI COMUNITARI

COMPARATI E TELEMATICI UN. TORINO

TORINO 16 GENNAIO 2015

1.- BREVE PREMESSA E SINTESI DELLE PRINCIPALI POSIZIONI DOTTRINALI SU RILEVANZA ED ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO .

Il processo tributario è fondamentalmente e quasi esclusivamente un processo documentale in quanto l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 vieta il giuramento e la prova testimoniale.

Sono invece ammissibili l'interrogatorio libero (e, secondo alcuni, l'interrogatorio formale), la consulenza tecnica, l'ordine di esibizione di documenti, la richiesta di informazioni alla P.a. e l'ispezione.

La prova precostituita "*regina*" è la prova documentale, che può essere fornita a mezzo di atto pubblico, di scrittura privata autenticata o semplice, e da altri atti diversi.

Per ragioni di inquadramento sistematico del tema sotteso alla presente relazione, con particolare riferimento a questioni di stretta attualità, si tralasceranno volutamente le problematiche relative ai singoli mezzi di prova, incluso il divieto di prova testimoniale nonché l'ammissibilità e il valore delle dichiarazioni di terzi pur ammesse nel processo tributario.

Volendo svolgere alcune riflessioni di carattere generale introduttive delle questioni affrontate in questa sessione si ritiene opportuno soffermarsi sul tema più generale dell'onere della prova prima di affrontare quello delle prove illegittimamente acquisite. Ciò proprio perché le indagini bancarie, le prove illegittimamente acquisite e i poteri istruttori delle commissioni tributarie hanno tutte in comune proprio questi elementi, il cui utilizzo e rispetto deve trovare un necessario bilanciamento onde non violare i principi costituzionali del giusto

processo ora ampiamente riconosciuti dalla giurisprudenza comunitaria e della Cedu, seppur quest'ultima limitatamente alla materia sanzionatoria.

Lo stato attuale del complesso sistema normativo sull'accertamento dei tributi prevede ampiamente l'utilizzo di presunzioni sia legali relative (con la necessaria conseguenza di un'inversione dell'onere della prova) sia semplici a mero valore indiziario se non gravi precise e concordanti. In questo caso attribuire il corretto valore processuale ad un elemento indiziario o di prova è fondamentale per rispettare l'assetto delle garanzie nel processo.

Allo stesso principio non sfuggono certamente gli elementi utilizzati nell'accertamento ed introdotti nel processo ma provenienti da altri ordinamenti, a maggior ragione se assunti in una dubbia situazione di legittimità.

Non ultimo il potere istruttorio delle commissioni tributarie che pur non avendo finalità esplorative perché devono rimanere nell'alveo dei fatti dedotti dalle parti, in base al principio dispositivo per giurisprudenza consolidata (*ex multis* Cass. n. 15214/00) possono acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente o dell'amministrazione qualora sia impossibile o molto difficile fornire, da parte di chi vi è onerato, le prove richieste.

Con riferimento all'onere della prova l'art. 2697 c.c., come noto, prescrive essenzialmente una regola di giudizio. Difatti, chi è *ex lege* onerato della prova del fatto costitutivo del diritto è soccombente in caso non riesca a dimostrarlo. Secondo le teorie contrattualistiche, risalenti a Rousseau, la regola di giudizio di che trattasi sarebbe conseguenza del principio cosiddetto del *non liquet* per cui il giudice mai potrebbe astenersi dal decidere sul caso dedotto in lite. E questo perché se non vi fosse la regola della soccombenza ex art. 2697 c.c., l'assenza di prova del fatto costitutivo del diritto non potrebbe consentire al giudice alcuna decisione.

Secondo l'autorevole dottrina di Micheli e Carnelutti, la scelta legislativa di far normalmente gravare l'onere di cui all'art. 2697 c.c. su chi pretende il riconoscimento del diritto si fonderebbe sulla vicinanza della prova. Ed invero nei precedenti secoli la cultura giuridica ha verificato una costanza di comportamenti. E su di essi ha correttamente ricostruito la ordinaria ripartizione dell'onere della prova. Per cui chi vuol far valer in giudizio un diritto dipendente dal contratto deve provarlo producendo il corrispondente documento. L'utilizzo di presunzioni legali relative ha così l'indubbio vantaggio di invertire l'onere della prova sull'altra parte.

Come noto la differenza tra presunzioni legali e semplici è che soltanto le prime son poste dalla legge. Nella sostanza le presunzioni legali e semplici si fondano entrambe sul principio cosiddetto di regolarità causale studiato in Italia soprattutto da Calamandrei. Sicché da certi fatti ne derivano per norma alcuni altri. Solo che nelle presunzioni legali ex art. 2728 c.c. la causalità è preventivamente stabilita dalla legge. Laddove nelle presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. sarà invece il giudice a ricavare la regolarità causale dalla concordanza di precisi fatti.

Infine se è parso corretto che la prova presuntiva legale relativa sia diventata regola fondamentale di accertamento tributario, è vero altresì che vi è il corrispettivo problema di garantire adeguati spazi al diritto del contribuente alla prova contraria. E in ossequio ai principi del giusto processo è indispensabile che sugli elementi di prova si possa esercitare un effettivo contraddittorio o meglio una dialogo processuale tra la parti su tutti gli elementi che intendono far assurgere ad elemento di prova o semplice indizio.

Vi fu un tempo in cui autorevole dottrina prospettò l'idea della precostituzione della prova in sede procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria e ravvisarono, nel corso del processo, un onere

di “controprova” a carico del contribuente¹. Il ragionamento partiva dalla premessa che le norme che fissano le presunzioni legali a favore del fisco attestano che proprio su di essa grava l’onere della prova dei fatti sui quali la pretesa si fonda. Lo sviluppo di siffatta osservazione andava, però, a stravolgere il principio dettato dall’art. 2697 c.c. per cui «Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento», poiché l’onere incombeva non già su chi faceva valere in giudizio il diritto all’annullamento dell’atto ma sulla controparte. Enrico Allorio spiegava che il problema dell’onere della prova si pone, prima che alle Commissioni tributarie, alla stessa Amministrazione. Ciò sulla base di un principio generale a tenore del quale la Pubblica amministrazione non può porre in essere alcun atto senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che stanno come premessa del potere ed autorità a dar vita a quell’atto. Con riferimento agli atti di imposizione, la prova che il fisco avrebbe dovuto possedere, allora, era quella dell’esistenza della situazione posta alla base della pretesa impositiva. Il giudice tributario, nella mancanza o insufficienza di questa prova avrebbe dovuto, seguendo il ragionamento di Allorio, ritenere viziato l’atto d’imposizione (e quindi procedere al suo annullamento) per violazione della norma che impone alla Amministrazione finanziaria, di non esercitare il potere d’imposizione senza la prova della situazione base del tributo².

¹ Cfr. PUGLIESE, M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 e ss.; ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 383 ss..

² Cfr. ALLORIO, E., *op. cit.*, pp. 391-393, dove l’autore escludeva si dovesse addossare l’onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria, in quanto già gravata dell’obbligo di motivazione degli atti di imposizione. Si legittimerebbe, così (secondo l’autore) il principio per cui nel processo tributario ciò che incomberebbe sull’amministrazione finanziaria non è il dovere di dare tutta la prova, ma solo un principio di prova che il contribuente potrebbe vincere dimostrando in via di eccezione la fondatezza delle sue avverse ragioni. L’esigenza della motivazione dell’atto d’imposizione, infatti, rifletterebbe unicamente un aspetto formale dell’atto stesso; la situazione base del tributo verrebbe unicamente affermata, non dovendo essere anche provata.

Altra parte della dottrina³, traeva dalla natura del processo tributario la conseguenza secondo cui l'onere della prova dovesse incombere sull'Amministrazione finanziaria. Il giudizio, infatti, sarebbe stato costruito sulla base di una *provocatio ad opponendum* (l'avviso di accertamento), ma questo non avrebbe esonerato l'ufficio dall'onere di spiegare in giudizio le ragioni della pretesa fiscale.

Un primo importante passo verso il riconoscimento del principio, per cui l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario, fu fatto dalla Corte di Cassazione nel 1979⁴. La Suprema Corte, negò, anzitutto, ingresso nel processo giurisdizionale alla presunzione di legittimità degli atti d'imposizione e affermò che la posizione formale di attore in capo all'opponente non era da ritenersi assorbente ai fini della distribuzione dell'onere probatorio incidendo, al riguardo, piuttosto sulla la posizione sostanziale dei contendenti. In questo modo ha riconosciuto che l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario in quanto, in base all'art. 2697 c.c., non è l'attore in senso formale che deve provare l'illegittimità del credito vantato dalla pubblica amministrazione, ma (poiché è quest'ultima che - dal punto di vista sostanziale - si afferma creditrice) è l'autorità amministrativa che è tenuta all'onere della prova dei fatti costitutivi (per legge) della sua pretesa, mentre grava sul destinatario (contribuente) l'onere di eccepire l'inefficacia di quei fatti (in quanto provati dalla controparte) ovvero assuma che il diritto sia modificato o estinto, ovvero l'onere di provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda⁵.

³ Così BERLIRI, A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 156; ID., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 128 ss.; MICHELI, G. A., "Sulla possibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 13 ss..

⁴ Si veda C. Cass., Civ., sent. n. 2990/1979, in *Giur. it.*, 1979, I, p. 1770 ss..

⁵ Nello stesso senso si veda C. Cass., Civ., sez. I, n. 5951/1979, in *Rass. avv. Stato*, 1980, I, p. 377 ss..

Sulla scorta di tale pronuncia, l'attuale orientamento della giurisprudenza più accreditata è nel senso che - quando la pubblica amministrazione sia convenuta in giudizio per effetto dell'impugnazione di un atto o provvedimento tributario, la relativa controversia riguarda l'esistenza di un credito dell'Amministrazione finanziaria, riconducibile all'ambito dei rapporti di diritto privato. Di conseguenza, benché l'iniziativa dell'azione provenga dal contribuente (sul quale la pretesa amministrativa viene esercitata in via esecutoria) la posizione sostanziale delle parti vede l'Amministrazione nella veste di attrice e il privato in quella di convenuto. Secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c., dunque, la prima deve provare i fatti costitutivi della pretesa, mentre il secondo è tenuto a dimostrare le cause modificative ed eventualmente, istintive di tali fatti o la loro inefficacia⁶. Tale distribuzione del carico probatorio sembra giustificato altresì dall'esigenza di vedere garantita la chiarezza dei rapporti tributari che, essendo rapporti di natura patrimoniale, incidono profondamente nella sfera delle libertà costituzionalmente garantite. Anche la dottrina si è allineata al pensiero della giurisprudenza ed ha riconosciuto che l'onere della prova grava sull'Amministrazione fiscale⁷. In particolare, vi è

⁶ Cfr. C. Cass.,Civ., n. 2092/1996, in *Giust. civ. mass.*, 1996, e C. Cass.,Civ., sez. I, n. 11420/1998, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 385 secondo la quale «nel processo tributario l'onere della prova si configura non come onere in senso proprio (quale posizione assimilabile a quella di diritto sostanziale), ma come regola di giudizio per il giudice, regola che, in caso di prova mancante o insufficiente, vale ad individuare la parte a cui carico porre la carente dimostrazione dei fatti dedotti (costitutivi, ovvero impeditivi, modificativi o estintivi), in modo da consentire al giudice di pervenire comunque a una decisione di merito, dal che deriva l'irrilevanza della provenienza dell'allegazione probatoria (art. 115 c.p.c.), potendo il giudice trarre il proprio convincimento (art. 116 c.p.c.) dagli elementi di prova che siano stati forniti da qualunque delle parti, fermo restando che le regole generali sull'onere della prova vanno coordinate, nella materia tributaria, con il limite dei criteri di valutazione utilizzati dall'ufficio nella formulazione dell'avviso di accertamento.»

⁷ Si veda GAFFURI, G. F., "Considerazioni sull'accertamento tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 551 ss.; MOSCHETTI, F., "Avviso di accertamento e garanzie del cittadino", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1913 ss.; SCHIAVOLIN, R., "Le prove", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 473 ss.. SCHIAVOLIN, in particolare, rileva che se prima di emanare l'accertamento non è

stato chi⁸ ha rilevato che, benché l'art. 2697 c.c. si applichi anche al processo tributario, diversamente da quanto indurrebbe a concludere un'esegesi meramente letterale della regola, ciò non vuol dire che l'onere della prova incomba su chi ha l'iniziativa processuale, ma sulla parte che fa valere - fuori dal giudizio - la pretesa sostanziale. La natura inquisitoria o dispositiva del processo tributario, invece, non avrebbe alcuna influenza sull'onere della prova.

Sulla stessa linea interpretativa, altra autorevole dottrina⁹ ha evidenziato, che l'attribuzione dell'onere della prova non è connessa al ruolo processuale di attore o convenuto dovendo prescindere dalla veste formale assunta dalle parti nel processo ed aversi riguardo per contro ai vantaggi che ognuna ricava, alla stregua del diritto sostanziale, dalla dimostrazione dei fatti dedotti in causa. Compete, dunque, al soggetto titolare della pretesa fatta valere per il tramite dell'atto oggetto di contestazione, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi di quest'ultima, mentre spetta al contribuente fornire la prova dei fatti impeditivi,

stata acquisita la prova delle violazioni del contribuente, l'atto deve essere annullato senza che l'Amministrazione possa chiedere l'esperimento di un'istruttoria processuale per rimediare alle carenze di quella amministrativa e tantomeno possa provvedere di propria iniziativa la Commissione tributaria. Tali osservazioni sono di interesse, perché prospetta il legame esistente tra onere della prova, poteri del giudice e il principio del contraddittorio.

⁸CIPOLLA, G.M., "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss. nonché ID., "L'onere della prova", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 528 ss.. Sulla stessa linea di pensiero è COMOGLIO, L.P., "Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento", in *Riv. not.*, 1984, II, p. 166 ss., il quale ritiene che l'art. 2967 c.c. fissi il principio dell'onere della prova anche nel processo tributario.

⁹RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 480 ss.; ID., "Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo", in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 ss.. L'autore ha chiarito, inoltre, che l'accollo dell'onere della prova va operato in funzione delle conseguenze favorevoli che si riconnettono ai fatti da dimostrare e non alla posizione processuale delle parti, né alla titolarità della situazione giuridica sostanziale. Nel giudizio di impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria, allora, la Pubblica amministrazione avrebbe l'onere della prova degli elementi costitutivi della fattispecie dalla cui realizzazione scaturiscono la nascita e l'entità del proprio credito ed il contribuente deve provare, oltre ai fatti impeditivi, istintivi e modificativi del credito, tutte le circostanze di fatto che inducono ad una minore quantificazione del suo debito (gli oneri deducibili, la detrazione d'imposta ecc.).

modificativi ed istintivi da lui dedotti in via di eccezione per contrastare la pretesa anzidetta.

2., LE PROVE ILLEGITTIMAMENTE ACQUISITE

Quanto fin'ora premesso , ha una necessaria rilevanza e conseguenza anche per quanto concerne il valore probatorio da attribuire ad elementi di prova o indiziari introdotti nel processo tributario e provenienti da fonti amministrative anche di altri ordinamenti nazionali.

Per quanto concerne il profilo delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite è indiscutibile che queste ultime non siano direttamente utilizzabili nel processo penale. Per il processo tributario dovrebbe valere analoga soluzione pur in assenza di una esplicita disposizione di inutilizzabilità. In sostanza si potrebbe affermare che non bisogna tenerne conto nel valutare la fondatezza di un atto impugnato¹⁰.

La questione, in diritto tributario, rimane di stretta attualità in merito alle c.d. “fiche” provenienti da amministrazioni pubbliche di altri Paesi, trasmesse poi a quella italiana, la cui legittimità viene messa in discussione sotto il profilo dell'acquisizione in sede di originaria provenienza.

Il riferimento è alle nota lista Falciani (dati ricavati dai conti correnti bancari dei contribuenti italiani detentori di attività finanziarie presso la HSBC PRIVATE BANK di Ginevra) – ma non solo a questa naturalmente¹¹ - che dal alcuni anni è oggetto di dispute dottrinali e contrasti giurisprudenziali in merito alla sua utilizzabilità da parte dell'Agenzia delle Entrate italiana. Le informazioni rinvenute nell'abitazione dell'ingegnere informatico venivano acquisite nell'ambito di una regolare operazione di polizia coordinata dalla magistratura francese e non a seguito di una compravendita come nel caso LGT

¹⁰ Tesauro, F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, 2014, pag. 168.

¹¹Il caso KredietbankLuxembourgdel 1994 e la c.d. lista Vaduz del 2008.

Bank. Queste venivano poi trasmesse ad altre Amministrazioni finanziarie per mezzo di rogatorie penali internazionali: mediante tale canale la Procura della Repubblica di Torino riceveva i dati relativi a 5.728 clienti della banca HSBC residenti in Italia, poi trasmessi all’Agenzia delle entrate.

Vale la pena di ricordare che l’ampio contenzioso ha trovato origine in alcuni provvedimenti, pronunciati dai giudici per le indagini preliminari, i quali hanno ordinato l’archiviazione dei procedimenti penali per i reati tributari intrapresi sulla base dei dati contenuti in questa lista e hanno contestualmente ordinato la distruzione dei relativi dati, in quanto raccolti illegittimamente in danno degli indagati. In particolare, con decreto del 4 ottobre 2011, il G.I.P. del Tribunale di Pinerolo ha disposto l’archiviazione del procedimento penale e, contestualmente, ha ordinato al P.M. di procedere «[...] alla distruzione dei documenti, dei supporti, e degli atti concernenti l’illegale raccolta di informazioni in danno dell’indagato». Nel predetto decreto si rileva che il procedimento penale in questione era basato sull’acquisizione, tramite rogatoria internazionale, «di documenti riservati illecitamente acquisiti e sottratti dalla banca dati informatica della HSBC Private Banking di Ginevra dall’ex dipendente Falciani Hervé».

Ritenendo i documenti di provenienza illecita, il Giudice ha affermato che «il loro contenuto non può essere utilizzato in processo (articolo 240, 2° comma, codice penale)» e, di conseguenza, che « *i documenti illecitamente acquisiti presenti nel fascicolo del procedimento debbano essere distrutti a tutela delle ragioni di riservatezza dei soggetti cui si riferiscono le informazioni illegali.*». Motivazioni sostanzialmente analoghe sono state poste alla base del decreto dell’8 agosto 2012, con il quale il G.I.P. del Tribunale di Avellino ha disposto, con l’archiviazione del procedimento penale, la distruzione «*dei documenti, dei supporti, dei supporti e degli atti concernenti l’illegale raccolta di informazioni in danno degli indagati*», ritenendo che «*Gli unici elementi di accusa sono rappresentati dalla cd. « Lista Falciani », illecitamente ricavata dalla banca dati*

della HSBC Private Banking di Ginevra dall'ex dipendente Falciani Hervè e, pertanto, assolutamente inutilizzabile ex articolo 240, comma 2, codice di procedura penale». Ciò in sede penale, la questione concernente l'utilizzabilità, ai fini fiscali, della cd. "Lista Falciani" è stata diversamente risolta dalle diverse Commissioni tributarie.

In particolare, secondo un primo orientamento, sfavorevole all'Agenzia, gli accertamenti emessi sulla base della cd. Lista Falciani sarebbero illegittimi, in quanto emessi sulla base di dati illegittimamente acquisiti, e quindi inutilizzabili. In tal senso si sono espresse, ad esempio, le sentenze della CTP di Avellino n. 222/05/12 e 224/05/2012 del 31/01/2012, della CTP di Como n.188/01/11 del 15 novembre 2011, della CTP di Lecco n. 93/03/13 del 15 luglio 2013 e 175/01/12 dell'11 dicembre 2012, della CTP di Milano n. 263/05/12 del 4 ottobre 2012 e n. 196/25/12 del 6 novembre 2012, della CTP di Verbania n. 15/1/13 del 21 febbraio 2013, della CTR della Lombardia . 11/20/13 del 28 gennaio 2013, della CTR dell'Umbria n. 141/1/13 del 28 ottobre 2013. CTP, Verbania, n. 47/02/12 del 5 novembre 2012.

Secondo altro orientamento, favorevole all'Agenzia, i dati contenuti nella lista sarebbero invece utilizzabili, sulla base delle seguenti argomentazioni: «[...] *la fonte di innesco di questa procedura di accertamento...è pienamente legittima essendo conseguente ad una rituale richiesta dell'amministrazione fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale*» (CTP di Treviso, sentenza 10 luglio 2012, n. 59/05/2012, in senso conforme, cfr. CTP di Treviso, sentenza 5 giugno 2012, n. 64/1/2012, CTP di Cremona sentenza n.92/01/13 del 7 ottobre 2013, la CTP di Reggio Emilia sentenza n. 198/01/12 del 18 maggio 2012, la CTR della Lombardia sentenza n. 1072/2014 del 27 febbraio 2014, la CTP di Genova n. 193 del 5 giugno 2012, CTP di Milano n. 152/16/2013 del 6 maggio 2013). CTP di Torino n 18 /8/13 del 4 febbraio 2013 «*L'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite prevista appunto dall'articolo 191 c.p.p. trova applicazione solamente nell'ambito dei procedimenti*

penali», come affermato anche dalla Corte di Cassazione, mentre «*L'utilizzabilità dei documenti in sede tributaria viene esclusa soltanto quando la relativa acquisizione sia avvenuta in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale – quale la libertà personale e l'inviolabilità del domicilio – e quindi solamente quando nelle indagini svolte vi sia inosservanza degli artt. 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, o 52 e 63 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633*». (CTP di Pisa n. 152/1/13 dell'11 novembre 2013, la quale, nella motivazione della citata sentenza, richiama l'orientamento espresso dalla Corte di cassazione con le sentenze n.8344 del 2001, n. 22984 del 2010, n. 27149 del 2011).

Facendo un breve passo indietro occorre svolgere alcune riflessioni sulla natura di prova illegittima o illecita. Secondo un'impostazione dottrina comunemente condivisa, per prova illegittima o irrituale si intende la prova acquisita in violazione di divieti probatori previsti da norme processuali; per prova illecita deve intendersi quella prova ottenuta attraverso condotte vietate da norme penali e sostanziali.

Stante il disposto dell'art. 191 c.p.p. «*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*». In materia civile manca invece una regola analoga, essendo rimesso al giudice il potere discrezionale di valutare l'ammissibilità delle prove, salvo che disposizioni speciali prevedano diversamente: l'inutilizzabilità non è pertanto un'automatica conseguenza dell'assunzione di una prova operata in violazione della legge.

La mancanza, altresì, nel diritto tributario di una disposizione che espressamente preveda e regolamenti la fattispecie della «prova illegittima», presta il fianco a diverse e spesso contrastanti posizioni della dottrina e della giurisprudenza sugli effetti prodotti sul processo tributario dall'utilizzazione, ai fini dell'accertamento, di elementi probatori acquisiti irritalmente.

La dottrina, in varie occasioni, ha affrontato il problema delle conseguenze che possono derivare da una condotta dell'Amministrazione Finanziaria non

conforme al dettato legislativo, attesa la mancanza di una norma che disciplini la materia, al pari della giurisdizione penale.

Il vuoto normativo e la necessità di contemperare due interessi contrapposti, di assicurare cioè il rispetto dei diritti costituzionalmente garantiti, ed al tempo stesso di non limitare a priori l'attività dell'Amministrazione finanziaria, anch'essa costituzionalmente tutelata (1° comma dell'art. 53 della Costituzione), ha portato alla elaborazione di interpretazioni contrastanti.

Una prima corrente di pensiero, sostanzialmente conforme all'orientamento giurisprudenziale espresso sino al 2001, mutuando il principio di illegittimità derivata presente nel diritto amministrativo, ha sostenuto l'inidoneità degli elementi probatori comprovanti situazioni evasive o comunque irregolari a fondare legittimamente una pretesa tributaria, ove acquisiti nell'inosservanza delle regole dettate dal legislatore¹². Questo approccio parte dal presupposto che l'invalidità a monte concernente lo svolgimento di un atto istruttorio è in grado di travolgere in virtù di un «*effetto domino*» tutti gli atti successivi, compreso l'atto impositivo che chiude il procedimento e con il quale l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente la propria pretesa erariale¹³.

¹² Cfr. *ex pluribus* Cass., sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036, in *Riv. dir.trib.*, 1998, II, 719 ss., con nota di A. Toppan, *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e «spontanea» esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*, *ivi*, 726 ss.; Cass., sez. I, 27 luglio 1998, n. 7368, in *Rass. trib.*, 1998, 1382 ss., con nota di G. Vanz, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della «spontanea» collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, *ivi*, 1387 ss.; Cass., sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16874, in *Corr. trib.*, 2009, 3339 ss., con nota di A. Marcheselli, *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, *ivi*.

¹³ *La giurisprudenza tributaria italiana aderisce in larga parte all'orientamento che ammette la figura dell'invalidità derivata dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine di 60 giorni dalla notifica o consegna del p.v.c.* Cfr. *ex pluribus* Comm. trib. reg. Roma, sez. XXXVIII, 13 settembre 2007, n.197, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Trieste, sez. XI, 20 febbraio 2008, n. 9, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 11 luglio 2008, n. 67, in *Fisconline*; Comm. trib. prov. Mantova, sez. I, 19 febbraio 2009, n. 15, in *Fisconline*; Comm.trib. reg. Firenze, sez. XXIX, 22 settembre 2009, n. 96, in *Fisconline*; Comm.trib. reg. Firenze, sez. VIII, 23 ottobre 2009, n. 68, in *Fisconline*. Quest'ultima decisione, «fissa un

Nel 2012, la Cassazione ha avuto modo di chiarire che l'illegittimità di un atto istruttorio prodromico è in grado di «interrompere il necessario collegamento funzionale con l'atto terminale del procedimento impositivo», con la conseguenza che lo stesso configura un «vizio di invalidità del procedimento amministrativo idoneo a determinare l'annullamento per illegittimità derivata dell'atto consequenziale impugnato»¹⁴.

principio di assolute rilievo e cioè che la residenza in Italia di un soggetto trasferito in un paradiso fiscale si può ben presumere sulla base dell'articolo 2, comma 2-bis del t.u.i.r.[...], ma solamente se sono state assicurate al contribuente tutte le garanzie previste dalla legge e, in particolare, quelle dettate dallo Statuto del contribuente, con la conseguenza che è quindi illegittimo l'avviso di accertamento non preceduto da un contraddittorio scritto e orale con il contribuente, di cui sia stato dato conto in un processo verbale di constatazione. [...] La sentenza conferisce dunque perdurante centralità al disposto del tuttora vigente articolo 24 della l. n. 4 del 1929, per il quale le violazioni sostanziali delle norme fiscali devono essere contestate mediante processo verbale, principio ribadito nello Statuto del contribuente, il cui articolo 12, 4o comma, è categorico nel delineare la funzione del verbale di constatazione quale strumento di tutela nella fase di verifica». Recentemente, cfr. anche Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. IV, 1 febbraio 2012, n. 10, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 321 ss., e Comm. trib. reg. Torino, sez. XXVII, 25 gennaio 2012, n. 13, *ivi*, 324 ss., entrambe con nota adesiva di F. Tundo, *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione «anticipata» dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, *ivi*, 326 ss.; Comm. trib. reg. Genova, sez. VIII, 24 agosto 2012, n. 97, in *Corr. trib.*, 2013, 34 ss., con nota adesiva di F. Tundo, *Illegittimo l'avviso di accertamento emanato dopo gli accessi in assenza del verbale di chiusura*, *ivi*, 28 ss.

¹⁴ Così, Cass., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631, in *Rass. trib.*, 2012, 1003 ss., con nota di S. Muleo, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, *ivi*, 1007 ss. più di recente, cfr. Cass., sez. trib., 20 febbraio 2013, n. 4140, in *Corr. trib.*, 2013, 1615 ss., con nota adesiva di F. Tundo, *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, *ivi*, 1608 ss., Per la dottrina che aderisce alla tesi secondo cui l'accertamento tributario sia riconducibile al procedimento amministrativo, con la conseguente configurabilità della figura dell'invalidità derivata (o consequenziale), cfr. F. Moschetti, *Avvisi di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in F. Moschetti (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 51 ss.; L. Ferlazzo Natoli, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 755 ss. e, specialmente, 772; F. Tesoro, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 885 ss..

A parte le critiche specifiche formulate da alcuni Autori¹⁵, l'orientamento "garantista" dei diritti del contribuente si regge sulla tesi, sia pur unitamente ad altre argomentazioni, che ove non vi fosse una correlazione di effetti sulla legittimità dell'accertamento, una disposizione di legge finalizzata alla regolamentazione delle modalità di esercizio da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei poteri di controllo rimarrebbe di fatto priva di senso.

Il secondo filone, confortato da un mutamento di orientamento giurisprudenziale, appare invece consolidato nel riconoscere la piena utilizzabilità dei mezzi di prova irrualmente acquisiti, attesa la mancanza di una norma che espressamente ne preveda l'inutilizzo, come invece sancito nel codice di procedura penale con l'articolo 191¹⁶ nonché con riferimento alla legittima trasmissione per via una rituale richiesta dell'amministrazione fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale. Questo orientamento, privilegia l'aspetto sostanziale dell'indagine, in assenza di una disposizione di legge che espressamente disponga in senso contrario.

Si è affermato al riguardo che la formulazione legislativa adottata nella stesura degli artt. 39, comma 2 41, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 55 comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, sia da intendersi quale implicita autorizzazione all'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e quindi anche all'esercizio di attività istruttorie attuato con modalità diverse da quelle indicate negli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e nell'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁵ Cfr. C. Glendi, Indagini tributarie e tutela giurisdizionale, in *Corriere tributario* n. 44/2009, pag. 3616;

¹⁶ CTP di Treviso, sentenza 10 luglio 2012, n. 59/05/2012, in senso conforme, cfr. CTP di Treviso, sentenza 5 giugno 2012, n. 64/1/2012, CTP di Cremona sentenza n. 92/01/13 del 7 ottobre 2013, la CTP di Reggio Emilia sentenza n. 198/01/12 del 18 maggio 2012, la CTR della Lombardia sentenza n. 1072/2014 del 27 febbraio 2014, la CTP di Genova n. 193 del 5 giugno 2012, CTP di Milano n. 152/16/2013 del 6 maggio 2013.

Sulla scia degli orientamenti giurisprudenziali come sopra citati , la dottrina si è mossa su posizioni “*intermedie*”, ammettendo l’applicazione del principio di inutilizzabilità della prova subordinatamente alla verifica della sussistenza di ulteriori condizioni, diverse dal mancato rispetto delle sole norme procedurali stabilite dal legislatore.

In particolare è stata ristretta l’area applicativa del principio di inutilizzabilità alla violazione di posizioni di diritto soggettivo costituzionalmente garantite. Nel rispetto dell’orientamento della Suprema Corte¹⁷, il principio di inutilizzabilità, secondo alcuni Autori, troverebbe pertanto applicazione non solo nel caso in cui le prove fossero “*oggettivamente vietate*”, ma anche qualora fossero state acquisite in violazione dei diritti individuali fondamentali tutelati in modo specifico dalla Costituzione, come nel caso degli artt. 13, 14 e 15, ove sono consentite limitazione solo nei casi e nei modi previsti dalla legge¹⁸. Secondo questo orientamento, il principio di invalidità dell’atto finale sarebbe da escludere ogniqualvolta l’acquisizione probatoria fosse avvenuta nell’inosservanza di disposizioni di minore gravità che riguardino ad es. l’organizzazione degli uffici¹⁹, piuttosto che un interesse generale.

Un terzo indirizzo interpretativo, invece, sostiene l’utilizzabilità per così dire parziale dei mezzi probatori irritualmente acquisiti ai fini dell’accertamento, ove questo risulti comunque giustificato da altre informazioni legittimamente reperite.

¹⁷ Sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione, n. 5021 del 27 marzo 1996.

¹⁸ S. Gallo, in *il fisco* n.36/2007; S. La Rosa, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 75, partendo dal presupposto che la fase di controllo e quella di accertamento vero e proprio sono da considerarsi autonomi ed indipendenti, considera impossibile che l’atto impositivo finale possa risultare invalido in presenza di un precedente atto istruttorio illegittimo.

¹⁹ A. Marcheselli, *Ai fini tributari è limitata l’utilizzazione di materiale proveniente da indagini penali*, in *Corriere tributario*, n.35/2006, pag.2787.

L'orientamento contrario all'utilizzo dei mezzi probatori irritualmente acquisiti parte dall'assunto che le norme procedurali stabilite dal legislatore in ambito tributario abbiano lo scopo di regolamentare quelle attività che potrebbero comportare significative limitazioni a diritti della persona garantiti in sede costituzionale, quali il diritto all'inviolabilità della persona (art. 13 Costituzione), del domicilio (art. 14 Costituzione), alla libertà ed alla segretezza della corrispondenza (art. 15 Costituzione) e il diritto di difesa (art. 24 Costituzione).

Questo approccio, talvolta avallato dalla Suprema Corte²⁰, che costituisce una versione «attenuata» della *fruit of the poisonous tree doctrine*, considera inutilizzabili tali prove solo se la violazione configurata nel procedimento di acquisizione riguarda un diritto costituzionalmente protetto, con la conseguenza che risultano irrilevanti tutte le altre violazioni.

Secondo alcuni Autori, l'assenza nell'ordinamento tributario di una norma che espressamente sancisca l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem*, non può in sostanza legittimare l'ammissione di prove conseguite per effetto di comportamenti che integrino gli estremi di una violazione di legge o di un eccesso di potere. *“Simili comportamenti non possono sfuggire al sindacato giurisdizionale tributario, il quale – investendo i profili di validità del provvedimento impugnato - non può mancare di rilevare i vizi istruttori incidenti*

²⁰Cfr. Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26454, in *De Jure*; Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 676 ss., con nota di R. Fanelli, *Tutelato «parzialmente» il contribuente contro illegittime autorizzazioni*, *ivi*, 678 ss. Sul tema, cfr. G. Porcaro, *Profili ricostruttivi del fenomenodella (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, *retro*, 2005, I, 15 ss., il quale ritiene che la fase istruttoria e la fase in cui l'Amministrazione finanziaria concretizza la propria pretesa impositiva siano autonome, con la conseguenza che un eventuale vizio nella prima fase non può configurare un'ipotesi di invalidità derivata, ma comporta al massimo l'inutilizzabilità degli elementi probatori. Sulla teoria della *poisonous tree* ci sia consentito rinviare anch al nostro scritto : C. Sacchetto, *Exchange of information, tax crimes and legal protection*, in L. Salvini - G. Melis, *Financial crisis and single market*, Proceedings of the Eucotax Wintercourse opening conference (Rome, 7th April 2011), Roma, 2012, 61

*sulla formazione dello stesso provvedimento*²¹”. La conseguente inutilizzabilità ai fini dell’accertamento degli elementi acquisiti con modalità illecite o illegittime risponde, quindi, ad una logica imposta dall’applicazione dei criteri di legalità, imparzialità e buon andamento. Vi è infine chi sul versante opposto, ²² parte dall’assunto che le disposizioni procedurali siano state dettate dal legislatore al fine di regolamentare tutte le fasi dell’attività ispettiva, potenzialmente idonee a comportare una limitazione anche a diritti costituzionalmente garantiti. Il rigoroso rispetto di tali disposizioni assurge pertanto a requisito essenziale affinché alle prove raccolte in esito all’esercizio dei poteri de quo possa essere conferita la rilevanza prevista dalla legge. Detta interpretazione, secondo questi Autori, non sarebbe peraltro in contrasto con la formulazione adottata dal legislatore nella stesura dell’articolo 39, 2° comma, del D.P.R. n. 600/1973, in quanto da intendersi riferita all’ampiezza dei poteri istruttori, e non anche quale implicita deroga al principio di legittimità nell’acquisizione.

In altre decisioni l’approccio consiste nel ritenere che le prove illegittimamente acquisite debbano considerarsi inutilizzabili e l’avviso di accertamento infondato, anche in assenza di una specifica disposizione normativa che sancisce l’inutilizzabilità²³. Questa ricostruzione veniva avallata

²¹ Cfr. S. Stufano, Sulla utilizzabilità delle prove illecite o illegittime, in *Corriere Tributario* n. 39/2002, pag. 3534.

²² Cfr. M. Pisani, La valenza delle prove irrituali nell’accertamento tributario, in *il fisco* n. 11/2005, pag. 1570.

²³ Cfr. *ex pluribus* Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Corr. trib.*, 2002, 973 ss., con nota di A. Iorio, *Il regime di utilizzabilità delle prove*, *ivi*, 978 ss.; Cass., sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283, in *Corr. trib.*, 2003, 3245, con nota di R. Fanelli, *Il giudice tributario «può sindacare» sull’autorizzazione all’accesso domiciliare*, *ivi*, 3250 ss.; Cass., sez. trib., 1 ottobre 2004, n. 19689, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 371 ss., con nota di A. Comelli, *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, *ivi*, 375 ss.; Cass., sez. trib., 1 febbraio 2002, n. 1344, in *De Jure*; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Giur. it.*, 2006, 1082 ss., ed in *Corr. trib.*, 2006, 47 ss., con nota di P. Corso, *Non sono utilizzabili ai fini dell’accertamento le prove illegittimamente acquisite*, *ivi*, 52 ss. Per quanto concerne la giurisprudenza di merito, si veda da ultimo Comm. trib. reg. Roma, sez. XXII, 22 giugno 2012, n. 161, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 73 ss., con nota di S. Stufano, *La rilevanza della oggettiva*

dalle sezioni unite nel 2002²⁴, le quali statuivano che: – *«detta 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»*;

– *«il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione»*;

– *«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»*.

La Sezione Tributaria della Suprema Corte ribadiva nel 2011 che *«il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita sia applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 2 Cost.»*²⁵, ritenendo che tale interpretazione fosse l'unica rispettosa del diritto di difesa sancito dalla Carta Costituzionale.

Ad esempio alcuni avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria sulla base della lista Vaduz ricevuta dall'Agenzia delle entrate in applicazione della Direttiva n. 77/799/CEE venivano, infatti, impugnati dinanzi ai giudici tributari di prime cure di Milano e Mantova, che nel 2009 e nel 2010 statuivano il loro annullamento²⁶.

distinzione tra locali «commerciali» e locali «abitativi» ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite, ivi, 75 ss..

²⁴Cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 786 ss., con nota di E. Fortuna, *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, ivi, 793 ss., ed in *Corr. trib.*, 2003, 301 ss., con nota di P. Corso, *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite «contra legem»*, ivi, 306 ss..

²⁵Così, Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570.

²⁶ Comm. trib. prov. Milano, sez. XL, 15 dicembre 2009, n. 367, in *Riv. dir. trib. int.*, num. unico 2011, II, 526 ss., e Comm. trib. prov. Mantova, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137, ivi, 521 ss., entrambe con nota di P. Mastellone, *Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente*, ivi, 536 ss.

Dall'analisi dei vari orientamenti della giurisprudenza italiana e straniera relativi alle violazioni compiute dall'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria risultano senza dubbio più convincenti quelli che depongono per l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento o per l'inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite²⁷ sia pure con la prudente valutazione delle giudici tributari .

Questa posizione non toglie che in sede internazionale e comunitaria anche in ragione della forte spinta che hanno ricevuto gli strumenti internazionali di cooperazione alla lotta alla evasione ed elusione , alla praticamente abolita limitazione del segreto bancario , sia necessario uno sforzo per rivedere in modo armonizzato le regole che presiedono alla tutela dei diritti dei cittadini , non essendo ammissibile che si diano avute anche solo riguardo alla situazione europea 28 sistemi di garanzia in materia tributaria quanti sono gli Stati comunitari. Lo sforzo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee , sulla base del Trattato sul funzionamento del trattato della unione europea che ha recepito i principi sui diritti fondamentali del Trattato di Nizza con il Trattato

La decisione dei giudici mantovani è altresì pubblicata in Dir. prat. trib. int., 2010, 1555, con nota di R. Succio, Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente, ivi, 1560 ss., in GT - Riv. giur. trib., 2010, 798 ss., con nota di A. Tomassini, Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente, ivi, 801 ss.

²⁷ Si ricorda che oltre alle già descritte liste dei clienti della LGT Bank di Vaduz e della sede ginevrina di HSBC, in Italia si sono verificati altri due casi analoghi. A riguardo, una lista di 576 nomi di contribuenti italiani è stata rinvenuta dalla Guardia di Finanza nel computer dell'avvocato e notaio svizzero Fabrizio Pessina nel 2009 (c.d. *lista Pessina*). Sempre nel 2009 la Procura della Repubblica di Milano arrestava il commercialista svizzero Giovanni Guastalla ed entrava in possesso di una lista di circa 200 contribuenti, fra cui alcuni famosi calciatori, che avevano occultato i propri redditi in Svizzera (c.d. *lista Guastalla*). Il motivo per cui queste liste non hanno suscitato un analogo clamore rispetto alla *lista Vaduz* ed alla *lista Falciani* è dovuto al fatto che il rinvenimento dei dati è avvenuto in territorio italiano ed in maniera rituale dagli ufficiali della Guardia di Finanza, la quale agiva in veste di Polizia Giudiziaria sotto la supervisione della magistratura.

di Lisbona del 2009 , è proprio quello di istituire e fondare un sistema comune armato di principi fondamentali basati sulle costituzioni degli Stati membri, Questa è la linea in atto e consente di dire che anche la nostra giurisprudenza e dottrina che si pongono in linea con questo approccio di garanzie rappresenta lo sviluppo auspicabile e più evolutivo .

Nello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie la verifica circa l'attendibilità e liceità delle informazioni scambiate deve considerarsi imprescindibile, e derivi da evidenti esigenze di prudenza e di coerenza ove si pensi che diversamente l'ordinamento italiano finirebbe per conneare qualunque tesi accusatoria a scatola chiusa o sulla mera affidabilità formale tenendo presente che come sa sempre è consacrato nei trattati contro le doppie imposizioni il limite allo scambio di informazioni è rappresentato dalla violazione di norme interne di natura imperativa o di ordine pubblico e come d'altronde previsto dall'art. 5, 3° comma, del citato *Model Agreement on Exchange of information on tax matters* dell'OCSE del 2002, il quale richiede che i documenti oggetto di scambio debbano essere «*authenticated copies of original records*»²⁸. Orbene, l'utilizzo di dati bancari illegalmente acquisiti da soggetti privati all'estero e posti (quasi) esclusivamente a fondamento di avvisi di accertamento nello Stato di residenza del contribuente difficilmente possono integrare con assoluta certezza un livello di attendibilità accettabile²⁹.

²⁸Al riguardo, il par. 44 del Commentario all'art. 5 del *Model Agreement on exchange of information on tax matters* dell'OCSE evidenzia che tale disposizione mira a garantire che le informazioni scambiate abbiano la forma specificamente indicata dallo Stato richiedente per soddisfare i requisiti richiesti dalle regole domestiche sulla formazione della prova.

²⁹ Sulle posizioni conclusive sostenute nel testo si veda in modo autorevole ed esaustivo. P.Mastellone , *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*. In *Dir e prat., trib.*, n. 4 , 2013 ,p. 791 e ss. e G.Bizioli ,*Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale , comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, in part. pag 45 e ss.

In questo senso, A. Carinci, «*Lista Falciani*» e tutela del contribuente:utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana,in *Novità Fiscali*, 2012, 14, rileva che «la documentazione in oggetto non presenta alcun riferimento che consenta di imputarla univocamente ad un dato operatore. Mancano loghi, firme o altri elementi utili a

.

riferire documenti medesimi, e così il contenuto degli stessi, a precisi soggetti, così come manca ogni ufficialità e/o qualsivoglia attestazione circa la provenienza della banca presso cui sarebbero depositati i conti cointestati».