

Roberto Schiavolin

La circolazione delle informazioni fiscali e il loro utilizzo giudiziario (le c.d. liste)

Università di Verona, 24 febbraio 2017

1.- *L'evoluzione della normativa sullo scambio di informazioni.* Appare ormai recessiva la visione tradizionale che dal carattere territoriale della potestà tributaria, in quanto espressione di sovranità, ricava un principio di non collaborazione tra gli Stati nelle indagini fiscali, in mancanza di un apposito fondamento normativo dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie <sup>(1)</sup>. Negli ultimi anni, infatti, la comunità internazionale ha mostrato sempre minore tolleranza verso i "paradisi fiscali" che, rifiutando di collaborare alle indagini di amministrazioni finanziarie straniere, rendono particolarmente arduo scoprire l'evasione tributaria attuata approfittando di dette sfere di opacità. La recente crisi economico-finanziaria ha dato ulteriore impulso ad azioni coordinate da organizzazioni come G-20 <sup>(2)</sup>, OCSE e ONU per elaborare politiche <sup>(3)</sup> e strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale. Ciò ha comportato, da un lato, il rafforzamento delle norme antielusive applicabili quando i contribuenti compiano operazioni o investimenti in Stati o territori che non assicurano un adeguato scambio di informazioni; dall'altro, la sottoscrizione di accordi per lo scambio di informazioni anche da parte di vari Stati che prima preferivano tutelare gli interessi al riserbo di banche e fiduciarie ivi operanti. Inoltre, si sono affinati e moltiplicati gli strumenti normativi che regolano queste forme di collaborazione tra amministrazioni. La disciplina fondamentale rimane, a livello di diritto internazionale pattizio, quella inserita nelle singole convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, spesso integrata da accordi bilaterali per gli aspetti esecutivi. Per lo più, si tratta di regole ispirate all'art. 26 del modello OCSE, considerando l'interpretazione resa nel Commentario elaborato dal Comitato per gli affari fiscali di tale organizzazione <sup>(4)</sup>, anche se all'evoluzione di detti testi non corrisponde immediatamente quella delle singole convenzioni. In applicazione di tali regole, possono essere previsti scambi automatici, per un accesso sistematico di ciascuna amministrazione finanziaria a determinate categorie di dati, previa predisposizione di apposite procedure per renderli omogenei ed accessibili, p. es. attraverso banche dati; spontanei, concernenti informazioni già acquisite da un'amministrazione finanziaria nel suo interesse; su richiesta dell'amministrazione interessata, per ottenere informazioni già in possesso dell'altra o che quest'ultima debba procurarsi usando i suoi poteri di indagine. L'acquisizione dei dati, comunque, deve avvenire nel rispetto della normativa e della prassi amministrativa dello Stato che ha ricevuto la richiesta.

A questi tipi di disciplina si sono aggiunti vari accordi bilaterali specificamente dedicati allo scambio di informazioni (TIEA - Tax Information Exchange Agreement), indipendenti dall'esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, per i quali esiste un apposito Modello OCSE del 2002 <sup>(5)</sup>. Va ricordata anche la Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale (c.d. Convenzione MAAT o Convenzione di Strasburgo, promossa dall'OCSE e dal

---

<sup>1</sup>) Cfr. per tutti Di Tanno, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 665 ss.; Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. Prat. Trib.* 2013, I, p. 1079 ss.; più precisamente, nel senso dell'inesistenza di un obbligo di collaborazione, Tosi - Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, V ed., Padova, 2016, p. 26 ss.

<sup>2</sup>) In particolare, il G-20 di Londra del 2 aprile 2009 ha rappresentato un punto di svolta, individuando nelle pratiche consentite dai paradisi fiscali una delle cause di detta crisi, impegnandosi a contrastare il segreto bancario in quanto limite alla cooperazione tra amministrazioni finanziarie e coinvolgendo l'OCSE nella ricognizione dei Paesi non collaborativi e nell'elaborazione di adeguate normative.

<sup>3</sup>) Cfr. p.es., riguardo alle iniziative per promuovere una effettiva collaborazione, OECD (2015), *Possible Tougher Incentives for Failure to Respect the International Exchange of Information on Request Standards*, OECD, Paris, in [www.oecd.org/tax/possible-tougher-incentives-for-failure-to-respect-the-international-exchange-of-information-on-request-standards.htm](http://www.oecd.org/tax/possible-tougher-incentives-for-failure-to-respect-the-international-exchange-of-information-on-request-standards.htm)

<sup>4</sup>) Consultabile in <http://www.oecd.org>

<sup>5</sup>) Consultabile in <http://www.oecd.org>, assieme al Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, approvato dal Comitato Ocse per gli affari fiscali.

Consiglio d'Europa), aperta alla firma il 25 gennaio 1988, ma che ha avuto successo solo in seguito al nuovo spirito generato dalla crisi ed alle modifiche recate dal Protocollo di Parigi del 27 maggio 2010. Né vanno trascurati, pur riguardando soltanto gli USA, gli accordi intergovernativi intesi ad attuare gli scambi automatici di informazioni bancarie e finanziarie previsti dal Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) <sup>(6)</sup>, i quali obbligano banche ed altre simili "istituzioni di deposito" e di custodia, entità di investimento, imprese di assicurazione, a comunicare all'amministrazione fiscale del paese di residenza affinché questa li trasmetta a quella americana (o, secondo certi accordi, direttamente a quest'ultima) certi dati su conti e investimenti riconducibili a contribuenti statunitensi (l'accordo con l'Italia è stato ratificato dalla l. 18 giugno 2015, n. 95 ed attuato dai D.M. 6 agosto 2015 e 28 dicembre 2015, nonché dal Provvedimento del 7 agosto 2015 del Direttore dell'Agenzia delle entrate).

A somiglianza di questa disciplina, l'OCSE, con il sostegno del G-20, ha approvato il 15 luglio 2014 un nuovo standard per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari dei non residenti (CRS, Common Reporting Standard), da applicare nei singoli paesi ai sensi delle regole contenute nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni oppure dell'art. 6 della Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, attuato in Italia con la l. n. 95/2015 e il D.M. 28 dicembre 2015.

Nei rapporti tra gli Stati della UE, ferma l'applicazione delle suddette regole pattizie, operano da decenni le disposizioni attuative delle Direttive comunitarie in materia di reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri <sup>(7)</sup>; in materia di iva, il Regolamento UE n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto <sup>(8)</sup>; in materia di accise, il Regolamento UE n. 389/2012 del 2 maggio 2012. Per l'Italia, in particolare, vanno ricordati il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 29, l'art. 31 *bis*, d.p.r. 600/1973, l'art. 65, d.p.r. 633/1972. Anche la disciplina europea è soggetta a frequenti modifiche: la Direttiva n. 2011/16/UE del 7 dicembre 2010 è stata riformata varie volte, in particolare per estendere lo scambio automatico di informazioni a nuove classi di dati <sup>(9)</sup>.

## 2.- I limiti allo scambio di informazioni.

A fronte del quadro sopra tratteggiato, la disciplina applicabile ad una concreta indagine attuata mediante gli strumenti della mutua assistenza tra amministrazioni finanziarie risulta da un coordinamento tra le regole internazionali od europee sulla base delle quali è attuata la collaborazione e le regole interne concernenti i poteri ispettivi. Nonostante sia in atto una

---

<sup>6)</sup> Si v. P. Bonarelli, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in *Fiscalità e Comm. Internaz.*, 2016, 30 ss.; C. Garbarino - M. Barbieri, *FATCA: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, ibidem, 2016, 10 ss.

<sup>7)</sup> Cioè la Direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 e, precedentemente, la Direttiva 77/99/CEE per le imposte sui redditi e sul patrimonio e la Direttiva n. 79/1070 per l'iva. Va ricordato che queste prevedono, oltre al classico scambio di informazioni con le varianti già ricordate, altre forme di collaborazione come la possibilità di controlli simultanei, della presenza di funzionari di un'amministrazione negli uffici dell'altra, della partecipazione di essi alle indagini, nonché la notifica di decisioni in materia fiscale.

<sup>8)</sup> Sugli archivi previsti per lo scambio automatico di informazioni ai fini del controllo sulle operazioni intracomunitarie si v. G. Liberatore, *VIÉS: monitoraggio europeo anacronistico ed inefficace*, in *Fiscalità e Comm. Internaz.*, 2016, 12 ss.

<sup>9)</sup> Dalla Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014 riguardo ai conti finanziari dei non residenti, dalla Direttiva 2015/2376/UE riguardo ai *cross-border tax rulings* e agli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento, dalla Direttiva 2016/881/UE riguardo ai c.d. Country-by-Country Report (CBCR), richiesti alle imprese multinazionali con riferimento a ciascun paese in cui operano, concernenti dati aggregati su ricavi, utili, perdite, imposte sul reddito pagate e maturate, capitale, utili non distribuiti, numero di dipendenti e immobilizzazioni materiali. Inoltre è in corso la procedura di approvazione di ulteriori modifiche per obbligare gli Stati membri a disporre per legge l'accesso delle amministrazioni fiscali, a specifiche informazioni in materia di antiriciclaggio (trasmesse ai sensi della IV Direttiva antiriciclaggio 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015) onde possano verificare se le istituzioni finanziarie applichino correttamente la Direttiva 2011/16/UE.

tendenziale convergenza delle varie fonti internazionali ed europee, possono sussistere conflitti: dalle previsioni della Convenzione MAAT e Direttiva n. 2011/16/UE, le quali stabiliscono la preminenza della regolamentazione più efficace (art. 27 par. 2 Maat) o della disciplina che assicuri una cooperazione più ampia (art. 1 par. 3 Dir. n. 2011/16/UE) si è ricavato in dottrina un principio di preferenza per la normativa più favorevole alla collaborazione <sup>(10)</sup>.

Dagli strumenti normativi sia internazionali, sia europei, in particolare l'art. 26 del modello OCSE si ricava una serie di principi: le informazioni debbono essere acquisite rispettando la normativa e la prassi amministrativa dello Stato che ha ricevuto la richiesta; quest'ultimo non può rifiutarsi solo perché i dati richiesti non presentano per lui alcuna utilità; non è obbligato a trasmettere informazioni che l'altro Stato non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa (c.d. principio di reciprocità). Lo Stato che ha ricevuto la richiesta non è nemmeno obbligato a comunicare informazioni coperte da un segreto commerciale, industriale o professionale (ma è esclusa la rilevanza del segreto bancario), o la comunicazione delle quali sarebbe contraria all'ordine pubblico. L'obbligo riguarda le informazioni prevedibilmente rilevanti per l'attuazione delle norme impositrici (e non solo della convenzione contro le doppie imposizioni), il che esclude richieste generiche (le c.d. fishing expeditions), rivolte a fini esplorativi anziché a sviluppare un'indagine su un contribuente o un determinato gruppo di contribuenti. Lo Stato richiedente ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni ottenute e di non impiegarle per fini diversi da quelli tributari <sup>(11)</sup> (p. es. in processi per reati non tributari, giacché si eluderebbero le differenti garanzie proprie di questi ultimi e della cooperazione giudiziaria per essi prevista) salvo quando ciò sia consentito dalla normativa di entrambi gli Stati e vi sia l'autorizzazione di quello che le ha comunicate (cfr. art. 16, Direttiva 2011/16/UE).

Tuttavia, queste limitazioni all'obbligo di collaborazione dello Stato richiesto non vietano al medesimo di fornire comunque informazioni, e persino di farlo spontaneamente, senza previa richiesta. Considerando come questi strumenti siano rivolti a proteggere gli interessi del singolo Stato contraente, può essere accettabile la rinuncia dell'amministrazione finanziaria che trasmette informazioni a far valere regole intese ad evitare una deresponsabilizzazione dello Stato richiedente, che altrimenti potrebbe approfittare della maggiore efficienza o dei più ampi poteri di indagine di quello richiesto. Quando però siano in gioco interessi extrafiscali dei soggetti passivi interessati, come in caso di violazione dei segreti, emerge la scarsa attenzione di queste discipline al diritto di difesa di tali soggetti, perché non prevedono la partecipazione dei contribuenti alla procedura. Dipende dunque dalle singole normative nazionali la possibilità che i contribuenti interessati intervengano durante le indagini od esperiscano forme di tutela immediata, secondo le regole previste per il potere esercitato in concreto <sup>(12)</sup>.

Parrebbe poter indirettamente tutelare il contribuente <sup>(13)</sup> anche la segretezza prevista negli strumenti internazionali (cfr. art. 26 par. 2 mod. OCSE, art. 16 Dir. 2011/16/UE), laddove obbligano lo Stato ricevente a mantenere riservati i dati scambiati, secondo le regole applicabili agli elementi di fonte interna, consentendo di comunicarli solo alle persone o autorità incaricate dell'accertamento e della riscossione, compresi gli organi giudicanti, i quali possono utilizzarli solo a tali fini, salva la possibilità di palesarli in pubbliche udienze e nelle sentenze. Tuttavia, quel riserbo può anche pregiudicare gli interessi dei soggetti passivi: riguardo all'art. 4, par. 3, Convenzione MAAT, laddove prevede che le autorità di uno Stato contraente, in conformità alla propria legislazione interna, possano informare il soggetto passivo in essi residente o loro cittadino

---

<sup>10)</sup> Cfr. S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 159.

<sup>11)</sup> Per converso, non si prevede in linea di principio che lo stato fornitore delle informazioni possa limitarne l'utilizzo fiscale da parte di quello richiedente: cfr. P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, 166.

<sup>12)</sup> Di una tutela "frammentata" perché rimessa alle singole normative parla pertanto P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit., 283.

<sup>13)</sup> Cfr. P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2008, 707 ss.; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, 54 ss.

prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano, si è osservato <sup>(14)</sup> come tale comunicazione non sia obbligatoria, e potrebbe essere esclusa per proteggere l'interesse dello Stato fornitore a mantenere il segreto, p. es. a tutela dei soggetti dai quali le notizie sono state ottenute <sup>(15)</sup>.

Pertanto, se è vero che una più precisa disciplina della collaborazione permette di tutelare i diritti dei contribuenti interessati <sup>(16)</sup>, quei testi internazionali non sembrano preoccuparsi di dare a questi la possibilità di far valere le loro ragioni all'interno delle procedure di scambio di informazioni. Al più, proclamano l'esigenza di salvaguardare i diritti fondamentali, compreso quello alla protezione dei dati personali (cfr. il "considerando" 28 della Direttiva 2011/16/UE), ovvero i diritti riconosciuti dalla disciplina dello Stato richiesto <sup>(17)</sup>. Alcuni, in dottrina, dal riconoscimento nell'ordinamento europeo del contraddittorio procedimentale come diritto fondamentale desumono che il contribuente interessato dovrebbe essere messo in condizione di partecipare alla procedura di collaborazione <sup>(18)</sup>. Tuttavia, secondo la Corte di Giustizia UE la disciplina europea (anche se il riferimento è all'abrogata direttiva 77/799) non conferisce al contribuente diritti specifici, e comunque non prevede un obbligo di informarlo o di consultarlo, né quando il Fisco del suo Stato

---

<sup>14)</sup> Cfr. Ocse, *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, cit., par. 60; sugli obblighi di riserbo si v. pure Ocse, *Keeping It Safe. The Oecd guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes*, in [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

Per la non obbligatorietà della partecipazione dei contribuenti alla procedura nel diritto europeo, cfr. Corte di giustizia Ue, 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou; nel senso che la direttiva sullo scambio di informazioni e il regolamento sulla cooperazione amministrativa in materia di iva non conferiscono alcun diritto ai singoli, salvo quello di ottenere conferma della validità del «numero di identificazione IVA di una determinata persona», e quindi l'amministrazione di uno Stato non è tenuta a ricorrere alla collaborazione di un'altra per raccogliere gli elementi necessari ai suoi controlli, in particolare per raccogliere le prove di un regime di non imponibilità che il soggetto passivo non sia in grado di fornirle, Corte di giustizia Ue, 27 settembre 2007, C-184/05, Twoh International; tuttavia, Corte di giustizia Ue, 27 gennaio 2009, C-318/07, Hein Persche, ha ritenuto obbligatoria la richiesta di scambio di informazioni quando il mancato uso di essa possa pregiudicare una delle libertà fondamentali previste dal TFUE.

<sup>15)</sup> Infatti, Cons. Stato, Sez. IV, 18 ottobre/9 dicembre 2011, n. 6472 ha ritenuto gli atti acquisiti tramite la cooperazione di un'amministrazione finanziaria straniera esclusi dal diritto di accesso, ai sensi dell'art. 24, co. 1 e 2, L. n. 241/1990, dell'art. 10, DPR n. 184/2006 e degli artt. 2 e 4, D.M. 29 ottobre 1996 n. 603, in quanto riconducibili alle previsioni di quest'ultimo concernenti i "documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali" e gli "atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni dei servizi della Commissione dell'Unione europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione e repressione delle frodi stesse", senza possibilità per l'amministrazione e per lo stesso giudice di valutare la pericolosità in concreto (anche per l'attività dell'amministrazione finanziaria che li ha forniti) dell'ostensione di quegli atti, salvo il sindacato giurisdizionale di legittimità sulla coerenza della previsione regolamentare con la legge e sulla congruità della valutazione fatta dall'amministrazione sulla riconducibilità del documento ad una di dette categorie generali. Da notare come il Consiglio di Stato consideri tale esclusione non contrastante con il diritto di difesa e i principi del giusto procedimento, non solo perché fondata su un ragionevole bilanciamento con altri valori costituzionalmente garantiti, ma anche perché gli atti posti a fondamento di una pretesa fiscale ben potrebbero essere confutati dal contribuente, "in quanto indicanti fatti che ricadono nella sfera di sua immediata percezione e disponibilità", e se si trattasse di documenti relativi alle modalità di acquisizione della notizia dell'illecito, "il processo tributario e penale, per come disciplinati dai rispettivi ordinamenti, consentono ogni possibilità di accertamento della legittima acquisizione delle fonti di prova". Vede in questa impossibilità di accedere a tutti i documenti oggetto di scambio una disparità cognitiva tra contribuente ed amministrazione finanziaria che è "già di per sé un attentato alla posizione individuale" S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, cit., 171.

<sup>16)</sup> Cfr. Tosi - Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., 27 s.

<sup>17)</sup> Cfr. art. 21 Convenzione MAAT: ma come nota P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit., 169, nel par 179 del *Revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters* (in [www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm](http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm)), si osserva che questa garanzia non deve pregiudicare l'oggetto e gli scopi della Convenzione, così palesando la prevalenza dell'interesse degli Stati a combattere l'evasione internazionale.

<sup>18)</sup> cfr. p. es. C. La Valva, *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali*, in *Dir. Prat. Trib. internaz.*, 2/2014, 361 ss.

di residenza decida di chiedere la collaborazione di un'amministrazione finanziaria straniera, né nella fase delle indagini svolte da questa, perfino se comprendano l'audizione di testimoni, né prima dell'invio delle informazioni; inoltre, detta direttiva non obbliga l'amministrazione richiesta ad indicare le fonti e le modalità di ottenimento dell'informazione; spetta dunque solo agli ordinamenti nazionali disciplinare la possibilità del contribuente di partecipare alle attività istruttorie o di contestare l'esattezza delle informazioni trasmesse <sup>(19)</sup>. Pertanto, se mancano nell'ordinamento dello Stato richiesto delle regole che prevedano diritti o tutele applicabili già prima o nel corso delle indagini, la difesa degli interessi eventualmente lesi da queste dovrebbe essere esercitata dopo l'acquisizione delle informazioni da parte dello Stato richiedente, con gli strumenti previsti dall'ordinamento di quest'ultimo. La contestazione della legittimità delle attività di indagine o dell'utilizzabilità delle prove ottenute potrà cioè avvenire nel giudizio di impugnazione dei provvedimenti fondati su di esse. È altresì prospettabile una tutela autonoma per la violazione dei doveri di riserbo e di uso solo a fini tributari delle informazioni ricevute, previsti dalle regole pattizie o comunitarie a carico dello Stato richiedente, ma pur sempre attivando rimedi di diritto interno <sup>(20)</sup>.

### 3.- *L'impiego delle informazioni nel processo tributario; le vicende delle "liste" nella giurisprudenza.*

È noto come le questioni relative alla tutela nei confronti di attività di mutua assistenza informativa considerate illegittime siano state portate negli ultimi anni all'attenzione della nostra giurisprudenza con riferimento alle c.d. liste di clienti di banche o fiduciarie, formate con dati riservati sottratti a tali istituti da dipendenti infedeli, pervenute mediante compravendita o in altro modo ad amministrazioni finanziarie straniere e da queste trasmesse anche al Fisco italiano, attraverso lo scambio di informazioni. Dopo che le prime decisioni, penali e tributarie, si erano espresse in buona parte per l'inutilizzabilità di dette acquisizioni, principalmente in quanto frutto di un originario comportamento illecito <sup>(21)</sup>, la giurisprudenza di legittimità <sup>(22)</sup> ha ritenuto quella documentazione utilizzabile, ferma la necessità per il giudice di merito di valutare in concreto se le affermazioni dell'amministrazione finanziaria fossero sufficientemente dimostrate <sup>(23)</sup>.

Al di là degli specifici problemi sollevati riguardo alle "liste", conviene ricordare anzitutto alcuni principi di più ampia portata in tema di scambio di informazioni affermati dalla Corte di Cassazione.

Si è infatti ritenuto che la mera modalità di acquisizione di elementi mediante strumenti di cooperazione internazionale o comunitaria non valga da sola a "purgarli" da eventuali illegittimità o vizi: dunque, non è sufficiente il rispetto delle specifiche regole sullo scambio di informazioni, quando risulti che le indagini siano state condotte senza rispettare la disciplina ad esse applicabile; per converso, il solo fatto di aver ottenuto informazioni siffatte non obbliga l'autorità italiana, per poterle legittimamente usare, a verificare previamente l'autenticità, la provenienza e la riferibilità

---

<sup>19)</sup> Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2013, C-276/12, *Sabou*, in *Rass. trib.*, 2014, 1421 ss., con nota di F. Fernández Marín, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni*; si v. anche P. Mastellone, *L'unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa fra autorità fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, 349 ss; Corte di giustizia Ue, 27 settembre 2007, C-184/05, *Twoh International*.

<sup>20)</sup> P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit., 293.

<sup>21)</sup> Cfr. *Comm. trib. prov. Milano*, sez. XL, 15 dicembre 2009, n. 367; *Comm. trib. prov. Mantova*, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137; *Comm. trib. prov. Como*, sez. I, 15 novembre 2011, n. 188; *Comm. trib. prov. Milano*, sez. V, 4 ottobre 2012, n. 236; *Comm. trib. prov. Varese*, sez. I, 25 febbraio 2013, n. 29; *Comm. trib. reg. Milano*, sez. XX, 28 gennaio 2013, n. 11; *Comm. trib. prov. Lecco*, sez. III, 28 agosto 2013, n. 93. Per l'utilizzabilità *Comm. trib. prov. Genova*, 5 giugno 2012, n. 193; *Comm. trib. prov. Treviso*, 10 luglio 2012, n. 59; *Id.*, 5 giugno 2012, n. 64; *Comm. trib. prov. Lucca*, sez. IV, 18 luglio 2012, n. 103; *Comm. trib. prov. Milano*, 6 maggio 2013, n. 152; *Comm. trib. prov. Cremona*, 7 ottobre 2013, n. 92; *Comm. trib. reg. Lombardia*, 27 febbraio 2014, n. 1072.

<sup>22)</sup> V. per indicazioni sulla giurisprudenza di merito P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit., 306.

<sup>23)</sup> *Cass.*, Sez. VI – 5, *Ordd.* 15/28 aprile 2015, nn. 8605 e 8606, sulle quali si v. S. Muleo, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. Trib.*, 2016, 147 ss.; *Cass.*, Sez. VI – 5, *Ord.* 15 aprile/13 maggio 2015, n. 9760; *Cass.*, Sez. V, 9 giugno/19 agosto 2015, n. 16950.

della documentazione acquisita; dovendo il giudice tributario decidere sull'utilizzabilità di essa come prova di una pretesa fiscale in base alla disciplina italiana, si è applicato il principio per cui l'inutilizzabilità, in questa materia, dipende solo da una specifica previsione o dalla violazione, imputabile direttamente all'Amministrazione finanziaria, di diritti fondamentali di rango costituzionale del contribuente <sup>(24)</sup>. Detto utilizzo non si può nemmeno subordinare ai requisiti previsti dalla normativa processuale penale in tema di rogatorie internazionali, come l'attestazione di conformità agli originali della documentazione trasmessa in copia, trattandosi di discipline autonome, né alla necessità di un previo contraddittorio nella fase di acquisizione della documentazione, già esclusa dalla Corte di Giustizia UE alla luce del diritto europeo, tanto più se la trasmissione sia stata compiuta ad iniziativa dell'amministrazione estera, senza una previa richiesta di assistenza italiana <sup>(25)</sup>.

Considerando poi i problemi specificamente riferiti al carattere illecito del modo in cui quelle informazioni erano state sottratte a delle banche da dei dipendenti di esse, si è affermato che l'attività compiuta dall'Amministrazione fiscale italiana era stata legittima alla stregua della disciplina del D.P.R. n. 600/1973 e del D.P.R. n. 633/1972, dai quali si ricava un principio di non tipicità della prova, laddove prevedono l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, nonché la prevalenza, sui valori collegati al diritto alla riservatezza e al dovere di riserbo sui dati bancari, di quelli riferibili al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art. 53 Cost.; che l'amministrazione straniera non aveva violato il vincolo di segretezza di cui all'art. 7 della Dir 77/799/CEE, ammettendo questo la comunicazione alle autorità di altri Stati membri di informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito; che l'eventuale illiceità era riferibile personalmente al privato il quale aveva sottratto quei dati, non all'amministrazione estera, la quale li aveva ottenuti da quest'ultimo senza cooperare al confezionamento (eventualmente) illecito delle prove <sup>(26)</sup>.

Quanto al diritto di difesa, esso sarebbe rispettato perché il contenuto di liste siffatte avrebbe un semplice valore indiziario e il giudice di merito dovrebbe valutarlo "nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese"; tuttavia, a giustificare la pretesa fiscale può bastare anche un solo indizio, dal quale l'esistenza del fatto da dimostrare discenda alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilità <sup>(27)</sup>. Inoltre, la valutazione degli elementi offerti dall'amministrazione finanziaria non dovrebbe essere "frazionata" o "parcellizzata", occorrendo tenere conto anche del contenuto e delle circostanze relative all'acquisizione di tali liste, cioè del fatto pacifico che un funzionario operante presso una certa banca abbia estratto dei files dall'archivio informatico di essa, risultando perciò altamente probabile la veridicità dei dati ivi contenuti: si è dunque considerato illegittimo escluderne l'idoneità probatoria perché non redatte su carta intestata ad un istituto bancario, per l'incertezza sull'effettivo autore, data anche la possibilità crearle attingendo a dati su singoli soggetti ricavabili da internet, anziché dagli archivi di una banca <sup>(28)</sup>.

Queste posizioni giurisprudenziali, in verità, sono state criticate da una parte della dottrina <sup>(29)</sup>: da un lato, si è assunto che l'originaria acquisizione della prova attraverso comportamenti delittuosi (prospettati anche in capo all'amministrazione finanziaria straniera, qualora avesse comperato una "lista" conoscendo la condotta del venditore) non possa essere trascurata, che non si possa scindere la fase svoltasi all'estero da quelle successive, che l'attribuzione di valenza solo

---

<sup>24)</sup> Cass., Sez. VI – 5, Ord. 15/28 aprile 2015, n. 8605, secondo la quale l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non comporterebbe di per sé una violazione dei principi del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU (v. *amplius* Cass., Sez. V, 9 giugno/19 agosto 2015, n. 16950)..

<sup>25)</sup> Cass., Sez. VI – 5, Ord. 15/28 aprile 2015, n. 8605; critico verso tale sacrificio della tutela del singolo, a protezione dei rapporti internazionali, fino all'emanazione dell'avviso di accertamento, quando la sua posizione potrebbe essere ormai compromessa, S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, cit., 171.

<sup>26)</sup> Cass., Sez. VI – 5, Ord. 15/28 aprile 2015, n. 8605; Cass., Sez. V, 9 giugno/19 agosto 2015, n. 16950.

<sup>27)</sup> Cass., Sez. VI – 5, Ord. 15/28 aprile 2015, n. 8605; Cass., Sez. V, 9 giugno/19 agosto 2015, n. 16950.

<sup>28)</sup> Cass., Sez. VI – 5, Ord. 15 aprile/ 13 maggio 2015, n. 9760.

<sup>29)</sup> P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit., 307; S. Muleo, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, cit., 147 ss., che ritiene violate dall'uso di prove illecite anche le garanzie del diritto di difesa e del giusto processo; N. Raggi, *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le "ali"?* in GT – Riv. giurispr. trib., 2015, 563 ss.



indiziaria agli elementi ricavabili dalla "lista" non possa superare quei profili di illegittimità; dall'altro, si è censurato il rilievo dato a documentazione che, per quanto si può intuire dalle sentenze, parrebbe priva di requisiti di provenienza, precisione ed attendibilità in genere considerati necessari per il riconoscimento del valore di prova. Al di là di tali divergenze su questioni di principio, resta comunque pacifica la riserva al giudice di merito, in applicazione dei criteri previsti dalla legge, della valutazione sull'idoneità in concreto degli elementi sottoposti a dimostrare la fondatezza della pretesa erariale.

BIBLIOGRAFIA: P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 705 ss.; S. Armella, *Ammesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, in *Corr. Trib.*, 2015, 1995 ss.; Id., *Utilizzabilità della lista Vaduz e prove illegittime nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2016, 691 ss.; S. Armella – L. Ugolini, *Il regolare scambio di informazioni tra stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani ?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 3258 ss.; D. Avolio – B. Santacroce, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della «lista Falciani»* in *Corr. Trib.*, 2012, 325 ss.; M. Bambino, *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della "lista Falciani"*, in *Rass. Trib.* 2014, 1317 ss.; P. Bonarelli, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in *Fiscalità e Comm. Internaz.*, 2016, 30 ss.; A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 699 ss.; Id., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013; V. Cingano, *La trasparenza dell'attività amministrativa ed i limiti al diritto di accesso nei procedimenti tributari in rapporto alla correttezza delle relazioni internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, II, 839 ss.; G.M. Cipolla, *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla «notitia criminis»* in *GT – Riv. giuris. trib.*, 2012, 55 ss.; F. D'Ayala Valva, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 402 ss.; L. Del Federico, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, 230 ss.; A. Della Carità, *Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future*, in *Corr. trib.*, 2014, 1186 ss.; A. Di Pietro, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in *AA. VV.*, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 663 ss.; T. Di Tanno, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. Trib.*, 2015, 665 ss.; S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 155 ss.; A. Fedele, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, 54 ss.; F. Fernández Marín, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni*, nota a Corte di giustizia 22 ottobre 2013, C-276/2012, Sabou, in *Rass. trib.*, 2014, 1421 ss.; Id., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in A. Di Pietro - T. Tassani (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 357 ss.; C. Garbarino - M. Barbieri, *FATCA: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, ibidem, 2016, 10 ss.; C. La Valva, *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali*, in *Dir. Prat. Trib. internaz.*, 2/2014, 361 ss.; G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2010, 443 ss.; Id., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 3604 ss.; P. Mastellone, *Primi orientamenti sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2011, 541 ss.; Id., *L'unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa fra autorità fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, 349 ss.; Id., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, I, 791 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, 249 ss.; Id., *L'applicabilità delle garanzie alle procedure di cooperazione internazionale*, in *Aa.Vv.*, *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 181 ss.; A. Marcheselli, *«Lista Falciani»: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario ?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3910 ss.; Id., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, in *Corr. Trib.*, 2013, 2462 ss.; M. Miscali,

*Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 759 ss.; M. T. Montemitro, *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. Lista Falciani*, ibidem, 2015, II, 212 ss.; A. Monti - C. De Lieto, *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente*, in Fisc. Intern., 2010, 309 ss.; S. Muleo, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in Rass. Trib., 2016, 147 ss.; M. Napolitano, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: spunti da una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib. internaz., 1/2016, 385 ss.; M.G. Petrillo, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, in Dir. Prat. Trib. internaz., 1/2016, 360 ss.; N. Raggi, *Contenzioso «Falciani»: istruzioni per l'uso in GT – Riv. giurispr. trib.*, 2012, 710 ss.; Id., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in GT – Riv. giurispr. trib., 2012, 925 ss.; Id., *Lista Falciani: la Cassazione le ha messo le "ali"?* in GT – Riv. giurispr. trib., 2015, 563 ss.; C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva e imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, in Boll trib., 1990, 491 ss. e 563 ss.; A. Scaglia, *Termine raddoppiato per gli accertamenti tributari relativi alla c.d. "lista Pessina"*, in Rass. Trib. 2014, 1123 ss.; P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., 2012, 321 ss.; R. Succio, *Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente*, in Dir. e prat. trib. internaz., 2010, 199 ss.; A. Turchi, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, in Giur. it., 2015, 1610 ss.; P. Valente, *Nuovo standard Ocse per lo scambio di informazioni*, in Fisco, 2014, 1668 ss.; A. Vignoli, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?* in Dialoghi Trib. 3/2011; A. Vignoli – R. Lupi, *Lista Falciani: come dimostrare l'illegittimità dell'acquisizione illecita?* in Dialoghi Trib. 5/2012; S. Vinciguerra, *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.; A. Vozza, *Valenza solo indiziaria della «lista falciani» nel processo tributario*, in Corr. Trib., 2013, 885 ss.; A. Vozza - A. Vignoli - R. Lupi, *Ancora sull'inutilizzabilità diretta delle informazioni della lista Falciani negli accertamenti tributari*, in Dialoghi Trib., 2/2013.