

FRANCESCO TESAURO

LE PROVE ILLECITE NEL PROCESSO CIVILE E NEL PROCESSO
TRIBUTARIO

SOMMARIO:

1. Casi di dati bancari illecitamente acquisiti all'estero.
 - 1.2. La trasmissione di dati bancari secondo le direttive sullo scambio di informazioni.
2. Cenno sulla disciplina delle prove illecite nel processo penale. Inapplicabilità nei processi civili e tributari.
3. Le prove illecite costituite.
4. Le prove illecite precostituite.
 - 4.1. Segue. Alcuni precedenti civilistici.
5. Le prove precostituite nel diritto tributario. Vizi innocui e vizi invalidanti.
 - 5.1. Segue. Lista Falciani e lista Vaduz.
6. Riepilogo.

1. Casi di dati bancari illecitamente acquisiti all'estero.

L'interesse per le prove illecite¹ è stato suscitato nel diritto tributario da casi, ben noti, di dati bancari acquisiti in modo illecito².

Un primo caso è del 1994: è il caso *Kredietbank Luxembourg*. Erano stati trafugati dati bancari relativi a clienti belgi e olandesi. Il fisco belga acquisì i dati bancari trafugati e li trasferì al fisco olandese.

La giurisprudenza belga dichiarò inutilizzabili i dati bancari; la giurisprudenza olandese, invece, li dichiarò utilizzabili.

In tempi recenti si è discusso della lista Vaduz (2008), che è una lista di nominativi e conti correnti di clienti di una società fiduciaria di Vaduz, sottratti agli archivi della società da un archivista, che l'ha venduta all'Amministrazione tedesca, che l'ha trasmessa al fisco inglese, che a sua volta l'ha trasmessa ad altre amministrazioni finanziarie, tra cui quella italiana.

Alcune decisioni di merito dei giudici tributari hanno annullato gli accertamenti emessi utilizzando la lista Vaduz (CTP di Mantova e Milano).

Nel caso Falciani, i dati bancari svizzeri sono stati sequestrati dal fisco francese. La Corte di appello di Parigi, nel 2011, con una sentenza confermata dalla Cassazione, ha dato rilievo al fatto che la lista era stata acquisita mediante

¹ Prove illecite, a rigore, sono le prove acquisite commettendo un illecito, qui per prova illecita si intende, in genere, ogni prova che presenti profili di contrarietà alla legge.

² Si veda P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 791.

una illegittima perquisizione domiciliare (commettendo un reato, secondo la legislazione francese)³.

Sul caso Falciani vi sono due ordinanze coeve della Cassazione, che hanno stabilito l'utilizzabilità della lista⁴; analogamente è stato deciso a proposito della lista Vaduz⁵.

1.2. La trasmissione di dati bancari secondo le direttive sullo scambio di informazioni.

A) Un profilo considerato a proposito della lista Falciani e della lista Vaduz è la normativa sullo scambio di informazioni, contenuta nelle direttive europee.

Questa normativa non impedisce che i dati bancari siano oggetto dello scambio di informazioni.

L'art. 8 della direttiva (ora abrogata) 77/799/CEE prevedeva che la trasmissione delle informazioni poteva essere rifiutata *«quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico»*.

Il rifiuto non poteva dunque riguardare i dati bancari.

Ed il segreto bancario non impedisce lo scambio di informazioni. La direttiva 2011/16/UE (che ha abrogato la direttiva 77/799/CEE), prevede, all'art. 18, che la normativa della stessa direttiva (art. 17), che limita la richiesta di informazioni, *«non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona»*.

Ciò dimostra che le liste sono pervenute in Italia in conformità alle direttive sullo scambio di informazioni.

³ Cour d'appel di Parigi, 8 febbraio 2011, in Riv. dir. trib., 2011, II, 402, con nota di F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite - Un caso pratico: la lista Falciani*.

La Cour de cassation francese, con decisione del 31 gennaio 2012, ha confermato la pronunzia della Cour d'appel di Parigi: cfr. A. TURINA, *Il Consiglio di Stato nega l'accesso alla "lista Falciani"*, in Dir. prat. trib. internaz., 2012, 385.

⁴ Corte di Cassazione, Sez. VI, ordinanze 28 aprile 2015, n. 8605 e n. 8606. L'ordinanza n. 8605, è in Giur. it., 2015, 1610, con nota critica di A. TURCHI, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani* e nota adesiva di C. BESSO, *Illiceità della prova, segreto bancario e giusto processo*.

⁵ Sulla lista Vaduz cfr. Cass., 19 agosto 2015, n. 16950, in Dir. prat. trib., 2015, 6, 1120, che ha deciso nel senso della utilizzabilità, dando continuità ai principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione, sez. VI, nelle ordinanze coeve n. 8605 e n. 8606 del 28 aprile 2015, sui problemi simili posti dalla Lista Falciani.

B) A proposito della lista Falciani e dei dati acquisiti dalle autorità fiscali francesi, in forza della direttiva 77/779/, è stato rilevato che la direttiva non disciplina i diritti del contribuente, che sono tutelati solo dalle norme nazionali⁶.

Non è previsto che il contribuente sia avvertito dello scambio di informazioni⁷.

Il nostro diritto interno non concede neppure il diritto di accesso⁸.

È solo quando l'Amministrazione utilizza la documentazione agendo nei confronti di un contribuente che possono essere esercitati i diritti di difesa, nel procedimento amministrativo d'imposizione e nel processo⁹.

2. Cenno sulla disciplina delle prove illecite nel processo penale. Inapplicabilità nei processi civili e tributari.

A) Il GIP di Pinerolo, su istanza del Procuratore della Repubblica, ha ritenuto che i documenti basati sull'utilizzo dei dati contenuti nelle «liste Falciani» sono stati formati attraverso la raccolta illegale di informazioni; li ha dichiarati non utilizzabili e ha disposto che fossero secretati e distrutti, a norma dell'art. 240 c.p.p.¹⁰.

⁶ Corte di giustizia, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12.

⁷ Ma è stato rilevato che esiste ormai una chiara tendenza – a livello comunitario e anche a livello interno – ad ampliare i confini del contraddittorio in materia tributaria. Cfr. A. TURCHI, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, cit., pag. 1616, che richiama Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*.

⁸ Ha ritenuto il Consiglio di Stato, sez. IV, 9 dicembre 2011, n. 6472, in *Rass. trib.*, 2012, 1549, con nota di M. BAMBINO, *Accesso agli atti dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, che il contribuente non ha diritto di accesso ai dati contenuti nella «lista Falciani», acquisita dal Comando generale della Guardia di finanza tramite la cooperazione del governo francese, in quanto tali atti possono essere ricondotti alle «categorie generali» normativamente indicate come ostative all'accesso.

⁹ Non appare però condivisibile l'affermazione che l'autorità fiscale che riceve la documentazione non avrebbe alcun onere di controllo del materiale che proviene dall'estero.

Afferma Cass., sez. VI, ord. 28 aprile 2015, n. 8605, cit., da un lato, che l'acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione previsto dalla direttiva non ha la capacità di «purgare» gli elementi acquisiti da illegittimità o vizi, e, dall'altro, che la direttiva «non contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita».

¹⁰ Decreto di archiviazione del GIP presso il Tribunale di Pinerolo, 4 ottobre 2011, in *Dir. pen. e proc.*, 2012, 723, secondo il quale, poiché «non vi è dubbio che i documenti in questione siano stati formati attraverso la raccolta illegale di informazioni, trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo o, ammesso che fosse autorizzato all'accesso dei dati, quanto meno si è abusivamente trattenuto nel sistema nel momento in cui ha attuato la decisione di copiare i files per fini diversi da quelli relativi allo svolgimento delle sue mansioni così integrando il reato di cui all'art. 515-ter del c.p., oltre ad aver senz'altro posto in essere il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61 n. 11 c.p.».

Nel codice di procedura penale, art. 191, si prevede in generale che le prove illecite (vale a dire «*acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge*») sono inutilizzabili¹¹.

L'inutilizzabilità è categoria terminologicamente nuova, nel mondo delle invalidità. Parola dal suono orripilante, è stato detto, aggiungendo che qui contano poco le categorie estetiche; l'importante è che tutti capiscano: e, indubbiamente, questo neologismo risulta chiaro¹².

Ma l'inutilizzabilità (o invalidità, o inefficacia processuale) della prova non può essere decisa solo in base all'art. 191, che pone una regola generale di esclusione (prova illecita = prova inutilizzabile), rinviando ai singoli divieti.

Ecco perché il GIP di Pinerolo, che ha escluso ogni possibilità di utilizzo della lista Falciani nel processo penale, si basa sull'art. 240, commi 2, ultima parte, 5 e 6, c.p.p.

La Cassazione, a sua volta, ha ribadito che le schede della lista Falciani, acquisite in violazione di divieti stabiliti dalla legge, non possono essere utilizzate nel giudizio penale (aggiungendo, però, che il magistrato non può procedere alla loro distruzione se, in atti, non vi è la prova che sono state raccolte illegalmente)¹³.

Una successiva ordinanza del Tribunale di Novara ha concluso nel senso della utilizzabilità della lista Falciani, perché la documentazione in parola risulta formata in modo legittimo «*da un istituto di credito sulla base delle informazioni fornite dai correntisti, nello svolgimento di una regolare attività di raccolta del risparmio ed esercizio del credito*»¹⁴.

B) In base alle norme del codice di procedura penale alcune commissioni tributarie hanno ritenuto inutilizzabile la lista Falciani anche nel processo

Secondo Cass. pen., sez. III, 26 settembre 2012, n. 38753, in *Bollettino trib.*, 2013, 396, le schede della lista Falciani, acquisite in violazione di divieti stabiliti dalla legge, non possono essere utilizzate nel giudizio (penale); tuttavia, il magistrato non può procedere alla loro distruzione se, in atti, non vi è la prova che sono state raccolte illegalmente.

¹¹ Risulta superata, quindi, la tesi di F. CORDERO, *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, p. 63, secondo cui la illiceità di una prova, rispetto a una norma sostanziale, non rileva in sede processuale, perché l'art. 191 c.p.p. dispone l'inutilizzabilità della violazione di qualsiasi divieto, sostanziale o processuale.

Tesi che, superata per il processo penale, resta valida per quello civile.

¹² F. CORDERO, *Codice di procedura civile commentato da F. Cordero*, Torino, 1989, p. 227.

¹³ Cass. pen., sez. III, 26 settembre 2012, n. 38753, in *Bollettino trib.*, 2013, 396.

¹⁴ Con ordinanza istruttoria dell'8 giugno 2015, in *Giur. It.*, 2015, 11, 2502 nota di F.R.DINACCI, *La lista Falciani tra inutilizzabilità e bulimia conoscitiva*, il Tribunale penale di Novara ha ritenuto utilizzabile la documentazione pervenuta dall'autorità amministrativa francese, relativa a due conti correnti aperti presso una banca di Ginevra, in cui, stando all'assunto accusatorio, sarebbero state versate somme di denaro provento di redditi non dichiarati in Italia.

tributario; hanno ritenuto cioè che l'inutilizzabilità in sede penale si trasferisse in sede tributaria¹⁵.

Ma le norme del processo penale non si applicano al processo tributario.

Nel diritto tributario (e nel processo civile) non vi è una regola generale di esclusione delle prove illecite, come l'art. 191 c.p.p., che stabilisce in generale la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di un divieto.

C) Né si possono invocare l'art. 75 del D.P.R. n. 633 del 1972 e l'art. 70 del D.P.R. n. 600 del 1973¹⁶, ove si prevede che, *«per quanto non diversamente disposto dal presente decreto, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni si applicano le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del regio decreto legge 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella legge 24 maggio 1926, n. 898, e successive modificazioni»*.

Quelle norme non possono essere richiamate per due motivi.

Il rinvio serve a colmare le lacune delle norme dei decreti legislativi n. 600 e n. 633 in materia di accertamento delle violazioni, cioè di norme che non esistono più.

Inoltre, il rinvio non concerne l'accertamento delle "imposte" dirette e Iva, ma l'accertamento delle relative violazioni, per le quali si applicano ora le disposizioni contenute nel D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

3. Le prove illecite costituenti.

A) Il problema delle prove illecite è da esaminare distinguendo tra prove costituenti e prove precostituite.

E tenendo presente che, nel processo tributario, rilevano, se non vi sono norme specifiche, le norme del processo civile¹⁷.

Sulle prove costituenti nel processo civile la dottrina ha sostenuto l'inefficacia (ovvero inutilizzabilità) delle prove ammesse ed esperite in

¹⁵ Comm. trib. prov. Como, 15 novembre 2011, in *Corriere trib.*, 2011, 3913, con nota di A. MARCHESELLI, *«Lista Falciani»: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario ?*; Comm. trib. prov. Lecco, 28 agosto 2013, in *Rass. trib.*, 2014, 1317 (m); Comm. trib. prov. Varese, 25 febbraio 2013, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 169.

Invece, nel senso della utilizzabilità, cfr. Comm. trib. prov. Genova, 5 giugno 2012, n. 193, in *Riv. Giur. Trib.*, 8-9/2012, 710 e segg.; Comm. trib. prov. Verbania, 21 febbraio 2013, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 168; Comm. trib. prov. Milano, 6 maggio 2013, in *Corriere trib.*, 2013, 3130; Comm. trib. prov. Treviso, 10 luglio 2012, in *Corriere trib.*, 2012, 3264.

¹⁶ Cfr. S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illecite e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, I, 147.

¹⁷ Cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, nella cui motivazione la disciplina civilistica delle prove è detta *«operante anche nei rapporti e nel processo tributario in difetto di esplicite od implicite deroghe»*.

contrasto con un divieto di legge, indicando, in via di esempio, le norme in tema di testimonianza (come l'art. 247 c.p.c.)¹⁸.

Le medesime considerazioni non possono non valere per l'ammissione e l'esperimento, nel processo tributario, di una testimonianza o di un giuramento.

Al riguardo si è sostenuto che, se il provvedimento di ammissione della prova è contrario a un divieto di legge, ne consegue l'inefficacia del provvedimento.

Ed è stata posta l'equazione: "prova irritualmente ammessa = prova processualmente inefficace"¹⁹, corrispondente, *ante litteram*, all'equazione, posta dall'art. 191 c.p.p., tra prova acquisita in violazione di un divieto e prova processualmente inutilizzabile.

B) Il rigore di questa tesi non è però condiviso.

In dottrina si è sostenuto che, quando è assunta una prova inammissibile, il risultato non può essere trascurato dal giudice²⁰.

Analogamente, in giurisprudenza, si ritiene che la prova inammissibile, una volta ammessa e assunta, non è del tutto priva di efficacia: vale come indizio, non come prova.

Si è stabilito, ad esempio, che la violazione dell'art. 2731 c.c., secondo cui l'efficacia probatoria della confessione postula che essa sia resa da persona capace di disporre del diritto cui i fatti confessati si riferiscono, ossia da persona che abbia la capacità e la legittimazione ad agire negozialmente riguardo al diritto, non rende del tutto inefficace la confessione resa da un incapace.

Si riconosce infatti valore indiziario alla confessione resa da un minore²¹, o dal genitore che, senza autorizzazione del giudice tutelare, rende una confessione su fatti che possono pregiudicare il figlio²².

Analogamente, si riconosce valore ridotto alla confessione resa dal sindaco di un comune in relazione ad attribuzione conferite ad altri organi dell'ente da lui rappresentato²³ e alla dichiarazione confessoria resa da un mandatario²⁴.

¹⁸ E. ALLORIO, *Efficacia di prove ammesse e esperite in contrasto con divieti di legge*, in *Giur. it.*, 1960, I, 2, 871.

¹⁹ E. ALLORIO, *op. cit.*

²⁰ Cfr. G.F. RICCI, *La prove illecite nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 34 ss.

²¹ La dichiarazione a contenuto confessorio resa da soggetto incapace (nella specie, minore) ha valore di mero indizio, e può essere valutata dal giudice unitamente agli altri elementi di prova acquisiti al giudizio (Cass. civ., sez. III, 9 luglio 1998, n. 6687).

²² Il genitore, non avendo il potere di disporre dei beni dei figli minori senza l'autorizzazione del giudice tutelare (art. 320 c.c.), non ha neppure il potere di confessare, fatti dalla cui prova il diritto del figlio possa risultare pregiudicato, ma la confessione resa da soggetto incapace sotto il profilo probatorio ha il valore di un mero indizio che il giudice può liberamente valutare unitamente agli altri elementi di prova acquisiti al processo (Cass. civ., sez. III, 14 febbraio 2006, n. 3188).

²³ Cass. civ., sez. I, 09 aprile 2015, n. 7135.

C) Questo modo di argomentare è simile a quello con cui nel processo tributario si ammettono, nonostante il divieto di prova testimoniale, le dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale.

Come è noto, nella prassi del processo tributario sono ammesse le dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di finanza o dell'Amministrazione finanziaria, pur trattandosi di dichiarazioni rese senza contraddittorio.

La prassi trae legittimazione da una sentenza della Corte costituzionale, che ritenne ammissibili nel processo tributario le dichiarazioni di terzi, in quanto declassate ad "indizi" (sicché la decisione non può essere fondata soltanto su di esse, ma sono necessari anche altri elementi di prova)²⁵.

Ora, gli argomenti con cui la giurisprudenza ammette l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario riflettono gli argomenti con cui nel processo civile si discute di prove atipiche.

E si ripete qui l'errore che si commette nel processo civile, ove le prove atipiche (che è categoria inesistente) sono ritenute ammissibili in quanto avrebbero un valore probatorio ridotto, un valore solo indiziario²⁶.

Ma altro è il problema della legittimità di una prova, altro quello della sua efficacia, e pretendere di risolvere i problemi di legittimità in base all'efficacia «è tanto poco razionale quanto il voler superare i dubbi sulla genuinità di una moneta da cento, attribuendole il valore di cinquanta»²⁷.

4. Le prove illecite precostituite.

Tra prove costituite e prove precostituite vi è questa differenza: l'ammissibilità (e validità) delle prime è regolata da norme processuali: è stato quindi predicata l'inefficacia di prove acquisite in base ad un provvedimento ammissivo *contra legem*.

Per le prove precostituite non c'è un provvedimento ammissivo; il documento è prodotto in giudizio dalla parte, senza un previo provvedimento di ammissione.

²⁴ Cass. civ., sez. II, 20 giugno 2013, n. 15538.

²⁵ Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. it.*, 2000, 1075, in cui si legge che «Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione».

²⁶ Si veda B. CAVALLONE, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova 1991, p. 335 ss.

²⁷ B. CAVALLONE, *op. cit.*, p. 371.

L'illeceità non concerne dunque l'introduzione in giudizio, ma un momento precedente, non regolato da norme processuali: cioè il modo con cui la parte ha conseguito il possesso del documento²⁸.

In giurisprudenza, è risalente l'orientamento secondo cui, nel processo civile, non esiste un divieto esplicito di utilizzo delle prove illecite (come l'art. 191 c.p.p.), e, poiché per le prove precostituite i momenti di illiceità sono di natura preprocessuale, un documento illecitamente ottenuto è comunque utilizzabile come prova (salve le conseguenze extraprocessuali, civili e penali, del comportamento illecito)²⁹.

Secondo questa impostazione, per rifiutare l'ingresso nel processo di un documento ottenuto illecitamente, è necessaria una specifica regola processuale di esclusione probatoria (come l'art. 222 c.p.c., che dispone l'inutilizzabilità di un documento, se, proposta la querela di falso, la parte dichiara di non volersene avvalere, e l'art. 216 c.p.c., che impedisce di utilizzare la scrittura privata disconosciuta, ma non seguita da richiesta di verificaione).

In assenza di una norma processuale, che attribuisca rilevanza nel processo alla violazione di norme sostanziali, il giudice non può sanzionare l'illecito extraprocessuale con una sanzione processuale.

In senso opposto è stata sostenuta anche la tesi della inutilizzabilità in ogni caso³⁰.

Una terza tesi è quella della utilizzabilità, salvo il caso che vi sia violazione di principi costituzionali³¹.

Ciò non implica che esista la categoria delle prove incostituzionali. La Costituzione è parametro di legittimità delle leggi. Prove incostituzionali è espressione ellittica con cui ci si riferisce a norme che violano norme di legge che riflettono norme costituzionali.

Se sono in gioco leggi che riflettono contrapposti valori costituzionali, al giudice spetta operare un bilanciamento tra interessi contrapposti, ovvero considerare la "gerarchia assiologica" dei valori in gioco³².

È questo l'orientamento consolidato in giurisprudenza, per il processo civile e per il processo tributario.

²⁸ G.F. RICCI, *Le prove illecite nel processo civile*, cit., 68-69.

²⁹ Cfr. Trib. Bari, 16 febbraio 2007, in *Merito*, 2007, fasc. 4, 22; Trib. Bari, 8 novembre 2007, in *Mass. Lex* 24, 2007 e Trib. Torino, 28 settembre 2007, in *Giur. Lav.*, 2008, 9.

³⁰ Cfr. A. GRAZIOSI, *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 693.

³¹ Sulla nozione di prova illecita, in quanto assunta in violazione di un divieto che attua un precetto costituzionale, cfr. Corte cost., 2 dicembre 1970, n. 175, in *Riv. dir. proc.*, 1972, 322, nella quale si afferma il principio per cui «attività compiute in spregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte (...) a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito».

³² Sulle gerarchie (normative) assiologiche cfr. ad es. R. GUASTINI, *Le fonti del diritto. Fondamenti teorici*, Milano, 2010, p. 245; ID., *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, p. 169.

4.1. Segue. Alcuni precedenti civilistici.

A) La questione delle prove illecitamente acquisite concerne, in particolare, le prove acquisite in violazione della *privacy*: un tempo si discuteva di corrispondenza postale³³, ora di posta elettronica (*email*).

Un punto di riferimento – nella giurisprudenza recente – può essere considerata una sentenza della Cassazione, sezione lavoro, del 2010³⁴, preceduta³⁵ e seguita³⁶ da giurisprudenza conforme.

Era accaduto che una società aveva licenziato un dipendente a causa di reiterate molestie sessuali a carico di colleghe. Il dipendente aveva impugnato il licenziamento deducendo la violazione della *privacy*.

La Cassazione ha fissato il principio secondo cui, nelle controversie in cui si configura una contrapposizione tra due diritti, aventi entrambi copertura costituzionale, e cioè tra valori ugualmente protetti, va applicato il cd. criterio di «gerarchia mobile», dovendo il giudice procedere di volta in volta, ed in considerazione dello specifico *thema decidendum*, all'individuazione

³³ A. BERNAZZA, *Vecchie e nuove prove tipiche, atipiche ed illecite (e la loro valutazione da parte del Giudice nei procedimenti di famiglia)*, in *Ricerche giuridiche*, 2015, vol. 4, I, 85, ricorda la sentenza della Cassazione di Torino, 22 marzo 1921. Nel corso di tale processo era stata ammessa l'utilizzabilità, da parte del marito, di una lettera illegalmente intercettata, che la moglie aveva inviato ad un terzo, per provare, in un giudizio di separazione per colpa, l'infedeltà della moglie. L'utilizzabilità veniva giustificata in ragione della posizione di supremazia riconosciuta al marito quale capo della famiglia, che sarebbe stata preminente anche sui diritti della moglie alla segretezza della corrispondenza.

Nello stesso scritto è ricordata una sentenza che, nel 1971, alla vigilia della riforma del diritto di famiglia, resa sempre sulla base di tale orientamento, giustificava il controllo, da parte del marito, sulla corrispondenza della moglie (cfr., App. Milano 9 luglio 1971, in *Foro pad.*, 1972, I, 193).

³⁴ Cass., 5 agosto 2010, n. 18279, in *Giust. civ.*, 2011, I, 132.

³⁵ Cfr. Cass. 30 giugno 2009 n. 15327, in *Giust. civ.*, 2010, I, 1983, secondo cui la riservatezza dei dati personali deve recedere qualora il relativo trattamento sia esercitato per la difesa di un interesse giuridicamente rilevante, cui adde - con espresso riferimento al codice della *privacy* di cui al D.Lgs. 193 del 2003 - e sempre per la necessità di una valutazione comparativa tra il diritto protetto dalla suddetta normativa ed il rango del diritto azionato, Cass. 7 luglio 2008 n. 18584, in *Giust. civ.*, 2009, I, 2433.

³⁶ Cass., Sez. un., 8 febbraio 2011, n. 3034, in *Foro it.*, 2012, I, 843, secondo la quale, in tema di protezione dei dati personali, non costituisce violazione della relativa disciplina il loro utilizzo mediante lo svolgimento di attività processuale giacché detta disciplina non trova applicazione in via generale, ai sensi degli art. 7, 24, 46 e 47 d.lgs. n. 196 del 2003 (cd. codice della *privacy*), quando i dati stessi vengano raccolti e gestiti nell'ambito di un processo; in esso, infatti, la titolarità del trattamento spetta all'autorità giudiziaria e in tale sede vanno composte le diverse esigenze, rispettivamente, di tutela della riservatezza e di corretta esecuzione del processo, per cui, se non coincidenti, è il codice di rito a regolare le modalità di svolgimento in giudizio del diritto di difesa e dunque, con le sue forme, a prevalere in quanto contenente disposizioni speciali e, benché anteriori, non suscettibili di alcuna integrazione su quelle del predetto codice della *privacy* (principio affermato dalla suprema corte con riguardo alla condotta della parte che aveva operato nel rispetto delle norme di cui agli art. 76, 134 e 137 c.p.c. e 95 disp. att. c.p.c., notificando l'ordine di esibizione dato dal giudice istruttore ed alcuni verbali d'udienza in collegamento con lo stesso ordine, anche in assenza del consenso del titolare dei dati riportati nei predetti atti).

dell'interesse da privilegiare a seguito di un'equilibrata comparazione tra diritti in gioco, volta ad evitare che la piena tutela di un interesse finisca per tradursi in una limitazione di quello contrapposto, capace di vanificarne o ridurne il valore contenutistico; ne consegue che il richiamo ad opera di una parte processuale al doveroso rispetto del diritto (suo o di un terzo) alla privacy non può legittimare una violazione del diritto di difesa che, essendo inviolabile in ogni stato e grado del procedimento ex art. 24, 2 comma, Cost., non può incontrare nel suo esercizio ostacoli ed impedimenti nell'accertamento della verità materiale a fronte di gravi addebiti suscettibili di determinare ricadute pregiudizievoli alla controparte in termini di un irreparabile vulnus alla sua onorabilità e, talvolta, anche alla perdita di altri diritti fondamentali, come quello al posto di lavoro (fattispecie relativa a licenziamento disposto a carico di un dipendente per reiterate molestie sessuali a carico di colleghe, annullato per genericità delle contestazioni in quanto privo dell'identificazione delle vittime).

B) Un precedente significativo è una sentenza del Tribunale di Torino, che ha posto il seguente principio: *«Nel silenzio di legge, la valutazione in merito all'utilizzabilità delle prove documentali illecite, ottenute dal produttore violando specifiche norme di legge, è demandata al singolo giudice del caso concreto, chiamato a compiere un giudizio di bilanciamento tra tutti i diritti e gli interessi emersi nel caso concreto»*³⁷.

Era accaduto che un coniuge (la moglie), in una causa di separazione, aveva dimostrato la relazione extraconiugale del marito, tramite documentazione che riproduceva messaggi telefonici e di posta elettronica.

Il convenuto ne aveva eccepito l'inammissibilità, in quanto le prove prodotte in giudizio erano frutto di un illecito di rilevanza penale, senza peraltro operarne il disconoscimento ai sensi degli artt. 2712 ss. c.c..

Il Tribunale, con ordinanza istruttoria recepita in sentenza, ha ritenuto utilizzabile la documentazione prodotta, osservando che, nel silenzio di legge, il giudice è chiamato a valutare l'utilizzabilità del documento ottenuto grazie all'illecito, scegliendo la soluzione costituzionalmente più opportuna alla luce di un giudizio di bilanciamento tra tutti i diritti e interessi coinvolti nel caso concreto³⁸.

Nel caso concreto si trattava di comporre due diversi interessi a rilevanza costituzionale: da un lato, il diritto alla riservatezza del marito (e dell'amante), violato dalla moglie; dall'altro, il diritto di difesa (della moglie).

Nel bilanciamento tra diritto di difesa e diritto alla riservatezza il Tribunale di Torino ha ritenuto prevalente il diritto di difesa, che, essendo inviolabile in

³⁷ Trib. Torino, 8 maggio 2013, in *Giur. it.*, 2014, 2480, con nota adesiva di C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*.

³⁸ C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*, cit.

ogni stato e grado del procedimento, non può incontrare ostacoli e impedimenti nell'accertamento della verità materiale per il richiamo di una parte processuale al rispetto del diritto alla *privacy*, proprio o di un terzo³⁹.

C) Un altro caso proviene dal Tribunale di Milano⁴⁰.

Una società specializzata in apparecchi medicali aveva citato alcuni ex-dipendenti (licenziati proprio a seguito dei fatti oggetto di giudizio) per asserita sottrazione di segreti aziendali e concorrenza sleale, allegando corrispondenza personale dei dipendenti.

Si è posta la questione dell'ammissibilità ed utilizzabilità come prova delle e-mail dei convenuti su cui l'attrice fondava le proprie domande.

I convenuti avevano eccepito l'inutilizzabilità delle email in questione, argomentando che si trattava di corrispondenza privata cui la controparte aveva avuto accesso abusivamente, ma senza disconoscerle come proprie; l'attrice, d'altra parte, non aveva fornito prova di esserne entrata legittimamente in possesso.

Il Tribunale ha ritenuto utilizzabili le prove in questione, facendo prevalere il diritto di difesa sul diritto alla riservatezza.

I Giudici milanesi hanno osservato che la disciplina speciale, contenuta nel Codice della privacy (D. lgs. n. 196/2003), rinvia, per le questioni di utilizzabilità in giudizio di documenti basati sul trattamento di dati personali non conforme alla legge, alle disposizioni processuali in materia civile e penale (art. 160, comma. 6); e che il codice di procedura civile non contiene, a differenza di quello di procedura penale, una norma che sancisca il principio della inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di legge.

Se ne desumerebbe la volontà del legislatore di separare, nel processo civile, la questione processuale della produzione dei documenti, connessa al diritto di difesa, dalla questione sostanziale relativa alle modalità di acquisizione della documentazione, che può essere oggetto di separata controversia civile o, ricorrendone i presupposti, procedimento penale; e lasciare all'apprezzamento del giudice nel caso concreto l'utilizzabilità di prove di cui sia dubbia la liceità.

D) In tema di prove assunte violando le regole della *privacy*, in giurisprudenza è stato affrontato il problema se i contenuti di *facebook* siano coperti da segretezza.

³⁹ La dottrina ha apprezzato l'abbandono della tesi di sostanziale indifferenza per ogni comportamento illecito ed ha condiviso l'idea di un bilanciamento da effettuarsi caso per caso, componendo i profili coinvolti nel caso concreto: effettività della tutela giurisdizionale, accertamento della verità nel processo, giusto processo e repressione di qualunque comportamento antigiuridico, ancorché esclusivamente finalizzato a precostituirsì un mezzo di prova (C. PIOVANO, *Sull'utilizzabilità dei documenti illecitamente ottenuti*, cit.).

⁴⁰ Trib. Milano, Sez. specializzata in materia di imprese, 27 luglio 2016, in *Quotidiano Giuridico*, 2016.

Al riguardo, è stato affermato che non sono coperti da segretezza i contenuti delle pagine degli iscritti a *facebook*; lo sono, invece, i contenuti dei messaggi scambiati utilizzando il servizio di messaggistica (o di *chat*) fornito dai *social network*⁴¹ (equiparati, alla stregua delle *e-mail* e di *Messenger* e *Skype*, alla corrispondenza epistolare privata tutelata dall'art. 14 Cost. e dall'art. 616 c.p.).

5. Le prove precostituite nel diritto tributario. Vizi innocui e vizi invalidanti.

A) Nel diritto tributario un divieto probatorio espresso (nei confronti del contribuente) concerne i documenti che il contribuente si è rifiutato di esibire in sede amministrativa. Si prevede che i mezzi di prova che il contribuente si è rifiutato di esibire in sede amministrativa non sono ammessi in sede processuale⁴².

⁴¹ «Il social network facebook si caratterizza, tra l'altro, per il fatto che ciascuno degli iscritti, nel registrarsi, crea una propria pagina nella quale può inserire una serie di informazioni di carattere personale e professionale e può pubblicare, tra l'altro, immagini, filmati ed altri contenuti multimediali; sebbene l'accesso a questi contenuti sia limitato secondo le impostazioni della privacy scelte dal singolo utente, deve ritenersi che le informazioni e le fotografie che vengono pubblicate sul proprio profilo non siano assistite dalla segretezza che, al contrario, accompagna quelle contenute nei messaggi scambiati utilizzando il servizio di messaggistica (o di chat) fornito dal social network; mentre queste ultime, infatti, possono essere assimilate a forme di corrispondenza privata, e come tali devono ricevere la massima tutela sotto il profilo della loro divulgazione, quelle pubblicate sul proprio profilo personale, proprio in quanto già di per sé destinate ad essere conosciute da soggetti terzi, sebbene rientranti nell'ambito della cerchia delle c.d. «amicizie» del social network, non possono ritenersi assistite da tale protezione, dovendo, al contrario, essere considerate alla stregua di informazioni conoscibili da terzi; in altri termini, nel momento in cui si pubblicano informazioni e foto sulla pagina dedicata al proprio profilo personale, si accetta il rischio che le stesse possano essere portate a conoscenza anche di terze persone non rientranti nell'ambito delle c.d. «amicizie» accettate dall'utente, il che le rende, per il solo fatto della loro pubblicazione, conoscibili da terzi ed utilizzabili anche in sede giudiziaria» (Trib. Santa Maria Capua Vetere, 13 giugno 2013, in *Nuova proc. civ.*, 2013, fasc. 5, 241, con nota di M. CROCITTO, *La separazione personale dei coniugi nell'era dei social network: utilizzabilità in giudizio delle prove prelevate da facebook*).

⁴² In materia di imposte sui redditi, l'art. 32, comma 8-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che «Le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa». Per l'IVA, l'art. 52, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – richiamato, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 –, prevede che «I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti, e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione».

Il contribuente può superare la preclusione depositando, con il ricorso, i documenti non esibiti, e dichiarando di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile.

La preclusione non opera se il contribuente non è avvertito delle conseguenze derivanti dal mancato adempimento delle richieste che gli sono rivolte dagli investigatori (Cass., 10 gennaio 2013, n. 453, in *Giur.it.*, 2013, 1950; Id., 28 novembre 2014, n. 25334).

In assenza di divieti espressi, spetta al giudice valutare se la prova illecita sia utilizzabile o no, assumendo che *«non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)»*⁴³.

Il giudice deve valutare se la norma violata è posta a tutela di interessi privati o di interessi pubblici: nel secondo caso, il privato non ha di che dolersi e la prova non può essere dichiarata inutilizzabile.

Perciò, se le indagini bancarie sono state svolte dagli uffici dell'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza senza la prescritta autorizzazione, rispettivamente, della Direzione regionale dell'Agenzia e del Comandante di zona della Guardia di finanza, la mancanza di autorizzazione non invalida le prove. Il contribuente, per opporsi alla utilizzazione delle prove acquisite senza autorizzazione, dovrebbe dedurre (davanti al giudice tributario) un concreto pregiudizio scaturente dalla mancanza, o dai vizi, o dalla mancata esibizione della predetta autorizzazione; dovrebbe dimostrare, insomma, che ne sarebbe

Le norme in esame limitano il diritto di difesa del contribuente; devono perciò essere intese in modo rigido.

La preclusione opera soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e di un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente.

A proposito dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, poiché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti richiestigli in esibizione, determini la preclusione a che possano essere presi in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento (Cass., sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45).

Cass., 12 giugno 2015, n. 12283, ha ritenuto invece che la dichiarazione di non possedere libri, registri, documenti e scritture, ne preclude la valutazione soltanto qualora si traduca in un sostanziale rifiuto di esibizione, connotato dal dolo, ma non qualora si fondi sull'effettiva indisponibilità del documento per caso fortuito, forza maggiore o colpa, e che, in tale secondo caso, è irrilevante, ai fini dell'utilizzabilità, anche l'omessa esibizione della documentazione una volta cessato l'impedimento.

Cass., 14 ottobre 2009, n. 21768, ha ritenuto che il divieto di utilizzo opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione doloso) dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti in suo possesso, o li sottragga all'ispezione, per errore non scusabile (dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, o altro).

Infine, Cass., 2 dicembre 2015, n. 24503, ha affermato il carattere *«meramente apparente»* della dicotomia di indirizzi, ritenendo che il contrasto si ricompone *«laddove si osservi che la applicazione del divieto di utilizzabilità probatoria del documento non esibito, che il contribuente ha dichiarato di non possedere, viene in ogni caso ricondotta alla oggettiva non veridicità di tale dichiarazione, coincidendo in tal modo il presupposto applicativo del divieto, in entrambi gli indirizzi giurisprudenziali a confronto, in una situazione obiettiva che, stante la mancata dimostrazione della veridicità della dichiarazione attraverso le prescritte modalità, si risolve, per presunzione di legge, in un rifiuto di esibizione»*.

⁴³ Cass., sez. VI, ord. 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

risultato inficiato il risultato finale del procedimento e, quindi, l'accertamento dell'imposta⁴⁴.

Analogamente, la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista (dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 33, e dal D.P.R. n. 633 del 1972 art. 63, 1° comma) per la trasmissione, agli uffici delle imposte, dei documenti, dati e notizie acquisiti dalla Guardia di finanza nell'ambito di un procedimento penale, è volta alla tutela del segreto istruttorio, cui è preposto il p.m., e non alla tutela del contribuente, cosicché la mancanza dell'autorizzazione non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta di quei dati⁴⁵.

B) Anche in materia tributaria si applica il principio di inutilizzabilità della prova acquisita in violazione di diritti costituzionalmente garantiti.

Si ritiene, perciò, in base al principio costituzionale della inviolabilità del domicilio, non utilizzabili le prove acquisite mediante accessi in abitazioni, che non siano stati ritualmente autorizzate dal Procuratore della Repubblica.

Appare consolidato, al riguardo, l'indirizzo espresso dalle sezioni unite nel 1990⁴⁶ e nel 2002⁴⁷, e confermato dalla giurisprudenza successiva⁴⁸, secondo cui:

- l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ad eseguire l'accesso nell'abitazione del contribuente, prevista dall'art. 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha natura di atto amministrativo, tipicamente discrezionale, ed è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni tributarie⁴⁹;

- il giudice tributario, pertanto, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti e altre prove reperite mediante accesso autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ha il dovere di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di una motivazione circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale; nell'esercizio di tale compito, il giudice deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime⁵⁰;

⁴⁴ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14023, in *Fisco I*, 2007, 4321; Id., sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16874, in *Dir. e pratica trib.*, 2010, II, 239; Id., sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14026;

⁴⁵ Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22173, in *Fisco I*, 2008, 6505; Id., sez. trib., 26 marzo 2009, n. 7279; Id., sez. trib., 12 aprile 2013, n. 8966, in *Riv. Guardia di finanza*, 2013, 1251.

⁴⁶ Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062, in *Fisco*, 1990, 6353.

⁴⁷ Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Foro it.*, 2003, I, 123.

⁴⁸ Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836, in *Fisco I*, 2009, 2416; Id., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25335, in *Giust. civ.*, 2011, I, 1255; Id., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6908, in *Bollettino trib.*, 2011, 1814; Id., sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23595; Id., sez. trib., 22 febbraio 2013, n. 4498, in *Bollettino trib.*, 2013, 600.

⁴⁹ Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062, cit.

⁵⁰ Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17957, in *Fisco I*, 2012, 6781; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2013, n. 4498, cit..

- l'autorizzazione all'accesso da parte dell'autorità giudiziaria, in quanto diretta a tutelare l'inviolabilità del domicilio, rileva alla stregua di *condicio sine qua non* per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni⁵¹;

- il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost.

C) In conclusione, in materia tributaria, in assenza di sanzioni esplicite, la giurisprudenza considera utilizzabile o non utilizzabile una prova illecita, dando rilievo alla *ratio* sottostante alla norma violata.

Sono considerati irrilevanti i vizi che non ledono interessi dei privati; sono considerate inutilizzabili le prove acquisite con violazione di interessi dei privati costituzionalmente garantiti, come l'inviolabilità del domicilio.

5.1. Segue. Lista Falciani e lista Vaduz.

A) Se non vi è violazione di interessi costituzionalmente protetti, le prove illecite sono utilizzabili nel processo tributario.

In tal senso è stato deciso a proposito della lista Falciani⁵² e della lista Vaduz⁵³.

Nelle ordinanze della Cassazione relative alla lista Falciani si afferma tra l'altro:

- non può dubitarsi della piena utilizzabilità di elementi rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale (francese), essendo riferibile personalmente al Falciani;

- tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51;

- tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità, in linea di massima, di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza un fatto rilevante e non direttamente conosciuto, ma ciò trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall'Amministrazione in spregio di un diritto fondamentale del contribuente;

⁵¹ Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6908, cit.

⁵² Cass., Sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

⁵³ Cass., 19 agosto 2015, n. 16950, cit.

- l'eventuale responsabilità penale dell'autore materiale della lista e, comunque, l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi;

- l'utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all'accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista Falciani, non determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

Fatte queste premesse, la Cassazione affronta il problema del bilanciamento tra i due interessi, costituzionalmente protetti, che sono rilevanti nel caso concreto: da un lato, l'interesse fiscale, dall'altro l'interesse del contribuente al segreto bancario.

Così impostato il problema, la soluzione appare sostanzialmente obbligata, alla luce di quanto osservato dalla Corte costituzionale, nella sentenza in tema di segreto bancario⁵⁴, nella quale si afferma che il *«dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati ... non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno, un diritto della personalità, poiché la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali»*.

Inoltre, secondo la Corte costituzionale, *«alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poiché alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile»*.

In conclusione, ferma la inutilizzabilità delle prove assunte in violazione di diritti costituzionalmente protetti, come il diritto all'inviolabilità del domicilio, è invece utilizzabile la prova assunta in violazione del segreto bancario, cui non corrisponde un diritto costituzionalmente garantito.

B) A ciò va aggiunto che la Corte di Strasburgo ritiene che l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non costituisce violazione dell'art. 6 CEDU, perché tale disposizione non disciplina espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove, che sono rimesse alle leggi nazionali⁵⁵.

⁵⁴ Corte cost., 18 febbraio 1992, n. 51, in *Giur. it.*, 1992, I, 1, 2087,

⁵⁵ Si veda la giurisprudenza citata da Cass., Sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

Come osservato nella sentenza relativa alla lista Vaduz, pur ipotizzandosi l'operatività dell'art. 6 CEDU anche in materia di sanzioni fiscali come per quelle penali (*Engels criteria*), la Corte europea ha più volte affermato che l'utilizzazione processuale di prove illegalmente acquisite non costituisce di per sé stessa violazione convenzionale, dovendosi valutare se l'intero giudizio, nel suo complesso e nel concreto, sia improntato al giusto processo.

C) La sentenza della Cassazione relativa alla lista Vaduz richiama:

- la giurisprudenza costituzionale tedesca che - nel convalidare l'utilizzo della cd. Lista Vaduz in una vicenda simile a quella che ha generato la Lista Falciani (*Bundesverfassungsgericht*, 9 novembre 2010) - afferma che l'inammissibilità o l'antigiuridicità dell'acquisizione di una prova non porta senz'altro a un divieto di utilizzazione e che un divieto assoluto di utilizzazione di prova è imposto in base alla Costituzione federale soltanto nei casi in cui viene invaso il nucleo incompressibile dell'organizzazione della vita privata (p. 42-45); e richiama

- la giurisprudenza francese più recente che, nel convalidare i contenuti della simile Lista Falciani per accertare l'evasione fiscale (*Cour de cassation criminelle*, Chambre criminelle, 27/11/2013, 13-85.042), nega ogni rilevanza alla provenienza illecita dalla prova quando essa non sia stata direttamente ottenuta dalla pubbliche autorità (*«les fichiers informatiques contestés ne constituent pas ... des actes ou pièces de l'information susceptibles d'être annulés, mais des moyens de preuve soumis à discussion contradictoire. D'autre part, les juges ont, par des motifs pertinents, estimé que l'autorité publique n'était pas intervenue dans la confection ou l'obtention des pièces litigieuses, qui proviennent d'une perquisition régulièrement effectuée»*).

La sentenza conclude affermando:

- la esclusione delle prove la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale;

- l'irrilevanza dell'illecito commesso dal dipendente della banca straniera e della violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari;

- che i dati bancari non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco.

6. Riepilogo.

In sintesi:

- la disciplina delle prove illecite, nel processo tributario, è da desumere dalla disciplina civilistica;

- le norme penalistiche che vietano l'utilizzo di prove illecite non rilevano al di fuori del processo penale;

- in tema di prove costituenti, rilevano le norme processuali sulle prove, per cui vale l'equazione: prova irritualmente ammessa = prova processualmente inefficace;

- per le prove precostituite, l'illiceità si pone riguardo a norme sostanziali, che non rilevano in sede processuale;

- peraltro, le prove illecite precostituite, pur in assenza di divieti espressi, non sono utilizzabili quando è violato un diritto costituzionalmente protetto:

- pertanto, nel diritto tributario, le prove illecite non sono utilizzabili, se sono state raccolte in violazione di diritti costituzionalmente riconosciuti, quale il diritto alla inviolabilità del domicilio;

- invece, nel diritto tributario, le prove raccolte in violazione del segreto bancario sono utilizzabili, in quanto il segreto bancario non gode di tutela costituzionale.