

Giornata di studio sulla fiscalità internazionale: La stabile organizzazione.

5 febbraio 2014 – Venezia Mestre – Sala Convegni Ca.Ri.Ve.

Relazione di Guido Gasparini Berlingieri

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI E LE PROCEDURE

1. Quadro d'insieme (Convenzioni, Direttive, Regolamenti multilaterali sull'assistenza amministrativa in materia Fiscale includenti lo scambio d'informazioni)
2. La Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 e l'art. 31 bis del DPR n. 600 del 1973
 - 2.1 I principi generali
 - 2.2 L'ambito oggettivo
 - 2.3 Il rapporto con le convenzioni quanto ai paesi della Comunità Europea
 - 2.4 Utilizzabilità amministrativa delle informazioni
 - 2.4.1 La riservatezza
 - 2.4.2 Delimitazione oggettiva e presupposti
 - 2.4.3 L'acquisizione e l'utilizzazione in sede amministrativa della prova
 - 2.4.3.1 La norma
 - 2.4.3.2 Il versante delle attività svolte nel Paese richiesto (acquisizione)
 - 2.4.3.3 Il versante interno (utilizzazione)
 - 2.4.3.3.1 I diritti nella fase della verifica
 - 2.4.3.3.2 Il diritto di accesso agli atti e la tutela "differita"
 - 2.5 Utilizzabilità processuale della prova
 - 2.5.1 Quadro generale
 - 2.5.2 I diritti dei convenuti nel processo tributario: Il diritto ad essere giudicato sulla scorta di prove acquisite legittimamente
 - 2.5.3 L'illiceità della prova: casi clinici (Il caso Eurocar e la lista Falciani)
 - 2.6 La valenza della prova
 - 2.6.1 I principi generali
 - 2.6.2 La valenza probatoria "ordinaria"
 - 2.6.3 La valenza probatoria "rafforzata"
 - 2.7 La disponibilità della prova
 - 2.7.1 I principi generali
 - 2.7.2 Il quadro normativo di riferimento

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'UNIONE EUROPEA

1. Quadro d'insieme (Convenzioni, Direttive, Regolamenti multilaterali sull'assistenza amministrativa in materia Fiscale includenti lo scambio d'informazioni).

- **Art. 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni**

Si applica sia alle imposte dirette che alle imposte indirette e stabilisce la regola generale riguardo allo scambio di informazioni. Si ritiene applicabile anche a stati che non sono membri dell'OCSE. Non ha fonte normativa vincolante, ma si ritiene costituisca uno strumento ermeneutico per l'interpretazione di accordi bilaterali e multilaterali in tema di cooperazione amministrativa tributaria.

- **Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (che ha abrogato la precedente Direttiva 77/799/CEE)**

L'obiettivo è stabilire, soprattutto per quanto riguarda lo scambio di informazioni, un ambito di applicazione più ampio della cooperazione amministrativa tra gli Stati. In particolare, la nuova direttiva Ue mira a rendere possibile la copertura di tutte le persone fisiche e giuridiche nell'Unione. Si applica alle imposte sui redditi e alle imposte sul patrimonio.

- **L'art. 31 bis del DPR n. 600 del 1973**

Disciplina l'assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea. Di fatto è una sintesi della Direttiva che ha preceduto la Direttiva 2011/16/UE (77/799/CE)

- **Regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio del 7 ottobre 2003**

È previsto l'utilizzo di banche dati elettroniche integrate tra le autorità fiscali europee, cd. VIES (Vat Information Exchange System)

- **Regolamento n. 904/2010/UE**

Scambio d'informazioni volto alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto

- **Regolamento 2073/2004/CE del 16 novembre 2004**

Cooperazione amministrativa e scambio d'informazioni in materia di accise

- **Direttiva del Consiglio n. 2003/48/CE**

si propone di assicurare un livello di imposizione effettiva sui redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a una persona fisica residente in un altro Stato membro, mediante un effettivo e automatico scambio di informazioni tra le autorità competenti dei singoli Paesi membri

- **Tax Information Exchange Agreements – TIEA**

sottoscritti dai singoli stati, si tratta di convenzioni bilaterali che si sovrappongono agli obblighi sanciti da direttive e regolamenti in ambito comunitario. Prendono spunto principalmente dalla convenzione OCSE

- **Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 e Protocollo del 31 marzo 2010**

Volta a disciplinare, in un'ottica di rapporti multilaterali:

- *Le attività delle autorità amministrative dirette all'accertamento e alla riscossione;*
- *Le azioni degli organi giudiziari, in quanto volte ad assistere le autorità amministrative nella realizzazione dell'assistenza tributaria;*
- *Le attività delle autorità amministrative o degli organi giudiziari precedenti l'inizio di procedimenti penali relativi a reati fiscali pendenti davanti all'autorità giudiziaria.*

2. La Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (che ha abrogato la precedente Direttiva 77/799/CEE) e l'art. 31 bis del DPR n. 600 del 1973

2.1 I principi generali.

- applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione agli artt. 3, 23, 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio I**);
- necessità di tassare il reddito effettivo in relazione all'art. 53 della Carta Costituzionale (**principio II**);
- diritto al contraddittorio in relazione agli artt. 24 e 111 della Carta Costituzionale (**principio III**);
- principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**);
- divieto di impiegare le prove acquisite illegittimamente in relazione agli artt. 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio V**).

2.2 L'ambito oggettivo di applicazione.

Art. 1 della Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011

*“1. Le autorità competenti degli Stati membri si scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro un corretto accertamento delle **imposte sul reddito e sul patrimonio**, nonché ogni informazione relativa all'accertamento delle imposte sui premi assicurativi, di cui all'articolo 3, sesto trattino della direttiva 76/308/CEE del Consiglio del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure.*

2. Sono considerate come imposte sul reddito e sul patrimonio, qualunque sia il sistema di riscossione, le imposte applicate sul reddito complessivo, sul patrimonio complessivo o su elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori”.

2.3 Il rapporto con le convenzioni quanto ai paesi della Comunità Europea.

- Per effetto del Protocollo di modifica all'art. 27 della Convenzione di Strasburgo sulla reciproca assistenza in materia fiscale, firmato a Parigi il 27 maggio 2010 e entrato in vigore in Italia il 1° maggio 2012:
- *“Le parti che sono membri dell'Unione Europea possono applicare, nelle loro relazioni reciproche, le forme di assistenza previste dalla Convenzione, nella misura in cui consentano una più ampia collaborazione rispetto a quella raggiungibile secondo le regole dell'Unione Europea”*

“2 Notwithstanding paragraph 1, those Parties which are member States of the European Union can apply, in their mutual relations, the possibilities of assistance provided for by the Convention in so far as they allow a wider co-operation than the possibilities offered by the applicable European Union rules.”

2.4 Utilizzabilità amministrativa delle informazioni

2.4.1 La riservatezza.

Art. 16, primo comma, primo periodo, della Direttiva 2011/16/UE

*“Le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e **godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve.**”*

Art. 31 bis del DPR n. 600 del 1973

4. Le informazioni ottenute ai sensi del comma 1 sono tenute segrete con i limiti e le modalità disposti dall'articolo 7 della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, modificata dalle direttive 2003/93/CE del Consiglio, del 7 ottobre 2003, e 2004/56/CE del Consiglio, del 21 aprile 2004.

5. Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio.

L'art. 68 del DPR n. 600 del 1973

“É considerata violazione del segreto d'ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta, dal personale dell'amministrazione finanziaria e dalla guardia di finanza nonché dai componenti delle commissioni di cui all'art. 45, dai membri dei consigli comunali e dei consigli tributari, dai membri dei comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni e dal personale dei comuni che partecipano all'accertamento. Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi”.

Art 326 del c.p.

“Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio, che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni.

Se l'agevolazione è soltanto colposa, si applica la reclusione fino a un anno.

Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio, che, per procurare a sé o ad altri un indebito profitto patrimoniale, si avvale illegittimamente di notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, è punito con la reclusione da due a cinque anni. Se il fatto è commesso al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto non patrimoniale o di cagionare ad altri un danno ingiusto, si applica la pena della reclusione fino a due anni”

- **Cass. civ. Sez. V, 30-05-2008, n. 14516**

“Nè sostengasi che si tratterebbe di documenti sottratti all'“accesso” a sensi dell'art. 45 del Reg. CE 515/97 a norma del quale le informazioni ivi contenute sarebbero coperte da segreto d'ufficio.

La stessa norma chiarisce - infatti - che esse possano comunque essere utilizzate in azioni giudiziarie od in procedimenti avviati successivamente per inosservanza della regolamentazione doganale o agricola sicchè l'Agenzia ben avrebbe potuto farne allegazione per corroborare la pretesa impositiva contestata in giudizio dalla società contribuente.

Consegue - di rimando - l'inconferenza del richiamo al mancato utilizzo dell'art. 213 c.p.c. da parte del giudice tributario per ottenere le informazioni necessarie allo scopo trattandosi di un potere ordinatorio discrezionale incensurabile in sede di legittimità e che non sarebbe stato in ogni caso in grado di supplire ad un precipuo onere probatorio di parte (Cass. 10219/03) come già questa Corte ha statuito con riferimento all'equivalente D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 (Cass. 366/05)”.

2.4.2 Delimitazione oggettiva e presupposti

Art. 17 della Direttiva n. 2011/16/UE

1. L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi.
2. La presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione.
3. L'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti.
4. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico.
5. L'autorità interpellata informa l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della richiesta di informazioni.

- I quattro principi:
 - **Impiego quando lo Stato richiedente abbia “esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare”;**
 - **non obbligatorietà in presenza di indagini o informazioni siano contrarie alla legislazione interna del paese interpellato;**
 - **Rifiuto in assenza di reciprocità;**
 - **Rifiuto in presenza di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico.**

2.4.3 L'acquisizione e l'utilizzazione in sede amministrativa della prova.

2.4.3.1 La norma.

Art. 16, primo comma, ultimo periodo Direttiva 2011/16/UE.

- *“Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa*

fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti".

- La norma, dunque, allude espressamente "*alle disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti in siffatti procedimenti*"
- **Torniamo dunque ai principi sopra enunciati:**
 - applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione agli artt. 3, 23, 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio I**);
 - diritto al contraddittorio in relazione agli artt. 24 e 111 della Carta Costituzionale (**principio III**);

2.4.3.2 Il versante delle attività svolte nel Paese richiesto.

Principio generale

- **Art. 6 della Direttiva n. 2011/16/UE**

"1. L'autorità interpellata provvede all'effettuazione delle indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni di cui all'articolo 5.

2. La richiesta di cui all'articolo 5 può contenere una richiesta motivata relativa ad un'indagine amministrativa specifica. Se l'autorità interpellata ritiene che non siano necessarie indagini amministrative, comunica immediatamente all'autorità richiedente le ragioni di questo parere.

*3. Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta, l'autorità interpellata **procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro.***

4. Se esplicitamente richiesti dall'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette i documenti originali purché ciò non sia vietato da disposizioni vigenti nello Stato membro dell'autorità interpellata".

- **Quindi si applica la disciplina interna del Paese "richiesto"**
- **Con salvaguardia dei diritti del contribuente**
 - **Legalità**
 - **Casi clinici sotto esaminati**

2.4.3.3 Il versante interno.

2.4.3.3.1 I diritti nella fase della verifica.

- *"Inoltre, esse possono essere usate in occasione di **procedimenti** giudiziari e **amministrativi** che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i **diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti**".*
- Tali diritti sono racchiusi, in via principale, nello Statuto dei diritti del contribuente, L. n. 212 del 2000.

- Dunque, trova applicazione l'art. 12, rubricato "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali":

"1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e

contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374".

- Il diritto al contraddittorio è il fulcro. In questa prospettiva, si richiama la sentenza della Corte di Cassazione a SS.UU. del 18 luglio 2013, n. 18184

"La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale.

Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce:

a) Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente - il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" - a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare

nei suoi confronti un atto di natura lesiva;

b) **Cass., sez. un., n. 26635 del 2009**, con la quale, in materia di accertamento "standardizzato", è stato affermato che **"il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa"** (la Corte è così pervenuta ad affermare la nullità - non esplicitamente comminata - degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei "parametri" o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente);

c) Cass. n. 28049 del 2009, nella quale, con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente sottoposto ad accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 4), si afferma che essa, così come quella che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32, comma 1, n. 2), si prefigge "il meritorio scopo (...) di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino - rapporti che debbono essere "necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (C. cost., sent. n. 351/2000) - e di evitare, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose"; nonchè, recentemente, Cass. n. 453 del 2013, la quale, riprendendo il precedente ora citato, ha ritenuto, sulla base del "canone di lealtà" che trova fondamento negli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, che l'omissione dell'avvertimento - prescritto dalla norma a carico dell'Ufficio - in ordine alle conseguenze derivanti al contribuente dalla mancata risposta al questionario, e cioè l'inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa di dati e notizie non adottati, comporta l'inoperatività di tale preclusione".

- In questa prospettiva lascia sconcertati la recente ordinanza n. 24739 del 2013, Presidente Merone (di rimessione alla Corte Costituzionale in tema di contraddittorio normato dall'art. 37 bis del DPR n. 600 del 1973), ove si legge

"Come noto, l'interpretazione di questa Corte si è consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'art. 53 della stessa, che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva à sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (Cass. sez.

trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). **Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva** (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). **Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio.**

Cosicché, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

6. Va aggiunto, ulteriore parametro della irragionevolezza divisata da questa Corte, questa volta con riferimento all'art. 53 Cost., norma che a tutti impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie, che la giurisprudenza ha sempre inteso che il contraddittorio debba avere carattere di effettività sostanziale e non formalistico. Ad esempio, nel campo del processo, ancor più delicato, secondo l'arcinota giurisprudenza, la nullità della notifica dell'atto fiscale si considera sanata, à sensi degli art. 156 c.p.c., comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, cioè per raggiungimento dello scopo, quando il contribuente impugni correttamente l'atto (Cass. sez. trib. n. 14925 del 2011; Cass. sez. trib. n. 10445 del 2011).

7. **Serve precisare che non è qui in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. E' invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta, debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale, cosa davvero irragionevole, anche, come s'è visto, in relazione alle altre viciniori fattispecie antielusive.**

8. Questa Corte conclude annotando che, a suo avviso, in relazione alla perentoria formulazione della denunciata disposizione, la comminatoria di nullità non sembra poter esser, in alcuna maniera, suscettibile di interpretazioni adeguatrici che siano costituzionalmente orientate. In effetti, la sanzione è diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio.

P.Q.M.

La Corte, visto la L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 4; ordina la immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale; ordina alla Cancelleria che la presente ordinanza sia notificata alle parti e al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati”.

- Il timone è “tornato a dritta”, pur in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, con la sent. Cass. civ. Sez. V, Sent., 22 gennaio 2014, n. 1264 (Presidente Cappabianca)
“Preliminarmente, il Collegio ritiene di non accogliere la richiesta del P.G. di rinvio del ricorso a nuovo ruolo in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, a seguito di ordinanza interlocutoria di questa Corte n. 24739 del 2013, con la quale è stata sollevata ex officio la questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4, laddove quest'ultimo sanziona, con la nullità, l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti. Invero, la questione sollevata nel suddetto giudizio non rileva nel presente (nel quale si controverte sul termine dettato dalla L. n. 212 del 2000, art. 12 Statuto del contribuente), essendo del tutto interna alla specifica tematica dell'abuso del diritto.

L'Agenzia ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 stante la natura meramente "programmatica" della disposizione, non contemplante alcuna sanzione per la sua inosservanza.

La censura è infondata.

Come di recente affermato da questa Corte a S.U. (n. 18184/2013), "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del **pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.** Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonерativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio". **A fronte di tali principi di diritto, deve rilevarsi che l'Agenzia delle Entrate non risulta, dagli atti, avere allegato, nel corso del giudizio di merito, ragioni di urgenza, ai fini dell'emanazione dell'atto impositivo, prima del decorso del termine di legge, essendosi la stessa limitata ad invocare la non sanzionabilità della violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente**".

2.4.3.3.2 Il diritto di accesso agli atti.

Art. 2 del D.M. 29 ottobre 1996, n. 603

"1. Ai sensi della lettera a) del comma 5 dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 27 giugno 1992, n. 352, ed in relazione alla esigenza di salvaguardare la sicurezza, la difesa nazionale nonché l'esercizio della sovranità nazionale, la continuità e la correttezza delle relazioni internazionali, **sono sottratte all'accesso le seguenti categorie di documenti**, compresi quelli ad essi direttamente connessi:

a) 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;

b) documenti attinenti ad accordi di cooperazione, anche di carattere investigativo nei settori istituzionali sviluppati con l'apporto e la collaborazione di organismi di polizia, fiscali e doganali esteri nonché dei servizi della Commissione dell'Unione europea e di altri organismi comunitari e internazionali;

c) documenti relativi alla fornitura o sperimentazione di beni e servizi considerati di carattere strategico;

d) documenti relativi all'assegnazione di personale agli organismi di informazione e sicurezza".

Art. 4 del D.M. 29 ottobre 1996, n. 603

Ai sensi della lettera c) del comma 5 dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 27 giugno 1992, n. 352, ed in relazione all'esigenza di salvaguardare l'ordine e la sicurezza pubblica, nonché la prevenzione e la repressione della criminalità, **sono sottratte all'accesso le seguenti categorie di documenti**, compresi quelli ad essi direttamente connessi:

- a) documenti relativi all'attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa comunque derivare pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative nonché degli atti ai organizzazione interna, quando questa possa pregiudicare le singole attività di indagine;
- b) 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;**
- c) documenti relativi alle assegnazioni di personale alla Direzione investigativa antimafia ed al servizio centrale di protezione in favore dei collaboratori della giustizia, alle richieste di personale da parte delle autorità giudiziarie, di altre autorità dello Stato, di enti o del Corpo della guardia di finanza per il successivo impiego in attività di polizia giudiziaria o di polizia tributaria, ovvero connesse ad incarichi per i quali è richiesto un rapporto fiduciario;
- d) atti e documenti attinenti alla identità e gestione delle fonti confidenziali ed alle informazioni fornite dalle fonti stesse, individuate o anonime, nonché contenute in esposti da chiunque inoltrati;
- e) documenti attinenti all'attività informativa nei settori istituzionali, siano essi originati autonomamente sia che provengano da altri organismi, in Italia o all'estero, con i quali intercorrono rapporti di collaborazione diretta o indiretta;
- f) atti e documenti riguardanti il funzionamento dei servizi di polizia ivi compresi quelli relativi all'addestramento, all'impiego ed alla mobilità del personale del Corpo della guardia di finanza, nonché i documenti sulla condotta del personale rilevanti ai fini della tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica e la repressione della criminalità e quelli relativi ai contingenti delle Forze armate posti a disposizione dell'Autorità di pubblica sicurezza;
- g) relazioni di servizio ed altri atti o documenti presupposto per l'adozione degli atti o provvedimenti dell'Autorità nazionale e delle altre autorità di pubblica sicurezza, nonché degli ufficiali o agenti di pubblica sicurezza, ovvero inerenti all'attività di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica o di prevenzione e repressione della criminalità, salvo che si tratti di documentazione che, per disposizione di legge o di regolamento, debba essere unita a provvedimenti o atti soggetti a pubblicità;
- h) atti e documenti riguardanti l'organizzazione, le strutture, la dislocazione sul territorio dei presidi, gli impianti, i mezzi e le dotazioni del Corpo della guardia di finanza, nonché l'approvvigionamento, la dislocazione e la consistenza delle scorte di materiali, inerenti l'attività di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica e la repressione della criminalità;
- i) documenti del Corpo della guardia di finanza inerenti all'emanazione di ordini di servizio, nonché all'esecuzione del servizio stesso, relazioni, rapporti, ed informative concernenti l'attività svolta nei settori istituzionali;
- l) atti e documenti concernenti la sicurezza delle infrastrutture, la protezione e custodia di armi, munizioni, esplosivi e materiali classificati;
- m) atti di pianificazione, programmazione, acquisizione gestione e manutenzione, dismissione di infrastrutture ed aree, nei limiti in cui detti documenti contengono notizie o informazioni rilevanti al fine di garantire la sicurezza pubblica nonché la prevenzione e la repressione della criminalità;
- n) atti e documenti in materia di ricerca, sviluppo, pianificazione, programmazione, acquisizione, gestione e conservazione dei mezzi, delle armi, dei materiali e delle scorte, ivi comprese le relazioni tecniche sulle prove d'impiego dei materiali di sperimentazione; o) documentazione relativa alla descrizione progettuale e funzionale di impianti a rischio, limitatamente alle parti la cui conoscenza può agevolare la commissione di atti di sabotaggio.

Consiglio di Stato nel caso clinico Lista Falciani (sent. n. 6472 del 9 dicembre 2011)

- La sentenza si compone di due parti:
 - La prima concernente l'accesso agli atti non nell'ambito del giudizio (tributario e penale);

- La seconda concernente l'acquisizione degli atti nell'ambito del singolo giudizio in sede tributaria o in sede penale.
- Quanto alla prima parte:

“Tanto premesso, occorre evidenziare, con riferimento al caso di specie:

 - *sia quanto previsto dall'art. 2, co. 1, lett. a), D.M. n. 603/1996, che sottrae all'accesso 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";*
 - *sia quanto evidenziato dall'art. 4, co. 1, lett. b), relativamente ad "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".*

Gli atti cui la ricorrente intende accedere, in quanto acquisiti per il tramite della cooperazione del Governo francese, rientrano pienamente nelle "categorie generali" indicate dalle disposizioni sopra riportate (ed indicate dall'amministrazione come ostative all'accesso)”.

2.5 Utilizzabilità processuale della prova.

2.5.1 Quadro generale.

Art. 16 della Direttiva 2011/16/UE

- *“Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, **fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti**”.*
- La norma, dunque, allude espressamente, anzitutto, alle “*norme generali che disciplinano i diritti dei convenuti*”
- La specificazione di convenuto deve intendersi in senso “sostanziale”, posto che per giurisprudenza pacifica l'Amministrazione finanziaria è attore sostanziale nel processo tributario
- **Cass. civ. Sez. V, Sent., 22 gennaio 2014, n. 1233** *"nel processo tributario di appello la novità della domanda deve essere verificata in stretto riferimento alla pretesa effettivamente avanzata nell'atto impositivo impugnato e, quindi, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, poiché il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, **nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale**, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il "petitum" sia per quanto riguarda la "causa petendi". Ne consegue che, per eccepire validamente la inammissibilità dell'appello per novità della domanda, è necessario dimostrare che gli elementi dedotti in secondo grado dall'Amministrazione non sono stati evidenziati neppure nel processo verbale di constatazione e nel conseguente avviso di accertamento oggetto dell'impugnazione" (Cass. n. 10806 del 2012)”.*

2.5.2 I diritti dei convenuti nel processo tributario: Il diritto ad essere giudicato sulla scorta di prove acquisite legittimamente

- principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**), **sul quale torneremo in seguito occupandoci del tema della valenza probatoria**
- divieto di impiegare le prove acquisite illegittimamente in relazione agli artt. 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio V**).

- La tematica dell'annullamento dell'atto impositivo emesso sulla base di prove acquisite *contra legem*, ha dato luogo a molteplici criticità interpretative, alimentate dagli altalenanti orientamenti giurisprudenziali.
 - Con la **sentenza 21 novembre 2002, n. 16424** delle sezioni unite la Suprema Corte aveva temporaneamente risolto le questioni relative alla utilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente ed alle conseguenze sugli atti impositivi emessi. Le sezioni unite, con la richiamata sentenza, avevano sancito l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem*, chiarendo che: *“Con riguardo infine agli effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte (anche la menzionata sentenza n. 1344 del 2002 dà atto che l'eventuale illegittimità dell'accesso, esclusa nel caso da essa esaminato, non avrebbe permesso l'uso contro il contribuente dei documenti reperiti presso l'abitazione), e va qui ribadita, osservandosi:*
 - che **detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria**, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo, infirma tutti gli atti nei quali si articola;
 - che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa é circoscritto a quelle di cui abbia **preventivamente riscontrato la rituale assunzione**;
 - che **l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile**.*I principi dinanzi enunciati, rispettivamente in via di conferma dell'indirizzo in passato espresso da queste Sezioni unite con la sentenza n. 8062 del 1990, e poi di composizione del contrasto insorto nella giurisprudenza della Sezione tributaria, evidenziano l'infondatezza di tutte le censure mosse dall'Amministrazione finanziaria alla sentenza impugnata, ed esigono la reiezione del ricorso”.*
 - Inoltre, con la **sentenza 19 ottobre 2005, n. 20253** la sezione tributaria della Suprema Corte aveva ribadito, questa volta con riferimento prove acquisite durante una perquisizione illegittima, la loro inutilizzabilità nel processo tributario e la nullità dell'avviso di accertamento fondato su tali prove (in senso conforme cfr. anche sentenza 20 marzo 2009, n. 6836 e sentenza 16 ottobre 2009, n. 21974).
 - In linea con i richiamati orientamenti, nella **sentenza 28 aprile 2010 n. 10137** la Suprema Corte conferma il principio secondo il quale la motivata autorizzazione del P.M. condiziona l'utilizzabilità dei dati acquisiti e posti a sostegno dell'accertamento tributario. Scaturendo, in realtà, l'annullamento dell'avviso di accertamento, dalla mancata produzione di prove a conferma della circostanza che l'accesso fosse stato eseguito presso locali per i quali non era necessaria l'autorizzazione de quo.
- E' doveroso tuttavia considerare che il descritto orientamento giurisprudenziale garantista è stato talora disatteso da alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione.
 - Con la **sentenza 12 novembre 2010, n. 22984** relativamente all'utilizzabilità nel processo tributario di dati acquisiti senza rispettare le garanzie difensive prescritte per il procedimento penale, la Suprema Corte, in riforma delle sentenze delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado, ha stabilito che: *”non costituisce ragione di inutilizzabilità degli stessi nel procedimento di accertamento fiscale, tenuto conto del principio di autonomia del procedimento penale rispetto alle procedure dell'accertamento tributario, già sancito, in linea di principio, nel D.L. n. 429 del 1982, art. 12 e confermato dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20 in*

armonia con le disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p.”. Secondo la Corte, dunque, al giudice tributario non può essere preclusa l'autonoma e libera valutazione del materiale probatorio acquisito, anche in sede penale, purché vengano rispettate le regole che disciplinano il processo tributario.

- Si tratta di un principio di carattere generale che deve riguardare le prove acquisite:
 - sia mediante l'applicazione delle **norme dell'ordinamento interno**;
 - sia mediante l'applicazione delle **norme dell'ordinamento dello Stato richiesto**.
- Se così non fosse verrebbero violati alcuni principi fondamentali in tema:
 - di parità di trattamento;
 - reciprocità;
 - proporzionalità.
- Sul tema, torniamo alla sentenza del Consiglio di Stato afferente la richiesta di accesso agli atti riguardanti la Lista Falciani (n. 6472 del 2011):

“Da ultimo, il Collegio deve rilevare che le disposizioni del D.M. n. 603/1996 non appaiono in contrasto con i principi generali del diritto di difesa e del giusto procedimento, garantiti innanzi tutto dalla Costituzione (artt. 24 e 97), pure evocati dalla sentenza appellata. Ed infatti, occorre sottolineare:

 - *che, per un verso, le esigenze che il D.M. citato intende preservare (in particolare, gli artt. 2 e 4 indicati) sono anch'esse afferenti a valori costituzionalmente garantiti, onde appare ragionevole il bilanciamento di valori attuato per loro tramite;*
 - *che, per altro verso, gli atti ottenuti e posti a fondamento delle contestazioni/addebiti rivolti dall'amministrazione al contribuente, in quanto indicanti fatti che ricadono nella sfera di sua immediata percezione e disponibilità, ben possono essere - in concreto esercizio del diritto di difesa nel procedimento e nel processo - confutati dal contribuente medesimo, sol che questi conosca (come avvenuto nel caso di specie) i dati di fatto posti a base della contestazione;*
 - *che, per altro verso ancora, se oggetto dell'accesso sono documenti non tanto volti a dimostrare la consistenza dei fatti contestati (nel caso di specie, come si è detto, facilmente confutabili dal contribuente), quanto documenti volti a dimostrare le legittime modalità di acquisizione, e quindi di utilizzabilità, delle notizie 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”.*

2.5.3 L'illiceità della prova: casi clinici (Il caso Eurocar e la lista Falciani)

Il caso Eurocar (frode carousel nel comparto IVA) – Corte Cass., sent. 12 febbraio 2010, n. 3427

- *“Con il settimo motivo, sotto il profilo della violazione di legge, la ricorrente in sostanza assume la mancanza di valore probatorio delle informative che riferiscono dichiarazioni di terzi senza indicare chi le abbia assunte ed in quali circostanze.*
- 9.1.- Il settimo motivo è infondato.*
- La fonte della notizia dell'illecito tributario è l'informativa dell'amministrazione finanziaria tedesca, pervenuta tramite il CLO, che riferisce di dichiarazioni assunte in Germania, in conformità alla legge tedesca. L'efficacia probatoria di tale fonte, derivante dal sistema stesso dell'IVA quale imposta armonizzata, prescinde dalla indicazione delle concrete modalità di assunzione delle dichiarazioni e trova fondamento (come osservato sub 5.1.) nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 65 e nel D.L. n. 331 del 1993, art. 55, oltre che nella*

Direttiva n. 77/799/CEE (come modificata dalla Direttiva 79/1070/CEE) e nel Regolamento CEE n. 218/92”.

- Vediamo, in particolare, la Direttiva CEE in materia di IVA, che all’art. 7, quinto comma, del Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904/2010 [c.d. "Iva (cooperazione amministrativa e lotta contro la frode)"] stabilisce:
“*Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l’indagine amministrativa richiesta l’autorità interpellata, o l’autorità amministrativa cui essa si rivolge, **procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un’altra autorità del proprio Stato membro***”.

La Lista Falciani

- Ci si riferisce in questo caso alla sottrazione di dati della *HSBC Private Bank* di Ginevra da parte di un dipendente di tale istituto, dati successivamente sequestrati dalle Autorità francesi e trasmessi alle Autorità fiscali europee in ottemperanza alla citata direttiva 77/799/CEE.
- La vicenda trae origine nel gennaio 2009 quando, a seguito di una perquisizione disposta dal Procuratore della Repubblica francese nei confronti dell’informatico *Hervé Falciani*, dipendente della sede di Ginevra della *HSBC Private Bank*, furono scoperti e sequestrati file e documenti con informazioni segrete su centoventisettemila conti correnti ed autorizzata la creazione di **EVAFISC**, strumento informatico in grado di incrociare i dati sui conti detenuti all’estero al fine di individuare gli evasori fiscali potenziali.
- Nonostante gli sforzi del Fisco francese, la *Cour D’Appel de Paris* con una sentenza emessa in data 8 febbraio 2011 (confermata dalla Corte di Cassazione parigina) ha dichiarato illegittimo l’utilizzo dei dati e delle notizie ottenuti, in quanto ottenuti illegalmente.
- La Corte d’Appello di Parigi ha così sancito l’illegalità *ab origine* delle informazioni trasmesse dalla Procura di Nizza in quanto ottenute illegalmente da parte delle Autorità tributarie francesi. La pronuncia parigina costituisce la prima presa di posizione della magistratura francese che, ove confermata, comporterebbe l’inutilizzabilità di detta documentazione non solo da parte delle Autorità fiscali d’oltralpe ma, evidentemente, anche da parte delle Autorità fiscali europee (tra cui anche quella italiana) alle quali tali informazioni sono state trasmesse ai sensi della direttiva 77/799/CEE.
- In Italia, dopo tanti rinvii di decisione da parte di toghe di molte città, il giudice del Tribunale di Pinerolo ha immediatamente archiviato, con decreto, il procedimento contro un supposto evasore fiscale da *Lista Falciani*, testualmente osservando che “*Non sono suscettibili di utilizzazione dati ed elementi rinvenuti nel contesto di documenti illegittimamente sottratti e gli eventuali documenti sottratti devono essere distrutti*”.
- Il giudice adito, constatando che l’investigazione difensiva si basava su un dato processualmente inutilizzabile, frutto non soltanto di un’appropriazione indebita aggravata di documenti, ma anche e soprattutto formato attraverso la “*raccolta illecita di informazioni*” (trattandosi della stampa di file contenuti in un sistema informatico riservato, nel quale Falciani si era abusivamente introdotto) ha decretato l’immediata archiviazione del procedimento penale nei confronti del contribuente.
- Secondo quanto chiaramente statuito nel decreto, atteso che il tecnico si era intrufolato nei computer della *HSBC* rendendosi colpevole del reato di “*accesso abusivo a sistema informatico*” e di “*appropriazione indebita*”, la lista deve considerarsi inutilizzabile. La *lista Falciani* sarebbe dunque inutilizzabile in Italia in quanto frutto di autonome fattispecie di reato previste dalla normativa penale, e, ai sensi dell’art. 240, 2° comma, c.p.p., dovrebbe essere confiscata dalla competente Autorità italiana. Inoltre, aderendo a quanto prospettato dal difensore del contribuente e dal PM precedente, il Tribunale di Pinerolo ha ritenuto

altresì applicabile il disposto di cui al terzo comma dell'art. 240 c.p.p., novellato nel 2006, ordinando la distruzione della lista stessa a cura del p.m., anziché seguire le forme dell'incidente probatorio. Sul punto, gli stessi p.m. convenivano con la difesa sulla natura illegale dei documenti acquisiti.

- Si tratterebbe infatti di illecita l'acquisizione del corpo di reato, e, per questo motivo, il documento trafugato, benché lecitamente trasmesso per rogatoria nel giugno 2010 dalla Procura di Nizza alla Procura di Torino, e a sua volta inoltrato al Fisco e alle varie Procure sul territorio italiano, dovrebbe essere distrutto. Irrilevante sarebbe altresì la circostanza che la condotta di Hervé Falciani è oggetto di un procedimento dinanzi la competente magistratura svizzera. La Svizzera ha infatti già annunciato (cfr. avamprogetto LAAF) che non fornirà alcuna informazione tesa a confermare la veridicità di dati illegittimamente trafugati dalle autorità francesi.
- L'utilizzo di documentazione acquisita illecitamente potrebbe peraltro configurare una violazione dell'art. 6 del CEDU, relativo al diritto ad un giusto processo. Difficilmente potrebbe infatti ritenersi tale un processo che porti ad una condanna fondata soltanto su prove illegittimamente acquisite e rispetto alla cui utilizzazione la parte si sia tempestivamente opposta.
- Recentemente, inoltre, attestandosi sulle medesime posizioni del Tribunale di Pinerolo nonché richiamando l'orientamento della Suprema Corte (cfr. sentenze Corte di Cassazione n. 8273/03 e n. 19689/04), anche la giustizia tributaria s'è pronunciata per l'assoluta inutilizzabilità nel processo tributario dei dati *de quibus* e l'invalidità derivata dell'atto impositivo emesso sulla base degli stessi (Commissione Tributaria Provinciale di Como, sentenza n. 188/1/11, depositata in data 15 novembre 2011; Commissione Tributaria Provinciale di Verbania, n. 47/02/2012;
- **Le sentenze parigine e il principio di vicinanza della prova**
Corte di Cassazione, SS.UU. 11 gennaio 2008, n. 577
“A tal fine va condiviso l'orientamento giurisprudenziale (Cass. 21.7.2003, n. 11316; Cass. 23.9.2004, n. 19133), secondo cui la difettosa tenuta della cartella clinica naturalmente non vale ad escludere la sussistenza del nesso eziologico tra la colposa condotta dei medici e la patologia accertata, ove risulti provata la idoneità di tale condotta a provocarla, ma consente anzi il ricorso alle presunzioni, come avviene in ogni caso in cui la prova non possa essere data per un comportamento ascrivibile alla stessa parte contro la quale il fatto da provare avrebbe potuto essere invocato, nel quadro dei principi in ordine alla distribuzione dell'onere della prova ed al rilievo che assume a tal fine la "vicinanza alla prova", e cioè la effettiva possibilità per l'una o per l'altra parte di offrirla”

2.6 La valenza della probatoria.

2.6.1 I principi generali

- principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**),

Art. 16, quinto comma, Direttiva 2011/16/UE.

5. Informazioni, relazioni, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente in conformità della presente direttiva possono essere adottati come elementi di prova dagli organi competenti dello Stato membro richiedente allo stesso titolo di informazioni, relazioni, attestati e altri documenti equivalenti trasmessi da un'autorità di tale Stato membro.

2.6.2 La valenza probatoria “ordinaria”

- Secondo la disposizione in rassegna, dunque, c'è piena "simmetria" tra valenza probatoria degli elementi acquisiti sul versante interno, secondo la disciplina ordinaria e quelli acquisiti in base alla Direttiva in rassegna;
- **Quindi è richiesta una valutazione caso per caso, in funzione della "natura" della prova acquisita;**
- **Ed è necessario distinguere tra:**
 - **Prove;**
 - **E mezzi di acquisizione delle prove.**
- **In questo senso è utile richiamare quella giurisprudenza della Corte afferente l'applicazione dell'art. 9 del Reg. (CE) 25 maggio 1999 n. 1073/1999**
 - "1. Al termine di un'indagine, l'Ufficio redige sotto l'autorità del direttore una **relazione che contiene in particolare i fatti accertati**, l'eventuale indicazione del danno finanziario e le conclusioni dell'indagine, incluse le raccomandazioni del direttore dell'Ufficio sui provvedimenti da prendere.
 - 2. Queste relazioni sono redatte tenendo conto delle prescrizioni di procedura previste nella legislazione nazionale dello Stato membro interessato. **Le relazioni così elaborate costituiscono elementi di prova nei procedimenti amministrativi o giudiziari dello Stato membro nel quale risulti necessario avvalersene al medesimo titolo e alle medesime condizioni delle relazioni amministrative redatte dagli ispettori amministrativi nazionali. Le relazioni sono soggette alle medesime regole di valutazione riguardanti le relazioni amministrative nazionali e hanno valore identico ad esse.**
 - 3. La relazione redatta in seguito a un'indagine esterna ed ogni documento utile ad essa pertinente sono trasmessi alle autorità competenti degli Stati membri interessati in base alla regolamentazione relativa alle indagini esterne.
 - 4. La relazione redatta in seguito a un'indagine interna ed ogni documento utile ad essa pertinente sono trasmessi all'istituzione, all'organo o all'organismo interessato. Le istituzioni, gli organi e gli organismi danno alle indagini interne il seguito richiesto dalle risultanze ottenute, in particolare sul piano disciplinare e giudiziario, e ne informano il direttore dell'Ufficio entro la scadenza fissata da quest'ultimo nelle conclusioni della sua relazione".
- **Cass. civ. Sez. V, Sent., 25 settembre 2013, n. 21961**

"In tema di tributi doganali, tutti gli accertamenti compiuti dall'OLAF (servizio antifrode dell'Unione Europea) hanno rilevanza probatoria nell'ordinamento comunitario in forza di quanto previsto dal Regolamento CEE n. 1073/1999, poichè non solo **l'art. 9, comma 1, riconosce efficacia probatoria privilegiata ai fatti accaduti in presenza degli ispettori**, e l'art. 9, comma 2, stabilisce l'equipollenza della relazione redatta al termine delle indagini a quella redatta agli ispettori amministrativi dello Stato membro, ma l'art. 9, comma 3, e l'art. 10, comma 1, prevedendo la trasmissione alle autorità degli Stati membri interessati, rispettivamente, di "ogni documento utile" acquisito e la comunicazione di "qualsiasi informazione" ottenuta nel corso delle indagini, inducono a ritenere l'utilizzabilità anche di altre fonti di prova emergenti dalle indagini svolte dall'organismo antifrode, e quindi anche dei verbali delle operazioni di missione. (Sez. 5, Sentenza n. 13496 del 27/07/2012, Rv. 623708).

In tema di tributi doganali, gli accertamenti compiuti (di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri) dagli organi esecutivi della Commissione per la lotta antifrode (OLAF), ai sensi del Reg. CEE n. 1073 del 1999, "a posteriori" o quando vi sia un motivo per dubitare sull'autenticità della documentazione relativa all'origine e/o alla provenienza della merce, hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari e, quindi, possono essere posti a fondamento dell'avviso di accertamento per il recupero dei dazi sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni, spettando al contribuente che ne contesti il fondamento fornire la prova contraria in ordine alla

sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo. (Sez. 5, Ordinanza n. 4997 del 02/03/ 2009, Rv. 607077).

- **Cass. civ. Sez. V, Sent. 3 agosto 2012, n. 14039**

“Nella specifica materia doganale all'esame del Collegio (regime preferenziale di origine) non è dato rinvenire altra norma comunitaria volta ad attribuire efficacia di prova legale ad un documento emesso dalle autorità doganali dello Stato esportatore od importatore, essendo invece riconosciuta piena rilevanza probatoria, nell'ambito dell'ordinamento comunitario, alla relazione redatta dall'OLAF all'esito della indagine, come previsto dall'art. 9, comma 2 del reg. CE n. 1073/1999 del Parlamento e del Consiglio in data 25.5.1999 (relativo alle "indagini svolte dall'Ufficio per la lotta antifrode (OLAF)") che considerare equipollenti la relazione redatta dall'OLAF al termine delle indagini e le relazioni redatte dagli ispettori amministrativi dello Stato membro, tanto ai fini delle "regole di valutazione" applicabili quanto ai fini del "valore" riconoscibile secondo la disciplina legislativa dello Stato membro.

Ne consegue che alla relazione OLAF può essere attribuita efficacia probatoria privilegiata limitatamente ai "fatti accertati" ex art. 9, comma 1 reg. 1073/99 (in quanto accaduti alla presenza degli ispettori) ”.

2.6.3 La valenza probatoria “rafforzata”

- **Solo in presenza di espressa previsione normativa**

- **Art. 12 D.L. n. 79 del 2009 (paradisi fiscali)**

*“In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali **si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.** In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate.*

2-bis. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati”.

2.7 La disponibilità della prova

2.7.1 I principi generali

- principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**),

2.7.2 Il quadro normativo di riferimento

- In particolare, art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente
 1. *Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.*
- Norme delle singole imposta sulla riproduzione del contenuto essenziale:
 - Art. 42 del DPR n. 600 del 1973:

“Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”
 - Art. 56 del DPR n. 633 del 1972

“La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma”
- **Cass. civ. Sez. V, 30 maggio 2008, n. 14516**

“Osserva il Collegio che - trattandosi di avviso emesso a seguito di revisione dell'accertamento (D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11) opera la specifica disciplina prevista dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11 ed - in particolare - la disposizione dell'art. 5 bis aggiunto dal D.Lgs. n. 32 del 1991 contenente le disposizioni correttive per l'adeguamento delle norme tributarie allo Statuto dei diritti del contribuente. Il principio colà espresso dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 va dunque ritenuto rispettato nella misura in cui l'atto impositivo risulti strutturato nella motivazione secondo le prescrizioni trasfuse nella nuova formulazione della regola doganale secondo la quale, se nella motivazione dell'avviso di accertamento si fa riferimento ad altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il "contenuto essenziale" ai fini della difesa.

La Commissione regionale non ha effettuato questa verifica né ha dato atto della insufficienza dei riferimenti contenuti nell'avviso di accertamento per riprodurre il contenuto essenziale richiesto dalla legge.

Al contrario risulta allegato, quale parte integrante dell'avviso, il prospetto di liquidazione evidenziante le ragioni della rettifica basati sull'origine cinese della merce scortata da certificati di provenienza FORM. A attestanti la provenienza dalla Thailandia, paese nel quale essa sarebbe invece semplicemente transitata per subire lavorazioni non sostanziali al fine di eludere il dazio antidumping. Il requisito della motivazione appare dunque rispettato e di tanto doveva prender atto la Commissione regionale che - del resto - era poi scesa all'esame del merito della vicenda ivi richiamata.

2. Il 2^a motivo di gravame si incentra sull'onere della prova che i giudici di appello avrebbero ritenuto non esaurientemente adempiuto da parte dell'A.F. argomentando:

 - a) che dai certificati di origine (Form. A) rilasciati dalle competenti autorità dei paesi esportatori risultava che la merce era di provenienza dalla Thailandia e colà prodotta;
 - b) che la circostanza che la merce fosse in parte costituita da prodotti finiti spediti dalla Cina in parte solo assemblati in Thailandia era rimasta sfornita del necessario supporto probatorio;

c) che se dalla documentazione OLAF si ricavava che i prodotti esportati nella Comunità negli anni (OMISSIS) contenevano importanti componenti provenienti dalla Cina per cui dovevano essere considerato di origine non preferenziale da quel paese tanto non era dato supporre per le operazioni di esportazione di cui era causa poste in essere nel corso del (OMISSIS).

Sostiene l'Agenzia ricorrente che - contrariamente a quanto statuito dalla Commissione regionale - erano stati prodotti in corso di giudizio gli atti ispettivi dei servizi OLAF sui quali si fondava la pretesa tributaria che, in quanto provenienti da organi ufficiali della Comunità, godevano della fede privilegiata propria degli atti pubblici.

In particolare ha richiamato sul punto la relazione della missione in Thailandia che conterrebbe le osservazioni conclusive di quei funzionari secondo i quali si sarebbe dovuto considerare - anche per l'anno di cui è causa ((OMISSIS)) - l'origine cinese della merce e dunque l'inapplicabilità del dazio agevolato.

La censura così come articolata e professata in tema di applicazione di norme di legge e di iter motivazionale della decisione impugnata, peraltro si riferisce ad apprezzamenti di fatto riservati al giudice di merito ed insindacabili in sede di legittimità nè dal tenore del ricorso è dato conoscere quali sarebbero gli elementi decisivi non considerati dai giudici di seconde cure che avrebbero potuto portare ad una diversa soluzione della controversia.

In realtà la Commissione regionale ha enunciato il proprio convincimento assistito da congrua motivazione espressa nelle suindicate proposizioni in un contesto probatorio di estrema frammentarietà della documentazione prodotta dall'Amministrazione che non consentiva di accedere alla tesi valutativa riportata nelle conclusioni (uniche note) dei servizi antifrode.

Nell'estratto riassuntivo di relazione trascritto in ricorso (che così come redatto in termini estremamente riduttivi non sembra possa assurgere a valore di atto pubblico fidefacente a sensi dell'art. 2700 c.c.) si evince - da un lato - la "supposizione" - basata sul processo produttivo creato in Thailandia, sulla natura della attività ivi svolta e sugli aspetti commerciali delle imprese - che nessuno dei prodotti esportati nell'UE a far tempo dal (OMISSIS) avrebbe potuto ottenere lo status di origine da quel paese; dall'altro la "constatazione" - fondata sulle prove a quel momento disponibili - che i prodotti esportati a far tempo dal (OMISSIS) avevano acquistato l'origine non preferenziale cinese per le componenti importate da quel paese.

Il coinvolgimento anche delle esportazioni effettuate nel (OMISSIS) avrebbe dovuto - perciò - transitare da un avallo probatorio più specifico sotto il profilo storico-fattuale idoneo ad impingere la presunzione di elusione sancita dall'art. 25 del C.D.C. (Reg. 2913/92), **solo la produzione integrale della documentazione OLAF in realtà consentendo - con la cognizione del quadro completo delle tecniche operative utilizzate in quei paesi - di vagliare - nei limiti del controllo di legittimità - la fondatezza della critica rivolta al ragionamento logico giuridico del giudice di appello imputandogli - se del caso - di aver trascurato circostanze decisive all'accoglimento della tesi dell'Amministrazione**”.