

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16950 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: CIRILLO ETTORE

Data pubblicazione: 19/08/2015

SENTENZA

sul ricorso 26451-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

2015

2168

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 67/2011 della COMM. TRIBUTARIA
II GRADO di BOLZANO, depositata il 07/10/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 09/06/2015 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;
udito per il ricorrente l'Avvocato [REDACTED], che ha
chiesto l'accoglimento del ricorso;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. ANNA MARIA SOLDI, che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

L'Agenzia delle entrate ricorre con due motivi, per violazione di norme di diritto (artt. 37 e 41 d.p.r. 600/1973; art. 191 cod. proc. pen.) e vizio di extra petizione (art. 112 cod. proc. civ.), avverso la sentenza della commissione tributaria di secondo grado di Bolzano che, in riforma della sentenza di prime cure, ha accolto l'appello di [redacted] e annullato le riprese operate dal fisco per maggiori imposte dirette (2001-2003) e sanzioni amministrative (2001-2005), collegate ad asserite disponibilità finanziarie non dichiarate all'estero. Il giudice d'appello ha infatti negato la utilizzabilità amministrativa e processuale della documentazione bancaria frutto del trafugamento da parte di un funzionario della LGT Bank di Vaduz dei dati sulla clientela straniera, poi acquisiti dalle autorità tedesche e da questa divulgati ad altri Paesi dell'UE a fini di contrasto dell'evasione fiscale. Ha osservato che, a mente dell'art. 191 cod. proc. pen., sarebbe vigente un generale divieto di utilizzo processuale di prove assunte in violazione di legge. [redacted] resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il primo e assorbente motivo di ricorso è fondato.

Questo Collegio ritiene di dovere dare continuità ai principi di diritto enunciati dalla Corte nelle ordinanze gemelle n. 8605 e n. 8606 del 28 aprile 2015, sui simili problemi posti dalla Lista Falciani, non essendovi alcuna ragione logica e giuridica per discostarsene.

Va premesso, in tesi generale, che il diritto interno, tanto in materia di imposte dirette (d.p.r. 600/1973, art. 39, comma 2, e art. 41, comma 2) quanto in tema d'imposta sul valore aggiunto (d.p.r. 633/1972, artt. 54 e 55, comma 1) consente l'ingresso nell'accertamento fiscale, prima, e nel processo tributario, poi, di elementi comunque acquisiti e, dunque, anche di prove atipiche ovvero di dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate (d.p.r. 600/1973, art. 32 e 33; d.p.r. 633/1972, art. 51), secondo i canoni tipici della prova per presunzioni.

Riguardo alla prova dei fatti giuridici la dottrina civilistica ha tempo chiarito che "un dato incontestabile è che tali elementi non sono predeterminati né predeterminabili dalla legge, poiché qualunque cosa, documento o dichiarazione può costituire la base per una inferenza presuntiva idonea a produrre conclusioni probatorie circa i fatti della causa. Si può dunque ravvisare nelle categoria delle presunzioni semplici (salvo i



limiti di cui all'art. 2729 cod. civ.), la via attraverso la quale le prove atipiche possono entrare nel processo civile".

Si è aggiunto nella dottrina tributaria che "i requisiti tipici di una presunzione semplice non può essere stabilita a priori, ma consegue unicamente alla concreta valutazione del contenuto indiziario degli elementi tipici", con la precisazione giurisprudenziale che gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del giudice fondarsi anche su un elemento unico, purché preciso e grave; mentre la valutazione della sua rilevanza, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità, ove sorretta da motivazione adeguata e non contraddittoria (Cass. 656/2014).

L'elemento della prova per presunzioni può bene essere costituito da acquisizioni provenienti da un'autorità straniera nell'ambito di direttive comunitarie (o di accordi bilaterali). La fonte è costituita dalla direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte, come interpretata da ultimo dalla Corte di giustizia nelle decisioni sui casi *Sabou, Twoh* (v. § 36-37), *Bonik* (§ 32) e *W.N.* (causa C-420/98), fermo restando che è devoluto alle attribuzioni esclusive del giudice del Paese membro ricevente l'apprezzamento, secondo le regole di diritto interno, delle prove trasmesse dalle autorità straniere collaboranti. Il sesto "considerando" della direttiva prevede lo scambio di qualsiasi informazione che appaia utile ad un corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio nei diversi Stati membri. L'art. 1, n. 1, della direttiva dispone, infatti, che le competenti autorità degli Stati membri scambiano ogni informazione atta a permettere un corretto accertamento delle imposte. L'art. 4, n. 1, lett. a), della direttiva obbliga, inoltre, l'autorità competente di uno Stato membro a comunicare, senza previa domanda, all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro le informazioni atte a consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, qualora abbia motivi di presumere che esistano una riduzione o un esonero anormali d'imposta in tale altro Stato membro. Ciò comporta che i dati costituenti il frutto di cooperazione informativa intracomunitaria per un verso restano contestabili dal contribuente, la cui posizione è estranea a forme di contraddittorio preventivo sul punto ferma restando la *discovery* processuale (conf. *Sabou*; v. art. 7 della direttiva, nonché Cons. Stato 6472/2011 e art. 2 del d.m.



603/1996), per un altro non possono dirsi "purgati" da eventuali vizi e illegittimità per la sola derivazione da autorità estere.

La direttiva 77/799/CEE (art. 8) non impone l'obbligo di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni a raccogliere o a utilizzare dette informazioni e 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.

Non rientra, dunque, quale limite alla cooperazione informativa il c.d. segreto bancario, come meglio chiarisce la direttiva 2011/16/UE, all'art. 18 ("...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 è coerente col diritto interno stante la disciplina in materia di accesso ai dati bancari introdotta dall'art. 18 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, non costituendo il segreto bancario, anche nel regime anteriore, un principio inderogabile (Cass. 21580/2005). Anzi, al dovere del segreto bancario, cui sono tradizionalmente tenuti gli istituti di credito, non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né un diritto della personalità, poiché la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente circondati i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali, che non può spingersi fino al punto di farne un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva a sensi dell'art. 53 della Costituzione (C. Cost. 51/1992).

La cooperazione informativa in tema di disponibilità bancarie presso istituti esteri non trova ostacolo nel fatto che i dati sensibili siano forniti alle autorità italiane dalle autorità di un Paese membro dell'UE che le riceva da un dipendente di una banca extracomunitaria il quale li abbia ricavati dai relativi archivi informatici.

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 do-



vendosi valutare se l'intero giudizio, nel suo complesso e nel concreto, sia improntato al giusto processo [così sul caso *Heglas*: "*La Cour n'a donc pas à se prononcer, par principe, sur la recevabilité de certaines sortes d'éléments de preuve, par exemple des éléments obtenus de manière illégale au regard du droit interne, ou encore sur la culpabilité du requérant. Elle doit examiner si la procédure, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable dans son ensemble, ce qui implique l'examen de l'« illégalité » en question et, dans le cas où se trouve en cause la violation d'un autre droit protégé par la Convention, de la nature de cette violation (voir, notamment, Khan c. Royaume-Uni, no 35394/97, § 34, CEDH 2000-V, P.G. et J.H. c. Royaume-Uni, no 44787/98, § 76, CEDH 2001-IX, et Allan c. Royaume-Uni, no 48539/99, § 42, CEDH 2002-IX)*"].

Il tema ritorna nella giurisprudenza costituzionale tedesca laddove - nel convalidare proprio l'utilizzo della cd. Lista Vaduz in una vicenda simile a quella che ha generato la Lista Falciani (*Bundesverfassungsgericht - 9/11/2010 - 2BvR2101/109*) - si 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 (§ 42-45).

Analogamente la giurisprudenza francese più recente, nel convalidare i contenuti della similare Lista Falciani per accertare l'evasione fiscale (*Cour de cassation criminelle, Chambre criminelle, 27/112013, 13-85.042*), nega ogni rilevanza alla provenienza eventualmente illecita dalla prova quando essa non si stata direttamente e illecitamente 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»*).

Nella giurisprudenza nazionale, la Cassazione penale, pronunciando in tema di m.a.e. (Sez. F, n. 34294 del 21/08/2008 - dep. 27/08/2008, *Cassano*), asserisce che v'è lesione di diritti fondamentali solo nel caso di acquisizione e utilizzo di prove che siano in contrasto con il principio basilare del divieto di influire sulla libertà di autodeterminazione e pre-



giudichino la libertà morale. Le Sezioni unite penali, pronunciando in tema di utilizzo d'intercettazioni illegali nel procedimento di prevenzione (n. 13426 del 25/03/2010 - dep. 09/04/2010, *Cagnazzo e altri*) e di conseguenza, del divieto di cui all'art. 191 cod. proc. pen., sostengono a loro volta che "a differenza ... dei limiti probatori civili, i divieti probatori penali producono i loro effetti, se violati, in qualsiasi settore dell'ordinamento, proprio perché la logica che presiede alla garanzia della inutilizzabilità non è interna ed esclusiva al processo penale".

La portata di tali affermazioni di principio vanno però correlate con l'altro principio oramai tralatizio nella giurisprudenza civile di legittimità e certificato dal diritto vivente secondo cui contenzioso tributario e processo penale si muovono necessariamente lungo binari separati (art. 654 cod. proc. pen.), vigendo un regime probatorio diverso (art. 7, comma 4, proc. trib.) e valendo peculiari regole riguardo alla prova per presunzioni dei fatti giuridici (conf. *ex multis* Cass. 4924/2013), consentita anche "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio" (es. art. 55 del decreto IVA).

Nè rileva che, sempre in ambito penale (Sez. 3, n. 29433 del 17/04/2013 - dep. 10/07/2013, *Gardino*), nel negare la legittimazione del contribuente a chiedere la distruzione dei documenti della Lista Falciani, si rinviene l'affermazione che detti documenti potrebbero costituire valido spunto d'indagine ancorché acquisiti illegalmente, al pari degli scritti anonimi, risolvendosi in un'affermazione che trova il suo perimetro di riferimento all'interno di un sistema processuale diverso da quello tributario; infatti, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza il rispetto delle garanzie prescritte per il procedimento penale non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, non solo per la predetta autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario (art. 20 del d.lgs. 74/2000; artt. 2 e 654 cod. proc. pen.), ma soprattutto perché ciò è espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della applicazione della legge penale (così le cit. ord. "gemelle"; conf. Cass. 6939/2001 e 22984/2010). Da qui il generale riconoscimento che, in materia tributaria, le irrivalenze nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della



libertà personale o del domicilio (Cass. 4066/2015; conf. 27149/2011). Di contro, alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti non ci sono valori della persona umana da tutelare ma solo interessi patrimoniali e istituzioni economiche, così come ha precisato la Corte costituzionale (v. sopra). Del resto, dopo la legge 186/2014, il Principato del Liechtenstein ha sottoscritto il 26 febbraio 2015 l'accordo bilaterale che, prevedendo lo scambio di informazioni ai fini fiscali secondo lo standard OCSE, pone fine al segreto bancario nei rapporti di quel Principato con l'Italia.

Sotto altro profilo, non è certo questa la sede per interrogarsi se il trafugamento da parte di un funzionario della LGT Bank di Vaduz dei dati sulla clientela straniera, poi acquisiti dalle autorità tedesche a fini di contrasto dell'evasione fiscale, sia da considerarsi azione socialmente adeguata - e quindi non antiggiuridica - secondo i parametri della scuola germanica degli anni '30 e dei suoi epigoni italiani, laddove si ritiene che la *Sozialadäquanz* sia un principio generale di diritto il cui significato non si limita al diritto penale ma investe tutto l'ordinamento giuridico. Invero nulla si conosce circa la punibilità del funzionario in Liechtenstein e, comunque, anche a voler ipotizzare parallelismi con fattispecie delittuose di diritto penale nazionale (artt. 615-ter, 646 cod. pen.; art. 3 della legge 281/2006), si tratterebbe comunque di eventuali illeciti commessi (non già da organismi interni al nostro Stato-amministrazione ma unicamente) da cittadino straniero all'estero che fuoriescono dai requisiti di punibilità previsti dalla legge penale italiana (artt. 7 e 10 cod. pen.). Nè è consentita una sorta di delibazione incidentale da parte del giudice tributario non essendo questo chiamato a tutelare diritti fondamentali di rango costituzionale.

In conclusione, nel cassare con rinvio la difforme sentenza di merito, si enuncia il seguente principio di diritto:

"L'amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli 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. Sono perciò utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri



di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo. Spetta al giudice di merito, in caso di rilievi avanzati dall'amministrazione, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro delle contestazioni mosse dal contribuente".

Ovviamente, tale principio di diritto, quanto agli effetti, va direttamente e necessariamente correlato sia agli obblighi dichiarativi (art. 4) e alle presunzioni (art. 6) di redditività stabiliti dalla legge 167/1990, nel testo vigente *ratione temporis*, a carico del contribuente per i trasferimenti di danaro e altri valori verso l'estero (art. 2, comma 1), sia ai contenuti stabiliti dal d.p.r. 600/1973 per la rettifica delle dichiarazioni (art. 38) e per gli accertamenti parziali (art. 41-bis).

In conclusione, accolto il primo motivo nei sensi sopra indicato e assorbito l'altro mezzo, la sentenza d'appello deve essere cassata con rinvio al giudice competente che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame secondo il principio di diritto sopra enunciato e regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza d'appello e rinvia la causa, per nuovo esame e per le spese, alla commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione.

Ai sensi dell'art.13, comma 1-quater, del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2015.