

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VERBANIA

(OMISSIS)

FATTO

Il contenzioso trae la propria scaturigine dalla nota vicenda della avvenuta sottrazione dagli archivi informatici della succursale di Ginevra dell' HSBC Private Banking Holdings (Suisse) S.A., del gruppo HSBC, avente varie sedi fra le quali Londra, Monaco di Baviera, Lussemburgo, Isole Vergini ed Isole Cayman, di una serie di schede clienti (c.d. fiches), intestate a vari nominativi e recanti le generalità degli intestatari e i movimenti effettuati, attestanti depositi in denaro e/o titoli vari, ad opera di un funzionario della stessa filiale, tale Hervé Falciani (pronuncia Falsiani) il quale successivamente cedeva tale documentazione al fisco francese.

In seguito i funzionari dell'amministrazione francese trasmettevano la fiche riguardante l'odierna ricorrente alla Guardia di finanza italiana attraverso i canali della cooperazione amministrativa previsti dalla direttiva n.77/799 CEE del Consiglio europeo nonché della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia stipulata il 5.10.1989.

Giova precisare che mentre la Guardia di finanza - Compagnia di Verbania procedeva ad accertamenti nei confronti dell'odierna ricorrente, la Guardia di finanza - Tenenza di Seveso - procedeva invece a carico di (OMISSIS) (coniuge della ricorrente) nei confronti del quale era stata rinvenuta analoga documentazione.

Nel PVC in data 7.10.2011 compilato in contraddittorio con lo (OMISSIS), a domanda dei militari di Seveso, questi riferiva di aver intestato alla moglie ed al figlio (OMISSIS) quali suoi futuri successibili (e quindi per evitare un passaggio di proprietà in caso di sua premorienza) alcuni conti accesi presso la HSBC di Lugano derivanti da sue proprie attività di trasferimento di capitali in Svizzera.

Sulla scorta della documentazione acquisita e delle indagini con relativo PVC della Guardia di Finanza, la quale accertava la violazione da parte della ricorrente degli obblighi previsti dalla normativa sul c.d. monitoraggio fiscale di cui all'art. 4 del D.L. 28.06.1990 n. 167, non avendo la stessa provveduto, quale persona fisica, a indicare nel quadro RW della propria dichiarazione reddituale (peraltro mai presentata) o in apposita separata dichiarazione, gli investimenti esteri o le attività di importo superiore ad € 10.000,00 suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, né l'ammontare dei trasferimenti da, per e sull'estero superiori a detto importo, l'agenzia delle entrate, sulla base della presunzione di costituzione delle attività mediante redditi sottratti a tassazione di cui all'art. 12 del D.L. 78/2009, ha emesso separati atti di contestazione di sanzioni per omessa dichiarazione per gli anni 2005, 2006 e 2007.

Ha inoltre emesso, per quanto rileva in questo giudizio, un avviso di accertamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relativa addizionale regionale per l'anno 2006 oltre sanzioni e interessi, a sensi dell'ari. 12, co. 2, D.L. 1.7.09 N. 78 in quanto le attività detenute in altri stati a fiscalità agevolata in violazione delle norme sulla rilevazione (c.d. monitoraggio) a fini fiscali dei trasferimenti da e per l'estero di denaro titoli e valori (cfr. D.L. 167/90), si presumono costituite con redditi sottratti a tassazione, recuperando pertanto a maggior reddito l'importo di € 221.656,00, liquidando il tributo irpef in € 88.078,00, oltre addizionale per € 3.193,00 e interessi soggetti a imposta sostitutiva pari ad € 3.014,00.

Va rilevato che, come comprovato dalla produzione del relativo modello F24 e come riconosciuto dalla ricorrente, la (OMISSIS) definiva in via amministrativa le sanzioni irrogate per l'anno d'imposta 2005, a norma dell'ari. 16/3 del d.lgs. 18.12.1997 n. 472, versando in data 26.10.2011 l'importo di € 19.667,66 pari ad un terzo delle sanzioni.

Con il ricorso iscritto al n° 228/11 la ricorrente ha impugnato l'atto di contestazione per l'anno 2006, col quale l'Ufficio ha irrogato sanzioni pari a € 54.747,34 per omessa presentazione del modello RW.

Essa deduce violazione dell'ari. 42 DPR 600/73 (in punto motivazione dell'avviso di accertamento e prova dei fatti), dell' art. 7 statuto dei diritti del contribuente (in punto motivazione degli atti dell'A.F.) nonché dell'art. 4 e 5 del D.L. 167/90 (che prevede la dichiarazione annuale per le attività estere e relative sanzioni - previste nella misura dal 5 al 25% degli importi non dichiarati) e dell'art. 31 bis del citato DPR 600/73 (in punto assistenza e scambio di informazioni tra le autorità degli stati membri dell'U.E.)

Eccepisce che il documento su cui si fonda l'accertamento venne illecitamente acquisito e ne contesta l'autenticità, provenienza e riferibilità.

Deduce altresì la violazione dell'art. 2 D.lgs. 472/97 sostenendo che la pena è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso nella violazione e dell'alt. 3 L. 689/81 in virtù del quale ciascuno è responsabile della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. La norma prevede altresì che nel caso in cui la violazione sia commessa per errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da sua colpa.

La ricorrente eccepisce e rileva che l'autore della violazione sarebbe in fatto il marito (OMISSIS).

Con il ricorso iscritto sub n° 113/12 impugna l'avviso di accertamento relativo ad irpef e addizionale regionale per l'anno 2006 - sanzioni e interessi.

Quali motivi di annullamento ribadisce la tesi della illiceità dell' acquisizione della documentazione bancaria; deduce violazione dell'ari 12 co. 2 D.L. 78/09 in quanto tale norma, in forza della quale 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 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, 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, non sarebbe retroattiva ma in vigore per i periodi di imposta 2009 e successivi; deduce altresì violazione degli artt. 3 e 5 TUIR - 53 COST. - per omessa qualificazione del reddito accertato.

L'UFFICIO controdeduce sostenendo che la disposizione di cui all'art. 12 D.L. n.78/09 avrebbe natura di norma procedimentale che pertanto può essere applicata retroattivamente a fattispecie riguardanti periodi di imposta anteriori in quanto non si tratterebbe di norma interpretativa bensì di norma "sulle prove" ed in particolare sul carattere presuntivo della prova dell'esistenza di redditi sottratti alla imposizione nel territorio italiano.

Ribadisce la conformità a diritto dell'avvenuta trasmissione dei dati dalle autorità francesi a quelle italiane.

Precisa che il reddito è stato imputato a reddito di capitale nella sez. I quadro RH mentre la prova contraria spetterebbe al contribuente, e che è stato applicato l'art. 6 D.L. 167/90, ossia la presunzione che i redditi sono fruttiferi in base al tasso medio di sconto.

Con il ricorso n° 139/12 la ricorrente censura l'atto di contestazione emesso per l'anno 2007 che le ha irrogato sanzioni pari ad € 40.458,85 per omessa presentazione del mod. RW.

La ricorrente reitera le stesse eccezioni sollevate negli altri ricorsi, ossia la violazione dell'ari. 42 DPR 600/73 (in punto motivazione dell'avviso di accertamento e prova dei fatti), dell' art. 7 statuto dei diritti del contribuente (in punto motivazione degli atti) nonché dell'ari. 4 e 5 del D.L. 167/90 (che prevede la dichiarazione annuale per le attività estere e relative sanzioni - prevista sanzione dal 5 al 25% degli importi non dichiarati) e dell'art. 31 bis del citato DPR 600/73 (in punto assistenza e scambio di informazioni tra le autorità degli stati membri dell'U.E.) nonché l'eccezione che il documento su cui si fonda l'accertamento venne illecitamente acquisito e ne contesta l'autenticità, provenienza e riferibilità.

Riguardo alle sanzioni irrogate la ricorrente deduce violazione dell'ari. 12 D.Lgs. 472/97 in quanto l'Ufficio di Verbania non avrebbe calcolato le sanzioni applicando l'aumento previsto per la progressione ("continuazione") delle violazioni tributarie ma avrebbe per ciascun periodo d'imposta commisurato in modo autonomo la sanzione pervenendo ad un risultato complessivo superiore a quello applicato al coniuge della ricorrente dall'Ufficio di Milano.

All'udienza odierna - dopo la discussione - la Commissione ha trattenuto in decisione i ricorsi, che sono stati riuniti per connessione, soggettiva ed oggettiva, riguardando gli stessi soggetti e medesime problematiche.

DIRITTO

La questione principale sottoposta al vaglio della Commissione attiene alla tematica dell'utilizzabilità della documentazione acquisita dalla Guardia di finanza dalle omologhe autorità francesi e proveniente dalla HSBC filiale di Ginevra.

Criterio e punto di riferimento costante dell'indagine dell'interprete dev'essere principalmente se non esclusivamente la normativa derivante dall'acquis communautaire (ovverosia l'insieme dei diritti, degli obblighi giuridici e degli obiettivi politici che accomunano e vincolano gli stati membri dell'Unione Europea e che devono essere accolti senza riserve dai paesi che vogliono entrare a farne parte) sovraordinato agli ordinamenti nazionali.

Giova rammentare infatti che i principi comunitari, per effetto dell'adesione ai trattati dell'Unione e quindi della rinuncia parziale al concetto di sovranità nazionale (concetto da sottoporre comunque a radicale revisione) sovrastano, prevalendo su quelli degli stati nazionali.

In dottrina (cfr. P. Boria - Diritto tributario europeo - Giuffrè editore - ed. 2010 - pag. 425, si parla di sottrazione del potere tributario esercitato dai singoli Stati membri.

Del tutto appropriata, oltre che suggestiva, appare la nozione di antisovrano accolta dall'Autore citato, secondo il quale l'Unione Europea si atteggia ad antisovrano contrapponendosi al potere nazionale non per introdurre una nuova sovranità bensì per contenere o escludere talora la sovranità dei singoli stati membri.

Negli atti istruttori della Guardia di Finanza e negli avvisi di accertamento e di contestazione dell'Ufficio è costante il riferimento alla direttiva n°77/799/CEE del Consiglio del 19.12.1977, la quale prevede lo scambio su richiesta, spontaneo ovvero automatico di "ogni" (e quindi nessuna esclusa, a prescindere dalla fonte dalla quale provenga) informazione atta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Ed è in questo ambito normativo che è avvenuto lo scambio di informazioni che ha dato avvio alla verifica in capo alla ricorrente.

Va tuttavia evidenziato che la materia è stata recentemente ridisegnata dalla direttiva 2011/16/UE, sottoscritta a Bruxelles il 15 Febbraio 2011.

Secondo i "considerando" della nuova direttiva "...Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e da luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all'evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno.

(2) Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. È necessario disporre di strumenti atti a instaurare la

fiducia fra gli Stati membri mediante l'istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri.

(3) È opportuno pertanto adottare un approccio totalmente nuovo elaborando un nuovo testo che conferisca agli Stati membri la competenza necessaria per cooperare in modo efficace a livello internazionale al fine di ovviare agli effetti negativi sul mercato interno di una globalizzazione in continua espansione.

(4) In tale contesto le misure contenute nell'attuale direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, non risultano più adeguate... “

Ai sensi dell'art. 16 (Comunicazione di informazioni e documenti) della nuova direttiva, in vigore dal 1.1.2013:

1. 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. Tali informazioni possono essere usate per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2.

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 consente pertanto l'utilizzo delle informazioni scambiate facendo salve le norme che disciplinano i diritti dei contribuenti incisi dagli atti di imposizione e irrogazione di sanzioni.

Va anzitutto considerato che la direttiva, che rientra in quelle self executing, che producono cioè effetti diretti ed immediati laddove abbiano un contenuto normativo dettagliato ed incondizionato, a fortiori in quanto siano gli Stati membri, loro destinatari, i primi a doverle applicare, non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro. In particolare, per quanto qui interessa, non esiste un divieto a che uno Stato, che sia entrato in possesso, in violazione di eventuali norme interne, di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti illegittimamente. Si ritiene pertanto che le modalità di acquisizione siano indifferenti e non spieghino alcun effetto derivato sulla facoltà di trasmissione dei dati ad altro Stato membro.

Ma v'è di più; la direttiva chiarisce e precisa un dato rilevante: giusta l'art. 18, gli Stati membri non potranno ruscare di fornire le informazioni soltanto perché esse siano detenute da una banca o da altri tipi di istituzioni finanziarie. Con ciò vien meno in via generale il segreto bancario nell'Unione. Il riferimento alla

“banca” riguarda la circostanza che i dati siano custoditi in una banca intracomunitaria ma, all’evidenza, sostenere che la norma non possa applicarsi ove, al contrario, i dati siano stati “esportati” da una banca collocata in un paese extracomunitario, tanto più se inserito in black list, o meglio non iscritto nella white list dei paesi che collaborano allo scambio di informazioni, costituirebbe una discrasia e una forzatura logica incompatibili con la ratio e le finalità del sistema, difficilmente giustificabili e soprattutto indifendibili, poiché il segreto bancario non appartiene al novero dei principi di ordine pubblico che l’Unione è tenuta a rispettare quando siano stati violati in uno Stato non membro. Così come infatti appare indifendibile la posizione della banca, i cui interessi comunque non sono in gioco e che al più concedere potrà protestare nei confronti dell’autore della sottrazione ma non certo lamentare un’indebita intromissione negli affari interni ad opera di uno Stato dell’Unione (oltretutto non si vede in base a quale etica diplomatica potrebbe protestare un indebito utilizzo di dati chi ha amministrato al proprio interno risorse comunitarie che, sia pure ex post, ha appreso essere state distratte o comunque non dichiarate in uno stato dell’Unione); a fortiori non risulta tutelabile in alcun modo la posizione del cittadino europeo che, in violazione delle regole statali e comunitarie, sottragga all’imposizione redditi prodotti in uno Stato membro, invocando un segreto bancario che non è tutelato nei paesi dell’Unione.

Ulteriormente, e significativamente, l’articolo 17 della direttiva in esame detta una serie di limiti fra i quali non è dato riscontrare quello della, per ipotesi, illecita acquisizione dei dati:

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. “ In particolare si segnala che il comma 4, peraltro semplicemente facoltizzando il rifiuto, e senza quindi renderlo obbligatorio, nei casi ivi enunciati, non annovera fra questi il segreto informatico come tale, ove non riguardi un segreto commerciale, industriale o professionale o commerciale ovvero un’informazione da mantenere segreta per ragioni di ordine pubblico.

Va infine ritenuto che le direttive europee possano ritenersi applicabili anche a casi pregressi, in forza del principio di effettività, che impone agli stati membri di adoperarsi efficacemente affinché il diritto dell'Unione abbia una concreta attuazione.

Questo Giudice è peraltro di parere contrario a quella che pare una *communis opinio* secondo la quale al Giudice penale sarebbe precluso, in forza dell'invocata applicabilità dell'art. 191 c.p.p., affermare la penale responsabilità dell'imputato per reati di natura tributaria sulla base di dati acquisiti nel corso delle indagini di natura amministrativa condotte dagli uffici tributari: va infatti rammentato da un lato che le indagini anzidette precedono la *notitia criminis* (e quindi il procedimento penale) e ne costituiscono pertanto un antecedente logico svincolato da norme processuali, dall'altro che l'art. 191 c.p.p. pare riferirsi a prove acquisite illegittimamente nel processo penale e non in un momento anteriore ad esso, e che la prova in realtà si forma al dibattimento talché, senza forzature del sistema, nessuna norma potrebbe vietare ad un agente di polizia tributaria di riferire di aver visto un documento, seppur coperto da segreto bancario, in cui appaiono il nome dell'imputato e movimenti contabili costituenti di per sé reato, salvo poi valutare il materiale probatorio così acquisito.

Quale necessaria premessa "filosofica" va rammentato inoltre che le norme incriminatrici penali a tutela dell'interesse dello Stato all'adempimento degli obblighi tributari incombenti sul contribuente vennero introdotte, per la prima volta con l'art. 243 del d.P.R. 645/58 e con l'art. 56 del d.P.R. 600/73 e successivamente, in maniera generalizzata, con il decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, noto come legge "manette agli evasoti" con l'intento di rafforzare, non di indebolire, l'azione di contrasto all'evasione fiscale che si innesca non col processo penale bensì con le indagini degli Uffici tributari, di tal che il processo penale, che dovrebbe trovarsi in posizione subalterna rispetto a quello tributario, non fosse altro per il fatto che lo scrutinio di legittimità dell'accertamento delle violazioni fiscali è riservato a giudici specializzati, dovrebbe necessariamente seguire ai risultati delle indagini amministrative e della giurisdizione speciale e limitarsi a prenderne atto. L'abolizione della pregiudiziale tributaria ha rappresentato dunque un notevole errore concettuale. Sarebbe stato più opportuno prevedere un meccanismo di accelerazione del processo tributario di merito e di correlativa sospensione della prescrizione dei reati di natura fiscale.

Comunque sia, in materia tributaria, anche nel nostro diritto interno, non esistono norme che impediscano l'utilizzazione, a fini fiscali, di dati comunque acquisiti.

Segnali di adesione alla tesi qui propugnata si rinvengono anche in alcune recenti decisioni della magistratura ordinaria penale.

La stessa cassazione, con sentenza n. 27736 del 12 luglio 2012, ha stabilito che i documenti acquisiti all'estero possono essere utilizzati dalla Guardia di finanza senza che sia necessaria la procedura di rogatoria internazionale.

Esse infatti attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie (in tal senso, Sez. 3, n. 24653 del 27/5/2009, dep. 15/6/2009,

Rv. 244087, che ha precisato che “la sanzione d’inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all’estero direttamente dalle amministrazioni competenti” e che la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e ss. c.p.p.) “.

Nel bilanciamento tra gli interessi e parametri assiologici (valori) comunitari, aventi un rango assimilabile a quello di beni primari costituzionalmente tutelati, e il “diritto” dei singoli alla riservatezza di notizie non tutelate di per sé, in quanto riflettenti dati sensibili o personalissimi, ma perché attestanti la semplice detenzione ad opera di terzi di denaro o di altre risorse finanziarie, oltretutto sottratte ad una legittima imposizione, non v’è chi non veda come non possano non essere privilegiati i primi.

Siffatta tipologia di “diritti” non appare meritevole di tutela alcuna in quanto si risolve, in ultima analisi, nel mero interesse del reo all’occultamento del corpo e/o delle prove del reato.

La decisione, invocata dalla ricorrente, del GIP del Tribunale ordinario penale di Pinerolo non è condivisibile: l’affermata punibilità del FALCIANI, autore della sottrazione informatica o cartacea della fiche bancaria intestata alla ricorrente, per il supposto reato di cui all’art. 615 ter codice penale italiano non ha fondamento in quanto parte dall’erroneo presupposto dell’applicabilità e configurabilità della legge italiana: l’art. 615 ter C.P., nell’ipotesi semplice, che astrattamente potrebbe ricorrere, se il fatto fosse stato commesso in Italia, di cui al primo comma della norma incriminatrice, prevede la punibilità dell’autore del fatto solo a querela di parte, che tuttavia non risulta presentata o quantomeno provata; la punibilità di un reato commesso all’estero in danno di cittadino italiano è prevista solo nelle tassative ipotesi di cui all’art. 7 C.P. tra le quali non può annoverarsi quella di cui all’art. 615 ter cp; nella fattispecie il reato sarebbe stato commesso in territorio elvetico o francese da cittadino svizzero o comunque straniero; l’A.G. italiana non appare dunque legittimata da alcuna norma a procedere nei confronti di tale cittadino per fatti non commessi nel nostro territorio. Conseguentemente non può neppure parlarsi di confisca o distruzione del corpo di un reato di cui l’autorità italiana non può conoscere, neppure incidentalmente ai fini della sussunzione di altro reato fiscale (sempre che si possa parlare di corpus delicti a proposito di una mera riproduzione di documenti, peraltro appartenenti non alla ricorrente ma alla HSBC PRIVATE BANK, unica persona offesa dal supposto reato informatico).

Peraltro la Corte di Cassazione, sezione terza penale, con la sentenza n° 38753/12, pure senza entrare nel vivo della questione, ha ritenuto essenziale che venga preliminarmente “raggiunta con certezza la prova della illegalità della raccolta all’estero”, certezza che non v’è ed è anzi seriamente discutibile alla luce del diritto comunitario.

Nella più recente giurisprudenza della sezione tributaria della S.C. si rinvengono decisioni che hanno decisamente superato un forse più garantista orientamento precedente, anche se già non mancavano arresti risalenti che evidenziavano come la violazione delle regole dell’accertamento tributario non

comporti necessariamente l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti "m mancanza di una specifica previsione in tal senso" (Cass. sez. trib. 14058/2006 che richiama Cass. 8344/01).

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 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.

Nella giurisprudenza di merito vanno segnalate due recenti decisioni della Commissione tributaria di TREVISO che hanno ritenuto pienamente legittima l'acquisizione dei dati, giudicandola "conseguente ad una rituale richiesta all'amministrazione fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati".

In effetti l'eventuale illecita acquisizione, secondo - per ipotesi - la legge elvetica, irrilevante essendo in ogni caso la legge francese per la soluzione del nostro caso, non è certo avvenuta ad opera dell'amministrazione finanziaria italiana (alla quale nulla potrebbe rimproverarsi, neppure in via derivata), ma di un privato.

Recentemente la S.C. di Cassazione pare aver ristretto ulteriormente anche il principio dell'inutilizzabilità delle prove acquisite durante un accesso domiciliare illegale, in violazione dell'art. 14 Cost.

Essa ha infatti affermato che "...l'eventuale inutilizzabilità delle prove acquisite a mezzo di un accesso illegittimo interessa solo le prove e le fonti di prova per le quali l'accesso suddetto abbia costituito una condizione necessaria, come è regola per le cosiddette prove dirette (che la norma indica con il termine generale "rilevazioni"), rappresentate dalle ispezioni attraverso le quali gli agenti acquisiscono conoscenza mediante percezione diretta dei fatti (principali o secondari) da provare, ovvero le perquisizioni o requisizioni ed in generale tutte le forme di apprensione materiale diretta di documenti o altre cose che costituiscano prove e che nel corso dell'accesso e della conseguente ispezione vengano rinvenute e autoritativamente acquisite.

L'inutilizzabilità, invece, non può riguardare quelle prove che trovano nell'accesso una mera occasione, riguardo al luogo ed al tempo, come è di regola per le informazioni di terzi e soprattutto le dichiarazioni del contribuente, le quali potrebbero essere raccolte allo stesso modo sull'uscio dell'abitazione, per strada o negli uffici dell'organo deputato all'indagine. In questo caso la dichiarazione è collegata all'accesso da un

nesso di mera occasionalità, sicché la eventuale illegittimità di esso non è comunque idonea a determinare l'inutilizzabilità della dichiarazione stessa”.

Non è ignota a questa Commissione la decisione della Corte d'appello, successivamente confermata dalla Corte di cassazione di Parigi, che ha affermato l'inutilizzabilità di documenti in possesso dell'amministrazione fiscale francese, senonchè tale decisione è inserita nel contesto di una peculiare procedura che sottopone al controllo del giudice ordinario i documenti probatori prodotti dal ministero delle finanze. L'art. L. 16 B del LPF (libro della procedura fiscale) consente ai funzionari dell'amministrazione francese di accedere, anche di sorpresa, nell'abitazione o in altri uffici del contribuente per acquisire le prove di una violazione delle leggi d'imposta ma l'accesso è subordinato al conseguimento di una specifica autorizzazione del Tribunale della Libertà e della Detenzione (JLD).

Pur rispettando la decisione della Corte francese, conforme al diritto interno, non può non sottacersi che l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione di Parigi potrebbe in avvenire risultare in contrasto con il disposto dell'art. 267 del T.F.U.E. nella misura in cui, ponendosi in concreto un problema di interpretazione del trattato o comunque degli atti (comprese le direttive, fra le quali l'ultima direttiva sopra menzionata) compiuti dalle istituzioni della Comunità, ed essendo la Corte di Cassazione organo giurisdizionale “avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso di diritto interno”, non ritenga, pur essendovi “tenuta” ai sensi del comma 3 del citato art. 267, di sottoporre alla Corte di Giustizia Europea la suddetta questione pregiudiziale circa l'interpretazione della direttiva che vincola gli stati alla cooperazione nel contrasto all'evasione.

L'art. 115 (ex articolo 94 del TCE) del T.F.U.E. prevede che il Consiglio stabilisca direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Ora, è principio indiscusso in dottrina che “L'Unione Europea deve garantire il concreto perseguimento dell'interesse fiscale dello Stato nazionale quale fattore determinante per il raggiungimento del flusso di entrate fiscali occorrenti per l'ottimizzazione del bilancio pubblico; in specie ciò comporta il riconoscimento della legittimità di norme nazionali poste a presidio dell'obbligo impositivo, attraverso la limitazione dei fenomeni dell'evasione e dell'elusione fiscale, anche laddove contrastino con altre regole di ispirazione comunitaria” (P. Boria - Diritto tributario europeo - infra citato).

A dimostrazione della fluidità della controversa questione milita la constatazione che di segno diametralmente opposto rispetto alla decisione della Cassazione francese è stata quella della Corte Costituzionale federale tedesca che in relazione all'analogo caso LIECHTENSTEIN ha ritenuto legittima una perquisizione domiciliare, nei confronti di un contribuente, fondata unicamente sulla lista rubata da tale Heinrich Kieber nella Banca LGT di Vaduz, rilevando che: a) non è previsto dalle norme di procedura penale tedesche un divieto assoluto di utilizzazione di prove acquisite illecitamente, ma solo in caso di violazioni gravi, intenzionali o arbitrarie, le quali comportino un'inosservanza pianificata o sistematica delle salvaguardie costituzionali; b) gli elementi di prova raccolti da privati - e non da parte di un'autorità tedesca

- debbono considerarsi utilizzabili anche se ottenuti mediante la commissione di un reato. Secondo il Bundesverfassungsgericht, dal momento che l'informatore aveva agito spontaneamente e poi trasmesso i dati bancari al Fisco tedesco, quest'ultimo aveva potuto lecitamente intraprendere perquisizioni domiciliari, non trovando piena applicazione nell'ordinamento tedesco la ed. dottrina dei frutti dell'albero velenoso, che negli ordinamenti anglosassoni comporta un'invalidità derivata di mezzi di prova acquisiti in violazione della legge, (si confronti in dottrina F. D'AYALA VALVA - Rivista di diritto tributario Fase. 7/8 - 2011).

Quanto sopra premesso in ordine alla generale utilizzabilità dei dati scambiati dalle amministrazioni degli stati dell'Unione, occorre tuttavia verificare se nella fattispecie concreta gli elementi documentali acquisiti possano ritenersi fondati sotto il profilo probatorio.

In verità essi trovano riscontro in ulteriori elementi di prova: risulta dalle ammissioni del coniuge della ricorrente, Sig. (OMISSIS), acquisite dalla Guardia di finanza di Seveso, che effettivamente le giacenze in denaro e titoli riscontrate sul conto dell'HSBC di Ginevra derivavano da versamenti effettuati dal medesimo signor (OMISSIS) nell'interesse della consorte. Con ciò risulta provata l'attendibilità e genuinità dei documenti prodotti dall'Ufficio.

Ulteriore riscontro è dato dalla circostanza che la stessa ricorrente ha provveduto a definire l'atto di contestazione afferente l'anno 2005 versando un terzo delle sanzioni irrogate con tale atto, definizione che, quale atto concludente, si palesa incompatibile con la volontà di contestare le risultanze della documentazione da cui emergono le responsabilità della stessa signora (OMISSIS).

Per quanto concerne il preteso carattere retroattivo della presunzione stabilita dall'alt. 12 D.L. 78/2009 va affermato trattarsi di norma che non istituisce nuovi tributi, o nuove basi imponibili, con effetto retroattivo, ma si limita a stabilire che talune attività rinvenute all'estero, a certe condizioni, debbono reputarsi costituite da redditi sottratti all'imposizione nel paese di produzione, ossia da risorse esportate in paesi a regime fiscale privilegiato, e non dichiarate, col fine specifico, presunto, di occultarle al fisco nazionale.

La natura anzidetta è confermata dalla previsione della facoltà, per la parte incisa dal provvedimento, di fornire adeguata prova contraria, di tal che appare evidente che la presunzione ha lo scopo di ristabilire a favore dell'amministrazione l'equilibrio probatorio, violato dalla mancata presentazione della dichiarazione delle attività detenute all'estero.

Va opportunamente segnalato che, seppure con riguardo a diversa fattispecie, sul punto è intervenuta autorevole decisione n° 12/11 delle Sezioni Unite in sede giurisdizionale della Corte dei Conti, la quale ha statuito che la disposizione normativa recata dall'alt. 17, comma 30-ter, del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78 e succ. mod., è suscettibile, senza distinzione alcuna, di applicazione immediata e retroattiva in relazione a situazioni istruttorie e processuali maturate nel vigore della normativa preesistente.

Poiché l'attività interpretativa della Corte ha riguardato la natura e gli effetti della disciplina introdotta dal D.L. n.78/09, considerato altresì che, come osservato dalla stessa Corte, il divieto di retroattività della

legge, pur costituendo principio generale dell'ordinamento - non è stato elevato a dignità costituzionale, salva per la materia penale la previsione dell'art. 25 della Costituzione, si ritiene che per analogia i risultati ai quali la decisione è approdata possano ritenersi estesi anche alla norma denunciata dalla ricorrente.

Non sono fondate e non meritano accoglimento le doglianze della ricorrente attinenti ad una sua, asserita, mancanza di responsabilità e di colpa, per essere estranea alle violazioni ascritte, essendo invece il marito, signor (OMISSIS), l'autore delle stesse.

La ricorrente non ha infatti provato di essere stata totalmente ignara delle iniziative del marito. L'intestazione a suo nome della scheda rinvenuta presso la Banca di Ginevra, con tutti i benefici connessi, costituisce presunzione di responsabilità di tal che spettava alla (OMISSIS) l'onere di provare di essere stata lo strumento inconsapevole di una libera iniziativa altrui, e quindi quantomeno l'assenza di colpa, che si presume.

Non è verosimile poi che la (OMISSIS), stanti gli stretti legami familiari con il presunto autore della violazione, non sapesse nulla dell'esistenza del deposito e non ricevesse dalla banca né estratti conto né altre comunicazioni riguardanti la gestione del rapporto, protrattosi per più anni.

Peraltro il marito ha riferito ai verificatori di aver agito nell'interesse stesso della moglie, al fine di evitare un futuro passaggio di proprietà in caso di premorienza dello (OMISSIS), e non quindi di aver utilizzato il coniuge quale mero prestanome. I benefici dell'operazione sarebbero dunque ricaduti sulla (OMISSIS) e non sullo (OMISSIS).

Gli avvisi di contestazione e quello di accertamento sono pertanto legittimi e vanno confermati salvo quanto si dirà in prosieguo relativamente alla quantificazione delle sanzioni.

Per quanto riguarda la concreta irrogazione delle sanzioni occorre rilevare quanto segue: la ricorrente ha definito a sensi dell'art. 16/3 del D.Lgs. 472/97 la contestazione delle sanzioni per l'anno di imposta 2005, pagando già un terzo del quantum irrogato; non è dunque possibile stabilire una progressione fra tale anno d'imposta e i successivi, stante l'esplicito divieto stabilito dall'ultima parte del comma 8° dell'art. 12 stesso decreto.

È invece possibile e doveroso rideterminare secondo i criteri della continuazione stabiliti da tale norma le sanzioni per gli anni 2006 e 2007 che l'Ufficio non pare abbia determinato correttamente, avendo erroneamente stabilito in via autonoma la sanzione per l'anno 2007.

Tanto premesso, rilevato altresì che la ricorrente ha erroneamente imputato l'avvenuta definizione ex art. 16 all'anno 2006 anziché all'anno 2005, si reputa equo rideterminare le sanzioni per gli anni 2006 e 2007 come segue:

sanzione base più grave (anno 2006) € 60.657,87;

aumento di un quarto ex art. 12 commi 1-2: € 15.164,47;

aumento della metà sul totale di € 75.822,34 ex art. 12 comma 5° D.lgs.472/97, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in 2 periodi di imposta: € 37.911,17;

totale sanzioni: € 113.733,51.

Per tutto quanto sopra esposto i ricorsi vanno respinti con riguardo ai tributi accertati e parzialmente accolti quanto all'entità delle sanzioni, nei sensi di cui sopra e come in parte dispositiva.

In considerazione della novità e complessità della vicenda e dell'esistenza di pronunce difformi nella giurisprudenza di merito, nonché dell'assenza di pronunce in termini della sezione tributaria della Cassazione, si stima equo compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, in parziale accoglimento dei ricorsi, ridetermina le sanzioni in € 113.733,51 per gli anni d'imposta 2006 e 2007; respinge nel resto. Compensa le spese.

Verbania 30.1.2013.

Il Giudice Estensore

Roberto Berfola

Il Presidente

Dr. Luigi Martelli