

LA CIRCOLAZIONE INTERNAZIONALE DELLE INFORMAZIONI FISCALI E L'UTILIZZO GIUDIZIARIO

SOMMARIO: 1. *La collaborazione informativa* – 2. *Prove atipiche e salvaguardia dei diritti fondamentali* – 3. *Le c.d. "Liste" di clienti* – 4. *Conclusioni*.

1. *La collaborazione informativa*

Grande in questi ultimi anni è stata l'influenza che ha avuto sulla giurisprudenza europea la rilevanza e la diffusione dell'evasione fiscale che, soprattutto per effetto della crisi economica, è stata avvertita – soprattutto in Italia – come un'emergenza nazionale.

Da qui l'esigenza di incrementare la cooperazione internazionale rivolta allo scambio di informazioni fiscali tra le Amministrazioni dei vari Paesi per acquisire dati extraterritoriali rilevanti per la tassazione interna.

Manca infatti un principio di collaborazione internazionale che imponga a uno Stato di cooperare con un altro per l'accertamento e la riscossione dei tributi.

Lo scambio di informazioni è appunto lo strumento che consente alle Amministrazioni di ricevere informazioni su elementi della fattispecie fiscale localizzati all'esterno del territorio statale che costituisce il limite spaziale per l'attuazione della pretesa tributaria.

Negli ultimi anni la comunità internazionale ha mostrato sempre minor tolleranza verso i c.d. *paradisi fiscali* che, rifiutando di collaborare alle indagini di Amministrazioni finanziarie straniere, hanno reso particolarmente arduo scoprire l'evasione tributaria.

Si sono pertanto moltiplicati e affinati accordi per lo scambio di informazioni anche da parte di Stati che prima preferivano rimettersi al riserbo di banche e fiduciarie operanti nel loro territorio.

La disciplina fondamentale si rinviene – a livello di diritto internazionale pattizio – nelle *Convenzioni contro le doppie imposizioni* che si sono venute a sviluppare negli ultimi decenni passando da strumento essenzialmente rivolto a eliminare la doppia imposizione internazionale (*minor information clause*) a strumento di contrasto dell'evasione ed elusione internazionale (*major information clause*).

Le Convenzioni internazionali si ispirano all'art. 26 del Modello OCSE (1) che stabilisce che uno Stato non può rifiutarsi di acquisire e trasmettere un dato per la sola ragione che quanto richiesto non pre-

senti per lui alcuna utilità né può costituire ostacolo il fatto che le informazioni richieste siano detenute da banche o intermediari (ad eccezione delle informazioni coperte da segreto industriale, commerciale, professionale e contrarie all'ordine pubblico) (2).

Se lo scambio non incontra limitazioni per tipologia, fonte, oggetto (salve le ricordate eccezioni) va comunque rispettato il "*principio di reciprocità*" nel senso che uno Stato non sarà obbligato a trasmettere informazioni che l'altro Stato non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione.

Il modello è stato più volte modificato (*l'iter* evolutivo dell'art. 26 si snoda in ben otto varianti) con ampliamento della sua portata per meglio specificare i dati che possono essere oggetto di scambio, le modalità di acquisizione e le tempistiche.

La tendenza è comunque quella:

1) di dare prevalenza agli strumenti multilaterali dotati di maggior efficacia rispetto alle Convenzioni bilaterali;

2) di privilegiare la modalità "*automatica*" di scambio delle informazioni (c.d. *routine exchange*) quale procedura standard volta a ottenere trasparenza sui valori patrimoniali detenuti all'estero e impedire l'evasione transfrontaliera.

A livello europeo il testo fondamentale in materia è costituito dalla Direttiva 2011/16 UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (abrogativa della Direttiva 77/799 CEE) che prevede:

– uno scambio di informazioni "*a richiesta*" con obbligo dello Stato interpellato di svolgere tutte le indagini amministrative occorrenti per acquisire le informazioni da trasmettere allo Stato richiedente;

– uno scambio di informazioni "*automatico*" che si presenta come iniziativa globale di condivisione in forza della quale le autorità fiscali dei Paesi partecipanti si scambiano dati e rendicontazioni sulle attività finanziarie detenute dai contribuenti e sui relativi proventi maturati e accreditati, nonché su conti o depositi di contribuenti residenti in un Paese partecipante;

– uno scambio di informazioni "*spontaneo*" quan-

(1) L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) con sede a Parigi svolge prevalentemente un ruolo consultivo apprestando occasioni di confronto per la risoluzione dei problemi comuni, l'identificazione di pratiche commerciali e il coordinamento delle politiche locali e internazionali dei Paesi membri.

(2) In ambito OCSE va segnalato anche il modello di Convenzione bilaterale dedicato in via esclusiva allo scambio di informazioni (*Tax information exchange agreement-TIEA*) e destinato agli Stati "*non collaborativi*" che non hanno siglato Convenzioni contro le doppie imposizioni e che sottoscrivendo questo tipo di trattati (che sostanzialmente riproducono le disposizioni dell'art. 26) evitano di essere inclusi nella *black list*.

do un'autorità comunica *sua sponte* le informazioni ad altra autorità in determinate situazioni (ad esempio, quando siano da presumere trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi di imprese suscettibili di ridurre la base imponibile ovvero quando relazioni d'affari tra i vari Paesi siano svolte in modo tale da conseguire una diminuzione di imposta).

La comunicazione può essere comunque fatta sempre spontaneamente da uno Stato per le informazioni a conoscenza che possano risultare utili all'altro Stato.

La procedura di assistenza nello scambio di informazioni è poi regolata in dettaglio a livello nazionale dall'art. 31-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Esiste un limite oggettivo alla circolazione informativa dei dati fiscali.

Essi debbono infatti avere una "prevedibile pertinenza" con l'indagine tributaria restando escluse le c.d. *fishing expeditions* in funzione esplorativa.

Questo principio è stato affermato dalla Corte di Giustizia con la sentenza causa C-682/15 del 13 maggio 2017 (3) che costituisce una prima applicazione sulla Direttiva (2011/16) che già al *considerando* 8 auspica il rispetto della *clausola di prevedibile pertinenza* onde evitare che si proceda a richieste generiche di informazioni (4).

La Corte stabiliva che ciascuno Stato membro può prevedere sanzioni per chi non ottempera l'obbligo di cooperazione ma in sede di opposizione il giudice deve svolgere un controllo *funditus* e non formale sulla legittimità della richiesta valutando che le informazioni non appaiano manifestamente estranee ai fini dell'indagine.

Sullo scambio di informazioni la Direttiva 77/799 e 2011/16 che l'ha sostituita è stata oggetto di un altro importante intervento della Corte di Giustizia con sentenza causa C-276/12 del 22 ottobre 2013 (5).

La Corte europea, pur ribadendo il principio generale dell'Unione [già affermato con la celeberrima sentenza *Sopropè* (6)] sul diritto di essere anticipatamente sentito da parte di che deve essere attinto da

(3) Corte Giust. UE, sez. grande, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*, in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Il caso era questo: l'Amministrazione finanziaria francese nel verificare la situazione finanziaria di una società francese chiedeva informazioni sulla società controllante lussemburghese che rifiutava di fornire i nominativi dei soci e del capitale detenuto, ritenendoli non pertinenti, per cui subiva dal fisco lussemburghese a causa di tale inottemperanza un'ammonda di euro 250.000. L'ingiunzione veniva opposta per illegittimità proprio sul rilievo della "non attinenza" della richiesta fiscale (e della conseguente sanzione).

(5) Corte Giust. UE, sez. grande, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, in *Boll. Trib. On-line*. Il caso riguardava i redditi imponibili di un calciatore della Repubblica Ceca che sosteneva di aver subito riduzioni per le spese affrontate in vari Stati membri in vista del trasferimento della sua attività presso i locali club di calcio. Avviata dall'Amministrazione finanziaria ceca la collaborazione informativa con le autorità spagnole, francesi e inglesi emergeva che nessuno dei club indicati conosceva il calciatore. Questi dunque veniva attinto da un avviso di accertamento al quale si opponeva eccependo l'illegittima acquisizione delle informazioni per non essere stato notiziato della richiesta di assistenza e messo così in grado di partecipare allo scambio di informazioni.

(6) Corte Giust. CE, sez. II, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*, in *Boll. Trib. On-line*.

un atto lesivo (*contraddittorio preventivo*) affermava che tale regola non era applicabile alla *raccolta di informazioni* che costituiva attività "antecedente" alla fase di accertamento entro la quale doveva svolgersi il contraddittorio per cui l'Amministrazione procedente non era tenuta a informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista ogni qual volta mancava una "proposta di rettifica".

Il contribuente non ha dunque diritto né di essere informato della richiesta di assistenza informativa da uno Stato membro a un altro (*notification rights*) né di partecipare alla formulazione delle domande e/o alle audizioni di eventuali testimoni (*participation rights*).

Un'attenuazione delle garanzie del contribuente si rinviene inoltre con riferimento alla tutela della *privacy* riconosciuta dall'art. 8 della Convenzione europea dei Diritti dell'uomo (CEDU) e dagli artt. 7-8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (che ammettono eventuali interferenze pubbliche solo se: 1) conformi alla legge, 2) necessarie, e 3) rispondenti a motivi di interesse generale).

Ebbene il diritto alla riservatezza non può essere invocato per limitare lo scambio di informazioni prevalendo, ora, l'interesse collettivo all'equa ripartizione dei carichi tributari (trattandosi di diritto "recessivo" rispetto ai doveri inderogabili imposti a ogni contribuente dall'art. 53 Cost.), ora, dell'estraneità degli elementi di ordine economico al nucleo centrale di tale diritto.

La tutela della posizione del contribuente transita piuttosto (oltre che dalla "selettività" delle informazioni scambiate) dall'obbligo di segretezza cui è tenuto lo Stato richiedente per mantenerle riservate e non impiegarle per fini diversi da quelli tributari.

La clausola di segretezza è espressamente prevista negli strumenti di cooperazione internazionale (art. 26, par. 2, mod. OCSE, e art. 16 della Direttiva 2011/16) che obbligano lo Stato ricevente a mantenere i dati scambiati coperti da segreto di ufficio secondo le proprie regole interne essendone consentita comunicazione solo alle autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione, compresi gli organi giudicanti.

Non sussiste invece alcun onere di comunicazione alla parte privata che – come si è detto – non ha diritto di essere preventivamente informata.

Come si vede, questi strumenti di cooperazione informativa offrono una tutela solo "indiretta" al soggetto passivo (sia pur in funzione di una più efficace lotta all'evasione e all'elusione fiscale internazionale) principalmente perché non forniscono al contribuente la possibilità di far valere all'interno delle procedure di scambio le proprie ragioni rimanendo così la contestazione della legittimità dell'attività di indagine e di utilizzabilità delle prove riservata alle successive fasi impugnatorie con i rimedi offerti dal diritto interno.

2. Prove atipiche e salvaguardia dei diritti fondamentali

Nel quadro della circolazione internazionale delle informazioni fiscali si innestano le esperienze giuridiche riguardanti dati e/o documenti sottratti da

dipendenti infedeli poi sequestrati o acquistati dalle Amministrazioni finanziarie di taluni Stati europei.

Si tratta di informazioni ottenute mediante condotte illegali che hanno circolato con gli *strumenti di scambio* sovra ricordati o attraverso *rogatorie internazionali*.

Le problematiche affrontate dalla giurisprudenza hanno essenzialmente riguardato l'utilizzazione processuale di queste atipiche acquisizioni.

Nell'ordinamento interno in tema di prove illegittimamente acquisite (c.d. illecite) la norma processual penalistica (art. 191 c.p.p.) ne stabilisce l'inutilizzabilità nel procedimento penale e in ogni sua articolazione ma non esiste analoga regola nell'ordinamento civilistico e tanto meno tributario sicché il vuoto normativo viene colmato con interpretazioni diversificate per l'esigenza di temperare la salvaguardia di diritti costituzionalmente garantiti e al tempo stesso non limitare l'attività dell'Amministrazione finanziaria anch'essa costituzionalmente tutelata.

A fronte di un orientamento "*garantista*" secondo il quale gli elementi probatori acquisiti in inosservanza delle regole dettate dal legislatore sono inidonei a fondare legittimamente una pretesa tributaria (7), un orientamento più "*liberale*" riconosce, invece, piena utilizzabilità ai mezzi di prova pur così acquisiti, attesa la mancanza di una norma che ne preveda l'inutilizzo come sancito dall'art. 191 c.p.p. (8).

Nella casistica nazionale si basano sul libero uso giudiziario le decisioni che – con specifico riguardo alle indagini bancarie – hanno ritenuto che la mancanza dell'autorizzazione del direttore dell'Agenzia delle entrate (o del Comandante di zona della Guardia di Finanza) prevista dall'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente, non preclude l'utilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che detta autorizzazione attiene solo ai rapporti interni (9).

Sulla stessa lunghezza d'onda è stato ritenuto che l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria richiesta per la trasmissione dei dati e delle notizie raccolti in ambito penale (art. 63 del D.P.R. n. 633/1972) è posta solo a tutela della riservatezza di quelle indagini, non dei soggetti coinvolti nel procedimento, con la conseguenza che la mancanza dell'autorizzazione, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi (10).

Sono considerate sempre utilizzabili le c.d. prove "*irregolari*", ottenute in violazione di *norme procedurali* che non vincolano l'agire dell'Amministrazione finanziaria e che non sono poste a tutela di diritti

costituzionalmente garantiti: ad esempio, la norma che indica in trenta giorni lavorativi la durata massima della verifica fiscale o che indica in quindici giorni il termine minimo entro il quale il contribuente deve evadere le richieste istruttorie degli Uffici.

In altre parole ove la violazione riguardi norme di natura "*organizzativa*", poste cioè a garanzia della regolarità dell'azione amministrativa, prevale l'interesse fiscale; interesse che viene meno (determinando l'inutilizzabilità del dato così acquisito) solo laddove l'attività istruttoria incida sui *diritti fondamentali della persona* idonei a comprimere libertà costituzionalmente garantite (accesso domiciliare, perquisizione personale, etc.).

La scriminante costituzionale trova peraltro compressione – come si è detto – in sede di cooperazione internazionale per la precedenza del "*dovere di contribuzione*" (di cui è strumento il potere di contrasto all'evasione fiscale), destinato a prevalere su diritti individuali come il diritto alla riservatezza della corrispondenza e del domicilio, nonché sulla libertà di iniziativa economica e di risparmio, pur costituzionalmente protetti.

3. Le c.d. "liste" di clienti

Particolari regole probatorie sono state elaborate nell'ambito della mutua assistenza informativa con riferimento alle c.d. *liste* riguardanti le acquisizioni illegali di dati sensibili da canali privati.

La giurisprudenza, esaminando la relativa casistica, ha avuto modo di tracciare una serie di indicazioni procedurali che arricchiscono la tematica sull'impiego giudiziario della documentazione probatoria raccolta in maniera irrituale.

Tra le liste più note vanno segnalate la lista Falciani e la lista Vaduz, spesso accoppiate nella disamina giurisprudenziale per i loro elementi comuni (11).

La *lista Falciani* contiene i dati raccolti da un dipendente infedele che aveva sottratto fraudolentemente dagli archivi informatici della HSBC Bank di Ginevra i *files* dei clienti redigendo una lista con schede di sintesi individuali (c.d. *fiches*) contenenti i nomi dei correntisti esteri con a fianco i rispettivi importi.

Hervé Falciani – dopo aver infruttuosamente tentato di vendere il materiale in suo possesso alle banche concorrenti – iniziava a collaborare con la polizia francese consegnando la lista nelle mani dell'allora Ministro delle finanze che predisponne una serie di mini liste riservate a ogni Paese coinvolto.

I dati venivano poi trasmessi alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi europei ai fini dell'individuazione dei rispettivi evasori domestici secondo il meccanismo di *scambio di informazioni tra Stati* per contrastare l'evasione e la frode fiscale (art. 26 del

(7) Cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Boll. Trib.*, 2003, 467; e Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570, *ivi*, 2012, 1336.

(8) Cfr. Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Boll. Trib.*, 2001, 1347; e Cass., sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10442, in *Boll. Trib. On-line*.

(9) Ved. Cass., sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 4001, in *Boll. Trib. On-line*.

(10) Cfr. Cass., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25617, in *Boll. Trib. On-line*.

(11) Tra le liste di vario tipo vanno ricordate anche la lista "*Pessina*" (dove 576 nomi di contribuenti italiani sono stati rinvenuti nel computer di un notaio svizzero) e la lista "*Guastalla*" (comprendente i nominativi di famosi calciatori che avevano occultato i propri redditi in Svizzera) ma il rinvenimento di tali dati è avvenuto legittimamente in territorio italiano da parte della Guardia di Finanza operante in veste di polizia giudiziaria sotto il controllo della magistratura e quindi non sono emersi problemi di inutilizzabilità probatoria.

Modello OCSE, cit., e art. 27 della Convenzione italo-francese contro le doppie imposizioni).

In merito all'utilizzazione probatoria di questi dati al fine di fondare azioni di accertamento fiscale la giurisprudenza ha assunto atteggiamenti differenziati.

Circa la valenza probatoria della lista (da cui desumere l'esistenza di capitali esteri non dichiarati) essa veniva inizialmente negata dai giudici d'oltralpe che ne dichiaravano l'inutilizzabilità in quanto acquisita illecitamente (il furto non poteva essere utilizzato né dal fisco né dal contribuente) (12); inoltre risultava violata la Convenzione italo-francese contro le doppie imposizioni che prevede che lo Stato interpellato – nel caso la Francia – potesse fornire soltanto quelle informazioni ottenibili legittimamente in virtù della propria legislazione (13).

La Corte di Cassazione penale riconosceva invece la possibilità di utilizzo di tale documentazione anche in ambito penale posto che al confezionamento, pur illecito, delle prove non aveva cooperato la pubblica autorità (14).

Altalenante si rivelava anche cospicua parte della giurisprudenza di merito italiana, inizialmente contraria all'uso giudiziario di siffatta documentazione (15).

In seguito le Commissioni tributarie finivano per propendere per l'utilizzabilità nel processo dei dati della lista perché "notizie tributarie" legittimamente ottenute attraverso "canali ufficiali" di collaborazione informativa internazionale né tale acquisizione risultava avvenuta in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale (16).

Questa impostazione trovava conferma in una serie di decisioni della Suprema Corte (17) che – pronunziandosi sul valore probatorio e l'uso giudiziario della "scheda cliente" precisavano, innanzitutto, che lo strumento della cooperazione internazionale non purgava gli elementi probatori acquisiti da vizi e illegittimità ma non imponeva nemmeno – in capo all'Autorità nazionale – alcun obbligo di preventiva verifica sull'autenticità, provenienza e riferibilità della relativa documentazione, né la Direttiva europea o la Convenzione italo francese sulle doppie imposizioni contenevano limitazioni all'utilizzabilità perché rivol-

te a consentire il corretto accertamento delle imposte sui redditi nei vari Stati membri.

L'inutilizzabilità dei documenti, inoltre, non avrebbe potuto neppure essere determinata dalle condotte illecite di trafugamento messe in atto dall'autore materiale della lista perché tali reati (appropriazione indebita aggravata) commessi all'estero non rientravano nell'elenco dell'art. 7 c.p. per la procedibilità in Italia e dunque erano irrilevanti per il nostro ordinamento.

Secondariamente l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale, poteva sempre avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche se unico (e purché dotato di elevata valenza probabilistica) con esclusione solo di quelli la cui inutilizzabilità discendeva da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale.

L'attività dell'Amministrazione finanziaria italiana era poi da considerare legittima alla stregua della disciplina contenuta nei D.P.R. n. 600/1973 e n. 633/1972 che consentivano l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti e dunque anche nell'esercizio di attività istruttorie diverse da quelle usuali, restando così convalidato il principio di ammissibilità della prova "atipica".

Ne derivava di conseguenza l'utilizzabilità nelle fasi di accertamento e nel contenzioso con il contribuente dei dati ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione europea, senza che assumesse rilievo l'eventuale illecito commesso a monte dal dipendente infedele in violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro.

Analogo percorso argomentativo caratterizza la lista Vaduz che – al pari della lista Falciani – è un elenco di correntisti illecitamente sottratto da Heinrich Kieber, archivista di un istituto di credito del Liechtenstein, acquistato dalle autorità fiscali tedesche tramite l'intervento dei servizi segreti e trasmesso ad altri Paesi dell'Unione, per poi giungere in Italia, nell'ambito delle procedure previste con lo "scambio d'informazioni".

L'Agenzia delle entrate italiana, utilizzando tali elenchi, emetteva molteplici avvisi di accertamento nei confronti dei soggetti italiani presenti nella lista, ritenendoli titolari di capitali esteri non dichiarati all'erario (18).

(18) Vicenda a tratti comune con le liste è quella dei c.d. *Panama papers*, documenti confidenziali contenuti in un fascicolo digitalizzato (con nominativi di società *off-shore* e azionisti) trafugati alla società *Mossack Fonseca* di Panama per essere consegnati al giornale tedesco *Süddeutsche Zeitung* da un dipendente della società; successivamente, il giornale tedesco condivideva i documenti ricevuti con il *Consortium of Investigation Journalists*, che collaborava con varie testate giornalistiche mondiali, tra cui l'Espresso per l'Italia. Muovendo dai dati rivelati dall'Espresso l'Agenzia delle entrate avviava una maxi inchiesta sui nominativi di lista anche se rintracciare e perseguire i detentori dei capitali che non avevano rispettato le norme fiscali si era nel caso rivelato alquanto difficoltoso, stante le limitazioni informative e collaborative allora vigenti con le autorità panamensi. La ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta

(12) Court de Cassation civil de Paris 31 gennaio 2012.

(13) Per superare tale ostacolo veniva introdotta apposita norma (art. 37 della legge 6 dicembre 2013, n. 1117, sulla lotta contro la frode fiscale) stabilente che i documenti ottenuti attraverso lo scambio di informazioni non potevano essere esclusi a causa della loro origine fraudolenta.

(14) Court de Cassation criminelle 27 novembre 2013.

(15) Comm. trib. prov. Avellino, sez. V, 31 gennaio 2012, n. 222; Comm. trib. prov. Milano, sez. V, 4 ottobre 2012, n. 263; e Comm. trib. prov. Vercelli, sez. II, 5 novembre 2012, n. 47, tutte in *Boll. Trib. On-line*. Un distinguo si rinviene in Comm. trib. reg. Lombardia, sez. LXVII, sez. staccata di Brescia, 9 novembre 2015, n. 4801, in *Boll. Trib. On-line*, che ha richiamato il limite imposto dalle rogatorie internazionali in cui sia apposta la clausola di divieto di utilizzazione.

(16) Cfr. Comm. trib. prov. Genova, sez. IV, 5 giugno 2012, n. 193; Comm. trib. prov. Cremona, sez. I, 7 ottobre 2013, n. 92; e Comm. trib. reg. Lombardia, sez. 34, 2 febbraio 2016, n. 610, tutte in *Boll. Trib. On-line*.

(17) Cfr. Cass., sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16950; Cass., sez. VI, 28 aprile 2015, nn. 8605 e 8606; e Cass., sez. I, 13 settembre 2010, n. 19446, tutte in *Boll. Trib. On-line*.

Anche in questo caso la Corte di Cassazione – riferendosi congiuntamente alla lista Falciani (19) – ribadiva l'utilizzabilità giudiziaria dei dati raccolti ponendo l'accento sul "peso" degli interessi tutelati la cui valutazione andava condotta avendo presente che l'evasione fiscale costituisce un atto di particolare gravità, da cui deriva la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini perché comporta la lesione dei doveri inderogabili di solidarietà la cui attuazione doveva prevalere sui diritti individuali (20).

A sua volta la giurisprudenza costituzionale tedesca (21) precisava che l'antigiuridicità dell'acquisizione di una prova non portava al suo divieto di utilizzazione *tout court* se non era toccato il nucleo incompressibile dell'organizzazione privata.

Secondo i giudici tedeschi, inoltre, i reati commessi dagli informatori non potevano essere sottoposti a una valutazione per un possibile divieto di utilizzabilità dei dati così raccolti non essendo ipotizzabile abuso di potere da parte degli organi dello Stato che avevano acquisito quei dati.

4. Conclusioni

Dal materiale convenzionale passato in rassegna con il portato giurisprudenziale su di esso formatosi

a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010 è avvenuta da parte con la legge 3 novembre 2016, n. 208.

(19) Cass. n. 16950/2015, cit.

(20) Esattamente contraria la posizione di Comm. trib. prov. Mantova, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137, in *Boll. Trib. On-line*, che statuiva che gli accertamenti fondati sui dati di scambio erano illegittimi per assoluta prevalenza – rispetto all'interesse pubblico al contrasto dell'evasione – della tutela del contribuente.

(21) Tribunale federale costituzionale (*Bundersverfassungsgericht*) 9 novembre 2010.

si constata, in definitiva, come dal potenziamento dei mezzi di scambio informativo derivi un'attenuazione degli strumenti di tutela del contribuente.

Il rafforzamento della cooperazione amministrativa transfrontaliera – ancorché indispensabile strumento di contrasto dell'evasione fiscale – rimane in definitiva estraneo al controllo del contribuente determinando un forte elemento di incertezza nella costruzione di un modello di garanzie che si accompagni all'iter procedimentale di raccolta e scambio delle informazioni.

I *participation rights* riconosciuti in capo al contribuente in taluni ordinamenti per la salvaguardia di diritti suscettibili di essere lesi dall'autonomia del procedimento istruttorio dovrebbero, forse, ricevere una rivalutazione generale sia pur in un quadro di *appropriate exceptions* per non pregiudicare l'efficienza delle procedure di scambio.

Anche la "detipizzazione" del materiale istruttorio dovrebbe trovare un limite di acquisizione non solo nei "diritti fondamentali" costituzionalmente garantiti ma anche al cospetto dei diritti economici costituzionalmente tutelati ancorché a un livello inferiore.

Vanno dunque viste con interesse le *guidelines* per un Codice europeo del contribuente (*guidelines for a model for a european taxpayer's Code*) presentate nel 2016 dalla Commissione agli Stati membri come modello non vincolante da seguire in funzione di uno spirito di collaborazione reciproca per risolvere le questioni fiscali, tenendo particolare conto anche di circostanze specifiche riguardanti i contribuenti.

Il Codice europeo del contribuente potrà, se del caso, servire per rafforzare la cooperazione e la fiducia tra le Amministrazioni fiscali e i contribuenti come base per creare anche in questo settore orientamenti mirati a garantire l'equilibrio tra diritti e doveri di entrambi.

Dott. Massimo Scuffi