
La lista Falciani, lo scudo fiscale e la voluntary disclosure

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 18 Luglio 2015

analisi di un complesso caso di contenzioso: cosa accade al contribuente segnalato nella Lista Falciani che ha aderito al vecchio scudo fiscale? E, in generale, come comportarsi con la voluntary disclosure?

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con la recente sentenza n. 1242/17/15 del 09.07.2015, ha nuovamente affermato la legittimità di un avviso di accertamento il cui impianto istruttorio era basato sulla cosiddetta Lista Falciani.

L'Agenzia delle Entrate aveva infatti recuperato a tassazione investimenti ed attività di natura finanziaria detenute in Stati a fiscalità privilegiata in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art.4 D.L. 1671990 e riferibili ad un conto-estero (denominato "*rosपो*") riferibile ad attività finanziarie intrattenute presso la banca HSBC, sede di Ginevra.

Parte **contribuente impugnava i provvedimenti**, di questi pregiudizialmente assumendo la violazione del principio di irretroattività della norma tributaria ex art. 3 L. 2122000, nonché la loro illegittimità ex art. 13 bis L. 72/2009, che avrebbe precluso ogni accertamento tributario in riferimento alle attività scudate e comunque l'erroneità del calcolo effettuato dalla A.F. in relazione alla somma dei redditi presuntivamente sottratti a tassazione, nonché la illegittimità della sanzione per non essere stata considerata la preclusione offerta dallo scudo fiscale e comunque, complessivamente, la illegittimità della acquisizione di dati provenienti dalla c.d. lista Falciani e la loro conseguente inutilizzabilità processuale.

Resisteva l'ufficio contestando ogni assunto della parte privata e riguardo alla inutilizzabilità dei dati acquisiti riteneva infondata ogni questione, osservando come le informazioni erano state acquisite nell'ambito della attività di indagine internazionale prevista dalla Direttiva CEE 77799 del 19121977 e della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia del 5101989 ratificata dall'Italia, oltre a doversi ritenere comunque assorbita la questione dal riconoscimento della ricorrente quanto alla titolarità dei rapporti bancari contestati.

Il giudice di primo grado, in accoglimento delle argomentazioni erariali, respingeva le doglianze del contribuente, segnatamente assumendo, quanto alla pretesa inutilizzabilità della documentazione, che, oltre ad aver la contribuente riconosciuto la titolarità dei rapporti bancari, dovevasi tenere in conto la previsione a carattere generale di cui all'art. 1 1 15 C.P.C. sulla disponibilità delle prove.

Anche la CTR della Toscana, respingendo l'appello del contribuente, confermava la ripresa dell'Ufficio e affermava in particolare che quanto alla utilizzabilità delle prove, che parte contribuente riteneva illecitamente acquisite sotto il profilo della originaria illegittima acquisizione dei dati da parte del funzionario della HSBC di Ginevra, a tacere della riconosciuta ed ammessa riconducibilità del conto estero da parte dell'appellante, nel vigente ordinamento processuale, quindi anche nel rito tributario, vale il principio di acquisizione, secondo il quale le risultanze istruttorie, comunque ottenute e quale che sia la parte ad iniziativa o ad istanza della quale sono formate, concorrono tutte, indistintamente, alla formazione del convincimento del giudice, senza che la diversa provenienza possa condizionare tale formazione in un senso o nell'altro.

A conferma poi della non contestata riconducibilità alla contribuente del conto estero in questione (non foss'altro, dicono i giudici di merito, che per fatti concludenti, in ragione del comportamento "*scudato*" di cui al D.L. 78/2009 posto in essere dalla stessa), viene poi osservato come il principio di non contestazione, di cui all'art. 115, c. 1, c.p.c., si applica anche nel processo tributario, ma, attesa l'indisponibilità dei diritti controversi, riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e semprechè il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass.2196/15) .

E nel caso di specie, appunto, non era contestata la riconducibilità del conto alla contribuente, non potendosi dunque neppure discutere della illegittimità della acquisizione, ma solo semmai valutare le conseguenze fiscali dell'ammessa sussistenza del conto stesso.

Quanto poi alla procedura di cui all'art. 13 bis D.L. 78/2009 (scudo fiscale), che parte contribuente riteneva violata in ragione del rimpatrio della somma a suo tempo all'estero costituita e che dunque avrebbe vietato l'accertamento, la CTR osserva che la somma depositata presso HSBC al termine dell'esercizio 2007 era superiore al capitale iniziale in ragione degli investimenti effettuati e lo scudo fiscale non poteva ricomprendere gli incrementi maturati.

Come noto comunque (e come a dire il vero ricorda anche la sentenza in commento) l'Ordinanza della Corte di Cassazione, n. 8605 del 28 aprile 2015, ha ormai chiarito i termini di utilizzabilità della cosiddetta Lista Falciani, ritenendola sia utilizzabile, sia probatoriamente sufficiente a sostenere l'attività accertativa dell'Amministrazione Finanziaria.

L'Amministrazione Finanziaria può dunque avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge, o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di un diritto del contribuente, essendo perciò utilizzabili i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari. Spetterà quindi al giudice di merito valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente.

Se dunque il contribuente ammette, anche per fatti concludenti, la disponibilità del conto in contestazione non c'è dubbio che la contestazione della riferibilità delle somme rilevate nella cosiddetta Lista Falciani non avrà alcuna efficacia.

Il problema si intreccia del resto con il valore probatorio della cosiddetta documentazione digitale, laddove, al di là delle pronunce giurisprudenziali sarebbe senz'altro opportuna una regolamentazione normativa dei “nuovi” mezzi di prova digitali (come in sostanza anche la lista Falciani) e della documentazione extracontabile digitale in genere.

In particolare, con la sent. n. 3388 del 12 febbraio 2010, Sez. tributaria, la Suprema Corte ha a tal proposito stabilito che le notizie e gli elementi desunti e legittimamente ricavati dall'esame dei supporti informatici e dai file elettronici che contengono dati contabili ed extra-contabili sono utilizzabili ai fini della determinazione e della rettifica del reddito.

La Corte di Cassazione è poi tornata sull'argomento con l'Ord. n. 5226 del 30 marzo 2012. Anche in questo caso la Corte di Cassazione ha riconosciuto l'utilizzabilità dei documenti informatici rinvenuti, data la loro attendibilità e le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza degli indizi ivi contenuti, utili per l'elaborazione di apposite presunzioni e per l'applicazione dell'accertamento analitico-induttivo. Infatti, si legge nella pronuncia, *“i documenti informatici (cosiddetti 'files'), ..., costituiscono, ..., elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, salva la verifica della loro attendibilità”*.

Ne deriva che la documentazione extracontabile digitale, almeno ai fini tributari, non può essere ritenuta dal giudice un indizio irrilevante circa l'esistenza di operazioni non contabilizzate.

Sarebbe in ogni caso utile un intervento normativo che qualifichi meglio, sia ai fini tributari che penali, il concetto di documento digitale informatico.

La documentazione extracontabile digitale, benché, sia ontologicamente e giuridicamente equiparabile alla documentazione extracontabile analogica, appare infatti caratterizzata da profili di peculiare problematicità.

In particolare, appaiono delinearsi due distinte sottotematiche, strettamente interconnesse:

- da un lato, appunto, il tema dell'acquisizione *“irrituale”* di tale documentazione;
- dall'altro lato, appare evidente che l'acquisizione di documentazione extracontabile digitale richiede modalità procedurali di carattere tecnico, nonché conseguenti conoscenze di settore.

Tornando dunque al problema specifico della utilizzabilità della lista Falciani, basata sull'utilizzo di documentazione extracontabile digitale, acquisita attraverso un abusivo accesso informatico, c'è da concludere quanto segue.

Non esiste nell'ordinamento processuale tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e pertanto gli organi di controllo tributario possono utilizzare tutti i documenti

dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi.

Tale principio esiste invece nel codice di procedura penale (si veda l'art. 191 c.p.p.) e l'inutilizzabilità è dunque categoria giuridica valida solo per il processo penale, laddove la mancata previsione nel processo tributario non determina sospetti di incostituzionalità in ragione della particolare rilevanza degli interessi coinvolti nella giurisdizione penale, per la quale, invece, vige il principio secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irritualmente.

Per questo motivo, nei processi penali che si sono instaurati sulla Lista Falciani, i contribuenti sono stati per lo più assolti, dato che, secondo i giudici penali, la documentazione in esame non era utilizzabile a sostegno dell'accusa.

E quindi, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sè, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.) - cfr. Cass. n. 24923/11. Tale prospettiva, come detto, si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p., a norma del quale *"le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate"*.

Né, infine, appare profilabile la lesione dell'art. 24 Cost. se si accede all'idea che il contenuto della lista costituisce semplice indizio nel processo tributario ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese (cfr. Cass. n. 16874/2009).

L'Amministrazione Finanziaria italiana ha dunque legittimamente acquisito e legittimamente utilizzato inequivocabile documentazione trasmessagli dall'Amministrazione Finanziaria francese sulla base di apposite direttive comunitarie e tale documentazione era sufficiente, anche da un punto di vista probatorio, alla dimostrazione della contestata evasione fiscale.

E questo, al di là della Lista Falciani, non può che suonare come un monito (neppure tanto implicito) a sostegno della voluntary disclosure.

[Abbiamo a disposizione un utilissimo pacchetto per simulare il costo della Voluntary disclosure](#)

17 luglio 2015

Giovambattista Palumbo