

PROCESSO TRIBUTARIO: ULTRATTIVITA' DEI VIZI (INVALIDANTI) DELLE ATTIVITA' ISTRUTTORIE (NULLITA' DERIVATE).

Gli atti endoprocedimentali, v. decreti della Procura di autorizzazione “non motivati” nella violazione domiciliare, o le più gravi perquisizioni domiciliari non autorizzate, o ancora omessi contraddittori pre-contenziosi negli accertamenti parametrici (studi, sintetici e da indagine bancaria) concorrono alla formazione dell’atto finale, autoritario, provvedimento, con l’effetto deteriore che, i vizi dei primi non minimali, si trasmettono *ex sé* su quest’ultimo, determinandone la sua inevitabile caducazione. Si studieranno le “relazioni pericolose” tra il procedimento (eventuali vizi, alludo alle patologie invalidanti per non conformità allo schema, paradigma normativo) ed il provvedimento finale¹. Quelle irregolarità, discendenti da comportamenti dell’agente, determinerebbero dunque una vera nullità assoluta - insanabilità e rilevabilità d’ufficio - dell’atto terminale nella sequenza endoprocedimentale, in adesione al principio generale di diritto amministrativo dell’invalidità derivata ed al principio penalistico di inutilizzabilità delle prove irrivalenti, v. *infra* (vulnerato il principio di legalità e di vincolatività nella progressione *de qua*). Così, l’omissione sull’obbligatorietà ed effettività del contraddittorio interinale in funzione della migliore determinazione dell’imposta è sanzionata con la più grave nullità degli atti derivati, al fine di attenuare il rigore della presunzione legale relativa di imponibilità v. da indagine bancaria o da sintetico (ultrattività del vizio invalidante). Ciò anche se la norma non prevede, *expressis verbis*, alcuna sanzione di nullità per la sua inosservanza, v. fattispecie diversa di cui all’art. 12, comma 7 Statuto sull’emissione anticipata dell’avviso prima del termine di 60 gg. dalla consegna del PVC. In quest’ultima ipotesi, l’emanazione *ante tempus* dell’atto impositivo ne determinerebbe la sua

¹ Sulle nuove patologie invalidanti, v. revisione della L. n. 241/90 realizzato con la legge n. 15/05 applicabile ai procedimenti tributari, vien inaugurata una nuova figura di irregolarità non invalidante, ininfluyente che valorizza il “risultato”, lo scopo dell’atto viziato. Sulla sanatoria de qua V. FANTOZZI, *Violazioni di contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, 137 ss., l’A. osserva che...*la giurisprudenza e la dottrina avevano individuato delle aree di vizi (intesi come difformità dal paradigma normativo) tali da non incidere sulla capacità dell’atto di produrre comunque i suoi effetti tipici. E’ questa l’area che può essere definita quella delle patologie non invalidanti nella quale erano comprese tradizionalmente la categoria delle irregolarità e quella della sanatoria per avvenuto raggiungimento dello scopo...l’atto è viziato, ma ciò nonostante il vizio, pur se rilevato, non conduce all’annullamento dell’atto...il cui contenuto dispositivo (la sostanza), in quanto fondato, non sarebbe stato diverso anche senza il vizio...il giudice non può annullare l’atto viziato se ritiene che nel caso concreto il contenuto del provvedimento non sarebbe stato diverso pur in assenza del vizio (cd. vizio ininfluyente).*

caducazione, essendo perentorio il termine dilatorio di cui alla norma *de qua*. Vedremo diffusamente oltre che, l'eccezione di nullità degli atti per omesso contraddittorio non può essere "abusata", quando ad es. la violazione della garanzia *de qua*, appunto pretermessa, è generica, astratta, senza allegazione del necessario *fumus* di lesione degli interessi di difesa ed imparzialità presidiati. Ancora sulle violate sequenze endoprocedimentali, la comunicazione preventiva nei controlli cartolari, elevata a scelta di sistema, quale passaggio necessario al fine della formazione della validità del ruolo (atto prodromico all'esecuzione esattoriale) comportando la sua omissione, nullità dei provvedimenti emessi. Così il riscontro della illegittimità del ruolo, condiziona la validità della progressione nella riscossione coattiva dando luogo alla caducazione degli atti in essere dal concessionario² L'atto impositivo fondato su prove illecite, irrituali, v. comportamenti *contra legem* dei verificatori, è viziato perché su di esso si ripercuote il vizio invalidante di un atto precedente, v. impossibilità per il contravventore di utilizzare a proprio vantaggio materiale probatorio indebitamente acquisito. Invero, non tutte le violazioni relative agli atti prodromici agli atti impositivi assumono la stessa rilevanza: alcuni, per la loro gravità, determinano la nullità degli stessi, com'è per esempio accade nell'ipotesi di documenti acquisiti nel corso di una perquisizione senza l'intervento autorizzativo del magistrato; altri, come nel caso della sentenza n. 10573 del 13 maggio 2011 Corte di Cassazione, possono invece, al più aprire il fronte per una responsabilità gerarchica del funzionario/militare operante, ma non comporta, appunto, effetti sugli atti che pur si fondano su attività istruttorie irrituali. La giurisdizione del giudice speciale tributario, ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi a tutti questi atti del procedimento.

Nondimeno, si osserva che il fenomeno delle nullità derivate potrà riguardare anche gli stessi atti impositivi, laddove sia prevista una pluralità, sequenza di atti, per cui l'illegittimità di uno di essi

² V. TINELLI, *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 31 ss., l'Autore enfatizza il fenomeno delle nullità derivate nell'esecuzione esattoriale con pluralità di atti, v. ruolo e cartella di pagamento, per cui...*il riscontro dell'illegittimità del ruolo, quale atto prodromico dell'esecuzione esattoriale, condiziona la validità degli atti della riscossione forzata dando luogo ad una illegittimità della procedura esecutiva ed alla caducazione degli atti posti in essere dal concessionario...nondimeno come già rilevato l'illegittimità del ruolo per violazione delle regole potrà essere fatta valere soltanto in sede di impugnazione del ruolo davanti al giudice tributario e non potrà formare oggetto di cognizione, neanche incidentale, da parte del giudice dell'opposizione.*

che la legge vede come presupposto del successivo atto, pur in presenza di una correttezza formale dello stesso.

Dunque, esiste nel procedimento impositivo una progressione, stratificazione endoprocedimentale (relazione causale fra violazione e atto finale), con una sequenza, successione interinale predeterminata di atti, con pluralità di sub-procedimenti. La loro invalidità si riverbera *tout court* attraverso quel principio di stampo amministrativo sul provvedimento terminale. Si vuole dire che, non essendo prevista l'autonoma impugnabilità dei viziati atti intermedi, interlocutori della fase endoprocedimentale ed in virtù di una necessaria ripercussione, traslazione di quei vizi sull'atto finale, il momento di tutela del contribuente sulle irregolarità dell'istruttoria interinale viene differito ossia *aliunde* recuperato con la notifica dell'atto finale, v. avviso di rettifica e/o accertamento (tutela giudiziale differita). Censurando quest'ultimo, appunto impugnabile in Commissione Tributaria, il contribuente, attraverso il teorema sulle "nullità derivate" ed in ragione anche di un nesso procedimentale o di presupposizione fra le prefate fasi istruttorie e autoritative, retro illustrato, potrà invocare la nullità assoluta dell'atto finale per neutralizzare quei vizi della fase endoprocedimentale non autonomamente rilevabili. Difatti, non potendo l'AF utilizzare ex sé, le informazioni da chiunque pervenute quale che siano le relative modalità di acquisizione ancorchè illecite, offensive di posizioni costituzionalmente riconosciute (negazione della minimalità del vizio). Invero, la tutela del contribuente contro gli arbitri subiti nella fase endoprocedimentale è solo eventuale, essendo condizionata dall'esistenza dell'atto di accertamento, ancora la tutela *de qua*, è funzionale alla caducazione della pretesa fiscale e non anche al ripristino delle sue posizioni soggettive gravemente lese dai verificatori per esercizio di poteri non previsti o di loro esercizio al di fuori dei limiti legislativamente consentiti. Dunque le patologie invalidanti dei sub-procedimenti interinali vulnerano la legittimità dell'atto "finale" di accertamento, per lesione di interessi rilevanti sovraordinati, "coperti" costituzionalmente, quali l'inviolabilità del domicilio, il segreto professionale, la riservatezza della corrispondenza, la libertà di iniziativa economica, la partecipazione (audizione) del contribuente al di fuori del perimetro giurisdizionale obliterato dalla

giurisprudenza comunitaria, v. sentenza CGE del 18 dicembre 2008, causa C-349/7 (nullità piena e non relativa di protezione). Invero, l'inutilizzabilità de qua, delle prove irrivali, v. infra, dovrebbe essere generalizzata, operando senza i limiti derivanti da preclusioni o da violazioni di diritti costituzionalmente riconosciuti, non discendendo dunque detta inutilizzabilità dai prefati valori.

Vedremo che con le recenti modifiche alla legge n. 241/90 (legge sul procedimento amministrativo) v. introduzione del capo IV-bis (dovrebbe ritenersi applicabile ai procedimenti tributari, con le deroghe di cui infra) viene inaugurata una nuova figura di patologia ininfluenza (neutra) che valorizza lo scopo, il risultato dell'atto viziato, per escludere il suo annullamento giudiziale quando lo stesso, sostanzialmente corretto, è idoneo ad assolvere ai fini per cui è emesso ossia il contenuto dispositivo sarebbe stato identico, in quanto fondato, anche se il vizio non vi fosse stato. Una sanatoria per avvenuto raggiungimento dello scopo, v. infra che neutralizza, stemperandola, la qualificazione negativa nella quale si sostanzia l'invalidità de qua. La tutela (differita) del contribuente sulle prefate irregolarità, è rappresentata dalla impugnazione giurisdizionale successiva, con un spostamento in avanti, osserva supra, del contraddittorio (endoprocessuale) su atti impositivi che verosimilmente avrebbero potuto essere scongiurati ove fosse attuato ad es. il contraddittorio pre-contenzioso. Il contribuente, deve restare indenne da qualsiasi atto impositivo che riesumi documentazione probatoria irrivali o altrui irrivalità comportamentali dell'AF, v. poteri istruttori non previsti, per un ripristino della legalità nell'azione amministrativa. Il sistema, v. infra, non tollera l'utilizzo di informazioni reperite con attività istruttorie offensive, lesive di posizioni giuridiche riconosciute. Vedremo che la spiegata inutilizzabilità, non è multilaterale (penale ed amministrativa), ossia mentre la prima trova delle espresse, solide coperture legali nell'art. 191 cpc, invece mancanti nella seconda (ricavata dal sistema). Invero, l'inutilizzabilità quesita è immanente al sistema, e non limitata alla normativa processuale penale, in quanto anche gli artt. 70/600 e 75/633, richiamano le norme del codice di procedura penale, per cui gli atti fiscali motivati sulla base di dati acquisiti in violazione di norme imperative debbono essere annullati per violazione di legge. Ancora sull'invocata inutilizzabilità multilaterale, si evoca, nella cooperazione

internazionale, la violazione di limiti di cui agli artt. 729 del cpp, quale causa di non riversamento nel processo della documentazione trasmessa, per cui l'inutilizzabilità non è interna e esclusiva al processo penale. Vengono mantenuti inalterati gli strumenti di tutela nei confronti degli atti prodromici collegati a quelli provvedimentali, gli unici impugnabili in quanto autoritativi. Difatti, il principio di autonomia e separazione fra procedimento impositivo e subprocedimento ispettivo (quest'ultimo non ha code giurisdizionali, endoprocessuali, osserva supra atti intermedi che non assolvono ad una funzione impositiva) non esclude l'attrazione dei vizi del secondo nel primo al fine di preservare il sistema della tutela giurisdizionale (atto conclusivo impugnabile). Lo stesso dicasi, per i vizi degli atti dotati di efficacia esecutiva che a vario titolo sono prodromici all'iscrizione a ruolo, v. le comunicazioni di irregolarità, retro illustrate, che precedono la liquidazione cartolare delle dichiarazioni fiscali.

Vedremo che la giurisprudenza di merito conferma l'orientamento di quella di legittimità, tendente a sostenere l'inutilizzabilità ai fini rettificativi della documentazione illegittimamente acquisita, stabilendo che è necessario e consequenziale l'annullamento di un atto impositivo fondato esclusivamente su documenti dei quali l'acquisizione è illecita all'origine, e poi utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati (inapplicabile, v. infra sul violato contraddittorio, il principio di dequotazione dei vizi formali). Lo stesso dicasi, per l'omesso contraddittorio pre-contenzioso nelle procedure inferenziali, standardizzate, che traslano sul contribuente l'onere dimostrativo dell'inesistenza dell'extrareddito solo presunto, in quanto, violano il modello di partecipazione difensiva interinale, in funzione della migliore qualificazione della fattispecie reddituale. E' stato codificato di recente negli accertamenti presuntivi sintetici, v. DL. 31 maggio 2010, n. 78 ed in relazione alle fattispecie elusive in sede di applicazione della clausola antielusiva, v. art. 37-bis, comma 4 del DPR 600/73, ancora l'essenzialità del contraddittorio ovvero la valorizzazione di nuove forme collaborative è stata accolta anche nel DLgs. 472/97, art. 16 ss. sull'irrogazione delle sanzioni amministrative e nella fase conclusiva dell'attività ispettiva ai sensi dell'art. 12 Statuto. Sulle sue coperture costituzionali, v. Cort. Cost. n. 57/1995, è stato più volte

affermato che il diritto alla partecipazione è espressione del più generale principio del giusto procedimento (attività istruttoria in continuità con quella impositiva, in ragione della connotazione imperativa, autoritativa dell'istruttoria procedimentale). Il legislatore, si è indotto a compensare con diritti di partecipazione, ogni limitazione del diritto del contribuente in termini di difesa e prova, con l'effetto deteriore che il mancato invito vulnera i principi sovraordinati di imparzialità e buon andamento della PA (diritto alla effettività e pienezza della prova). Pertanto, il contraddittorio è un principio generale che travalica il "particolare" delle fattispecie disciplinate dall'art. 6, comma 5 dello "Statuto del contribuente", con un respiro transnazionale, ultra-nazionale v. infra sul diritto comunitario. La sanzione della nullità degli atti emessi in violazione di esso principio dovrebbe prescindere dalla dimostrazione che il contribuente nella successiva proiezione giurisdizionale avrebbe potuto esporre ragioni decisive: verrebbe svuotata di imperatività la tutela *de qua* se si dovesse dimostrare a posteriori di avere ragione nel merito. E' evidente che la nullità degli atti per difetto del contraddittorio non è *ex se* assoluta, illimitata, non potendo operare quando l'invocazione dell'omissione cit. è generica, temeraria, capziosa, strumentale, (abuso dell'eccezione): indimostrato il *fumus* sulla violazione delle garanzie azionate e degli interessi di difesa presidiati, v. lesione del principio di istruttoria diligente e completa. Si vuole dire che, la questione del difetto del contraddittorio non può essere strumentalizzata "abusata", quando non è individuata la lesione *de qua*, alludo all'omessa valorizzazione di superiori, emarginate istanze difensive già nella sede endoprocedimentale³.

Invero, sulla nullità degli atti tributari quando sia pretermessa la prefata garanzia, v. infra, sul suo necessario giudizio di disvalore, il legislatore, si mostra ancora riluttante, prevedendola solo in tre casi ovvero nell'art. 6, comma 5 dello Statuto, nell'art. 37/bis del DPR 600/73 e nell'art. 16 DLgs.

³ V. MARCHESELLI, *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in Corr. Trib., 2012, 2381 ss., l'A. sulle conseguenze dell'omissione del contraddittorio e sulla sua invocazione non abusata osserva che...*una formulazione astratta generica, da un lato appare negligente e non idonea a far comprendere a controparte la portata concreta della questione, dall'altro può essere considerata un potenziale indizio di utilizzo capzioso, strumentale e quindi, potenzialmente abusivo e sproporzionato della questione. Far conseguir la nullità ad allegazioni di tal fatta appare, sproporzionato ed eccessivo e sacrificare l'accertamento tributario e, indirettamente, l'attuazione dell'art. 53 Cost. in tali casi, non appare giustificato, non sussistendo neppure l'allegazione del fumus della violazione delle garanzie azionate.*

472/97. Difatti, le reazioni, in termini di nullità o annullabilità, previste dall'ordinamento all'invalidità *de qua* negli atti irregolari (in contrapposizione con la validità per difformità dal diritto positivo) sono ancora flebili. Anche la dottrina è fluttuante sulla qualificazione negativa nelle prefate irregolarità (difformità dal paradigma normativo) e sulla loro idoneità ad invalidare il provvedimento finale, fra teorie effettuali e visioni formalistiche. Le difficoltà ermeneutiche sono aumentate con la sopravvenuta legge n. 15/2005 di revisione della L. n. 241/90 attraverso l'introduzione del capo IV bis (ha allargato le patologie non invalidanti dovrebbero applicarsi quelle regole al sistema tributario stante l'assimilazione del procedimento tributario a quello amministrativo) sulla sanatoria - *de facto* - quando, il contenuto dispositivo dell'atto viziato non sarebbe stato diverso anche senza il vizio, con derivata inutilità dell'annullamento giudiziale (dequotazione dei vizi formali). Una sorta di sanatoria *per avvenuto raggiungimento dello scopo* per gli atti irregolari ma sostanzialmente corretti - vizio influente - non annullabili dal giudice, sulla base di una valutazione aprioristica della irrilevanza o minimalità del vizio (degrado a mero vizio di forma, di per irrilevante). Una regola dunque contraria rispetto alla codificazione della nullità negli atti irregolari che, valorizza il risultato lo scopo come elemento selettivo di valutazione ai fini della validità/invalidità di un atto. Altri Autori, ritengono invece inapplicabili le regole della norma ult. cit. sulla non annullabilità di provvedimenti irregolari, in virtù del carattere specializzante del procedimento tributario, v. Statuto, con l'effetto deteriore della risolutiva nullità dell'atto impositivo viziato. Quest'ultimo, *de facto*, non può esser sanato dal giudice, rendendosi inapplicabili le norme generali sul procedimento essendo quelle tributarie derogatorie e speciali.

E' evidente che non vi saranno preclusioni endoprocessuali per il contribuente sulle allegazioni documentali postume ovvero differita nella successiva fase giurisdizionale. Invece, sull'Agenzia incomberà l'onere della "motivazione rinforzata" nella misura in cui nell'atto terminale deve dare atto delle deduzioni, allegazioni difensive del contribuente e del motivo perché le medesime non sono prese in considerazione ai fini dell'emanazione dell'atto impositivo (patologia invalidante). Viene sanzionata con la più grave nullità, l'omissione *de qua*, v. cit. art. 16 DLgs. 472/97. Si

aggiunge che il prefato principio di “audizione” del contribuente trova “nuove” coperture nella giurisprudenza comunitaria, osserva supra, la quale, da fondamento al principio (di diritto comunitario) di partecipazione attiva del contribuente nella fase che precede l’atto impositivo (declinazione del diritto di difesa), in quanto, lo stesso, dev’essere messo nelle condizioni di manifestare unilateralmente il proprio punto di vista con deduzioni/eccezioni su provvedimenti *ex se* per lui lesivi e pregiudizievoli. Il contraddittorio pre-contenzioso costituisce un diritto, non un onere per il soggetto destinatario dell’attività amministrativa. Dovendo prevalere nella gerarchia delle fonti del diritto, v., art. 11 Costituzione, le norme che siano emanazione di organismi sovranazionali, v. diritto comunitario, ai quali l’Italia partecipi, ne consegue l’applicazione da parte del giudice nazionale di quest’ultime laddove contrastanti con quelle domestiche (necessario allineamento ai principi sovranazionali di diritto comunitario). Ancora su tale profilo di superiorità della fonte comunitaria, l’art. 117 della Cost., ha reso i principi generali del diritto comunitario parametri di legittimità (costituzionale) delle norme di diritto interno.

Sulle prove irrituali, causa di nullità dell’atto finale, non potendo essere introdotte *ex se* nel processo tributario, evochiamo le autorizzazioni (omesse ovvero non motivate) nelle perquisizioni domiciliari dell’autorità giudiziaria. La Procura, ha l’obbligo di indicare, nel rilasciare la propria autorizzazione alla violazione domiciliare, i *gravi indizi di violazione tributaria*, non potendosi limitare ad enunciare generici motivi legati per es. al fatto notorio attraverso clausole di stile o avverbi *notoriamente e diffusamente* in relazione ai presunti illeciti fiscali con cui si adducono elementi indiziari di violazioni tributarie (necessario profilo motivazionale). Quando poi i domicili sono dei terzi e non del contribuente, quel tasso di specificazione ne esce amplificato. In tale sub-procedimento interinale, al magistrato è richiesto un controllo di non arbitrarietà dell’accesso che costituisce un limite esterno del potere rispetto a interessi privati potenzialmente confliggenti. Il Procuratore non è tenuto a formulare un giudizio di merito, ma una valutazione comparativa fra la forza dell’indizio di violazione e l’interesse del contribuente all’integrità del domicilio e della riservatezza. Da queste premesse ontologiche ne discende che l’autorizzazione dev’essere motivata.

Anche laddove l'autorizzazione sia motivata per *relationem* alla nota dell'organo ispettivo è necessario che il rinvio sia preciso e non equivoco, e che la nota sia resa disponibile alla parte. L'insufficienza od omissione della motivazione determinata l'inutilizzabilità di dati istruttori acquisiti e la nullità dell'atto finale, osserva *supra* sulla tesi di stampo amministrativo relativo alle "nullità derivate", per l'adozione di un provvedimento intermedio sproporzionato e generico. L'autorizzazione *de qua* (atto discrezionale, caratterizzato da un controllo sostanziale), è soggetta pertanto al sindacato da parte del giudice in relazione alla tangibile esistenza degli indizi stessi. Il deficit motivazionale nella nota di autorizzazione, viola la norma imperativa prevista dall'art. 13, comma 2 della Costituzione, secondo il quale non è ammessa alcuna forma di ispezione o perquisizione personale se non per atto motivato dell'Autorità giudiziaria.

Vedremo che il principio sulle "nullità derivate" non è assoluto, subendo temperamenti nell'interpretazione del superiore giudice di legittimità, in quanto, non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale, determina *ex sé*, l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una norma dedicata (invece esiste nei procedimenti penali), rilevando ai fini dell'inutilizzabilità *de qua*, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rilievo costituzionale, v. l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio ecc., Cass. Sez. trib., 16 dicembre 2011, n. 27149. Invero, si auspica un utilizzo generalizzato, retro illustrato, del prefato teorema al di là delle collisioni, frizioni con le spiegate tutele costituzionali nonostante non vi sia nessuna norma tributaria che preveda una sanzione in caso di utilizzazione di informazioni acquisite illegittimamente in violazione dell'esercizio dei poteri istruttori.

In altri termini, la concentrazione degli strumenti di tutela innanzi al giudice tributario, solo in occasione del primo atto (*id est*: l'atto di accertamento impositivo) che esplica una funzione impositiva e ricognitiva del credito fiscale, con l'effetto deteriore che le contestazioni sulle viziose attività endoprocedimentali determineranno altrettanto giudizi sull'atto impositivo derivato. Un intervento soltanto nel momento finale dell'azione amministrativa o nella sua progressione

giurisdizionale, per cui i sub-procedimenti di acquisizione di dati notizie, non sono autonomi rispetto alla successiva fase di emissione dell'atto finale.

L'inutilizzabilità di dati istruttori irrituali (non è multilaterale penale ed amministrativa, osserva supra), trova invece una sua copertura testuale sul fronte penale attraverso l'art. 191 cpc che esclude l'ingresso endoprocessuale delle esitazioni delle attività istruttorie viziate, v. elementi probatori estorti con modalità irrituali. Il principio accolto nel codice di procedura penale che sancisce l'inutilizzabilità de qua (ultrattività del vizio invalidante) dovrebbe valere, con un invocato respiro generale multilaterale, anche per i procedimenti extrapenali evitando ingiustificate asimmetrie endoprocessuali con vuoti di tutela di fronte ad acquisizioni istruttorie illegittime. Di recente, sul fenomeno delle "Liste" di contribuenti con investimenti extraterritoriali, vi è stata la severa bocciatura del GIP Tribunale di Pinerolo del 4 ottobre 2011 sulle viziate attività di acquisizione di delibazione di questi elementi di prova non sempre con modalità lineari dagli Stati di residenza. Decretando tale giudice, l'archiviazione del procedimento a carico di un contribuente, il cui nominativo, emergeva da quella lista, ha *de facto* ritenuto inutilizzabili i dati in essa contenuti poiché frutto di un'appropriazione indebita aggravata di documenti da parte di un ex funzionario della HSBC di Ginevra (irregolare procedura di trasmissione in violazione degli obblighi di riservatezza connessi al proprio rapporto di lavoro), con l'effetto deteriore del loro mancato riversamento nel processo penale verificato lo sbarramento endoprocessuale di cui al prefato art. 191 cpc. Dunque, la disciplina penale, garantisce il contribuente in ordine alle conseguenze dannose, lesive che potessero derivargli dalla divulgazione viziata di informazioni siffatte, pertanto gli abusi nelle attività istruttorie sono neutralizzati dalla tutela apprestata dalla norma de qua. Nel sistema giurisdizionale extrapenale persiste invece la marginalità della tutela del contribuente. Invero, il giudice speciale di merito, v. CTP di Como, sentenza del 15 novembre 2011, n. 118, con un ripristino di coerenze di sistema qui invocato sempre sulla Lista "Falciani", ha ritenuto, inutilizzabili nelle prefate verifiche fiscali i dati e i nominativi contenuti nella lista de qua, giacché acquisiti irritualmente, v. commissione da parte di un dipendente svizzero, di alcuni rati, quali

l'accesso abusivo a sistemi informatici e l'appropriazione indebita. Ancora sulla Lista Falciani e sul suo degrado probatorio, si era già pronunciata la Corte di Appello di Parigi in data 8 febbraio 2011, affermando anch'essa che gli accertamenti fiscali dell'Amministrazione finanziaria erano nulli, in quanto fondati su informazioni acquisite illegittimamente.

AVV. FABIO CIANI

Università Roma TRE

DOTT. LUIGI SCIME'