

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

I8

Direttori

Fabrizio Amatucci

Professore ordinario di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Pietro Boria

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Foggia

Antonio Felice Uricchio

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La collana accoglie studi a carattere monografico aventi a oggetto il diritto tributario. In particolare le monografie si propongono di analizzare i temi del diritto tributario attuale, con riguardo a profili di diritto sostanziale e/o di diritto processuale, e con riferimento all'ordinamento nazionale ovvero a quello comunitario ovvero ancora al diritto internazionale. L'intento è quello di fornire un contributo utile alla formazione del pensiero giuridico moderno su una materia sempre più importante per il perseguimento dell'interesse comune e per il funzionamento delle istituzioni.

Nei "Saggi di diritto tributario" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che sceglie: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore medesimo provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Le schede di valutazione verranno conservate, in doppia copia, in appositi archivi.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, su sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

Isabella Cugusi

**Le prove atipiche acquisite nell'interscambio
di informazioni e la loro rilevanza
nel processo tributario**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVII
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0295-4

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: maggio 2017

Ai miei Genitori

II Introduzione

2I Capitolo I

La cooperazione internazionale in materia fiscale: limitazione o rafforzamento della sovranità degli Stati?

1.1. Dualismi a trazione monista, 21 – 1.1.1. *Statualità e territorialità*, 21 – 1.1.2. *Territorialità e sovranità*, 25 – 1.2. La globalizzazione intesa come causa della crisi dello Stato sovrano: verità o frode delle etichette?, 32 – 1.3. Il principio di territorialità e la potestà tributaria, 38 – 1.3.1. *Le diverse varianti della territorialità: la territorialità in senso formale*, 45 – 1.3.2. [...] *e la territorialità in senso materiale*, 46 – 1.4. La cooperazione internazionale in materia fiscale: una indagine sulle cause e sugli effetti, 49 – 1.4.1. *Fisiologia e patologia delle fattispecie con carattere di estraneità al territorio dello Stato*, 49 – 1.4.2. *I nuovi “tradizionali” limiti territoriali della sovranità tributaria*, 55.

6I Capitolo II

Il particolarismo della prova tributaria

2.1. La prova nel diritto tributario: un “Giano bifronte” tra istruttoria procedimentale ed istruttoria processuale, 61 – 2.2. La prova “atipica” in ambito procedimentale amministrativo tributario, 64 – 2.2.1. *Premessa*, 64 – 2.2.2. *(Procedimento di) accertamento tributario e interesse “pubblico” condiviso*, 66 – 2.2.3. *Istruzione tributaria, evidenze e motivazione dell’atto di accertamento*, 77 – 2.3. Il sistema delle presunzioni, 87 – 2.3.1. *(segue) Le presunzioni semplicissime*, 94 – 2.4. Giusto procedimento tributario e parità delle parti, 97 – 2.5. La prova in ambito processuale tributario, 103 – 2.6. Esclusioni probatorie alla prova del “giusto processo”, 106 – 2.7. Valutazione della prova e libero convincimento, 112 – 2.7.1. *Le prove atipiche o innominate*, 114 – 2.7.2. *Le prove illecite*, 119 – 2.8. Istruttoria “primaria” ed istruttoria “secondaria” a confronto: autonomie ed influenze, 124 – 2.9. Interferenze tra procedimento penale e processo tributario, 135.

145 **Capitolo III***Lo scambio di informazioni: riflessi processuali delle prove irritalmente acquisite*

3.1. Il valore della cooperazione fiscale internazionale e dello scambio di informazioni in materia fiscale, 145 – 3.2. Gli strumenti volti ad assicurare la collaborazione fra Stati in materia fiscale, 150 – 3.3. Limitazioni all'acquisibilità delle informazioni (i) nel Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, 156 – 3.4. (segue) Limitazioni all'acquisibilità delle informazioni (ii) all'interno dell'Unione Europea, 163 – 3.5. Profili problematici e patologici dello scambio di informazioni, 166 – 3.6. La valenza della prove atipiche illecitamente o illegittimamente acquisite all'estero. Il c.d. "shopping delle liste", 170 – 3.6.1. *Lo scambio delle informazioni in materia fiscale: riflessi in ambito processuale penale*, 171 – 3.7. Utilizzabilità o inutilizzabilità della «lista Falciani» nel processo tributario? Alla giurisprudenza "l'ardua sentenza", 176 – 3.8. Il *dictum* della Corte di Cassazione sulla «lista Falciani» e lo spettro del particolarismo tributario, 185 – 3.9. Garanzia del *due process of law* nella procedura di scambio delle informazioni: è veramente "effettiva" la parità delle armi?, 193 – 3.10. Il nuovo orizzonte della *cooperative compliance*, 200.

203 **Capitolo IV***I diritti fondamentali come limite alla prova: la tutela del contribuente nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia dell'Unione europea*

4.1. Premessa, 203 – 4.2. La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel Trattato di Lisbona, 207 – 4.3. La CEDU nella interpretazione "costituzionalmente orientata" della Consulta tra resistenze e predominanze assiologiche, 210 – 4.4. L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario, 215 – 4.4.1. *Le garanzie della CEDU e la materia tributaria*, 215 – 4.5. Sanzioni tributarie e CEDU, 219 – 4.5.1. *Recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte EDU in materia di sanzioni amministrative. Quali riflessi in ambito tributario?*, 224 – 4.6. Il contraddittorio quale espressione del giusto processo e del giusto procedimento, 231 – 4.6.1. *Il diverso atteggiarsi del diritto al contraddittorio nella procedura dello scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, 235.

241 **Bibliografia**

Introduzione

Il presente lavoro si propone di analizzare una delle tematiche più complesse, articolate e trasversali del diritto tributario, sempre al centro di un vivace ed incendiario dibattito dottrinale e giurisprudenziale e dotata di una innegabile capacità di fascinazione e seduzione per lo studioso e l'interprete.

È il tema della prova atipica, acquisita attraverso i canali di cooperazione internazionale informativa in materia fiscale.

Propedeutica alla disamina di questa particolare tipologia di prova atipica, acquisita all'estero e poi oggetto di scambio tra Stati diversi, è l'analisi della "atipicità" o, se si vuole, della particolarità del sistema probatorio tributario nel suo complesso.

Una chiave attraverso la quale leggere ed interpretare l'atipicità in senso lato (o, la particolarità) del sistema probatorio tributario, potrebbe essere individuata nella capacità espansiva del c.d. "particolarismo del diritto tributario" di cui, in fondo, il particolarismo probatorio ne costituisce l'espressione e la manifestazione più tipica.

Con l'espressione "particolarismo tributario" si è inteso e si intende, tutt'ora, far riferimento all'autonomia del diritto tributario rispetto ad altri rami dell'ordinamento, che trova la sua più intima giustificazione nelle esigenze della "ragione fiscale" — funzionale all'attuazione del disposto di cui all'art. 53 Cost. — e che si manifesta nella tendenza a "derogare" ai principi generali e a proporre "forzature esegetiche" che, talvolta, ben poco hanno a che vedere con la pura logica giuridica.

Tale fenomeno è chiaramente riscontrabile nell'analisi dell'evoluzione normativa tributaria, anche di quella penale tributaria (si pensi alla l.7 gennaio 1929, n. 4 o alla l.10 luglio 1982, n. 516), con maggiore stupore e preoccupazione.

Orbene, le caratteristiche del rapporto giuridico di imposta, ovvero dell'obbligazione tributaria, in funzione della tutela dell'interesse erariale, hanno portato il legislatore a costruire un sistema probatorio di per sé atipico, connotato da rilevanti deviazioni dai principi e dalle

regole probatorie comuni, con una conseguente compressione della posizione sostanziale e processuale del debitore della obbligazione pecuniaria rispetto ad altri rami dell'ordinamento.

Questo "particolarismo probatorio" si declina in vario modo, finendo per travolgere anche lo stesso processo che è, notoriamente, il terreno elettivo delle garanzie, nel quale la tutela dei diritti ed il diritto alla prova (quale corollario del diritto di difesa) non potrebbe e non dovrebbe subire limitazioni o compressioni per le parti, a prescindere dalla peculiarità della materia considerata.

Il processo tributario invece, in ragione della particolarità della *matière fiscale*, pare costruirsi come un processo minore, con minori garanzie di difesa. La forza attrattiva del particolarismo si manifesta non tanto e non solo nella presenza di previsioni tipiche che azzerano la valutazione del giudice o escludono l'ammissibilità di determinati mezzi di prova (giuramento e prova testimoniale), ma anche nell'assenza di previsioni che stabiliscono limiti di ammissibilità ed utilizzabilità nel processo di prove atipicamente o illecitamente formate ed acquisite in sede amministrativa, lasciando così, talvolta, uno spazio "eccessivo" al libero convincimento dell'organo giudicante.

È proprio in relazione alla prova formata ed acquisita nel procedimento amministrativo di accertamento che si manifesta l'altra faccia della "atipicità" del sistema probatorio tributario.

In un certo senso, il particolarismo probatorio nel diritto tributario è riscontrabile nel fatto che il problema della incombenza della prova si pone — per dirla con l'Allorio — prima che alla Commissione tributaria, alla Amministrazione finanziaria, nell'esercizio della sua funzione di accertamento del tributo, in base al principio generale — mutuato dal diritto amministrativo — secondo cui la P.A. non può porre in essere alcun atto senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti su cui si basa la pretesa cristallizzata nel provvedimento.

Come si vedrà, la "prova atipicamente procedimentale" risponde ad una funzione diversa rispetto alla "prova tipicamente processuale". Questo potrebbe, addirittura, spiegare come non vi sia un catalogo di prove tipiche acquisibili in sede amministrativa: la difficoltà dell'Ente impositore di reperire tracce materiali dell'evasione ha indotto il legislatore a costruire un sistema in cui la prova presuntiva (critica) diventa prova per eccellenza e dove il principio di immediatezza della prova cede il passo alla acquisizione mediata di conoscenza. L'A.F.

può avvalersi di qualunque tipo di prova: accade sovente che l'attività conoscitiva degli uffici fiscali prenda le mosse e si basi su "dati, notizie e documenti comunque acquisiti" o "venuti a sua conoscenza".

L'atipicità del sistema probatorio tributario si manifesta, allora, anche in un legame imprescindibile tra le due istruttorie che rischia di diventare periglioso nel momento in cui, ad onta della diversità di funzione tra prova procedimentale e prova processuale, il processo — in assenza di una *rule of exclusion* — finisce per dare ingresso (e, quindi, appiattirsi) a qualsiasi dato probatorio "comunque acquisito" (in modo atipico e/o anche illecito) nella istruttoria procedimentale, per giunta in assenza delle garanzie che rendono effettiva la parità delle armi.

Nel diritto processuale tributario si discute da tempo se la mancanza di una specifica regola, che vieti l'utilizzo di acquisizioni probatorie irrivalenti ed illecite, sia sufficiente a giustificarne l'ammissibilità o se, invece, sia possibile delineare un principio generale di "inutilizzabilità", immanente nell'ordinamento giuridico e derivante dalla regola generale, secondo cui l'assenza dei presupposti di legittimità nel procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali lo stesso si articola, in guisa che gli elementi probatori acquisiti in violazione di legge non possano rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o che ne abbia anche indirettamente beneficiato.

Gli ambiti giuridici coinvolti sono, tuttavia, plurimi, come diversi sono i rami del diritto processuale, in cui si riviene, nei suoi diversi aspetti, tale concetto e, in ognuno di questi, si controverte sulla, più o meno, marcata rilevanza che assumono i vizi delle prove atipiche e/o formate con mezzi illeciti.

Sia che tale forma di invalidità discenda da precise disposizioni legislative, come avviene nel diritto processuale penale, sia che rappresenti il risultato di elaborazioni dottrinarie o approdi giurisprudenziali, come accade per gli altri rami ordinamentali, il tratto comune è l'essere considerata come una sanzione processuale, ossia l'esito di un giudizio discrezionale condotto dal giudice in ordine alla sorgente irrituale e/o illecita delle prove, nonché alla loro idoneità a contaminare, della medesima invalidità originaria, i successivi atti (cd. *domino effect of invalidity*).

Sull'argomento, molto hanno influito le teorie di origine anglosassone, dalle quali è stata elaborata, agli inizi del novecento, la dottrina dei *frutti dell'albero velenoso* (*Fruit of the Poisonous Tree Doctrine*), che ha

teorizzato il concetto di invalidità derivata dei mezzi di prova acquisiti in violazione della legge, ossia della propagazione del vizio nella sequela procedimentale.

Peraltro, proprio nel diritto tributario, il problema dell'inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti in carenza dei presupposti legittimanti il potere, poi, concretamente esercitato dall'Amministrazione finanziaria, ha radici abbastanza remote e connesse al progressivo affermarsi di forme di accertamento che si fondono su metodi induttivi, che sono, pur sempre, delle metodologie sommarie, che tendono a ricostruire il rapporto d'imposta sulla base di meri accadimenti formali. Il graduale affermarsi di tali metodologie di controllo, nella sostanza, ha spostato l'attenzione, dall'oggetto probatorio, alle modalità della sua precostituzione.

Posto che, dunque, non esiste, nel diritto tributario, un principio generale d'inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti illegittimamente, il giudizio in ordine alla validità delle prove precostituite con mezzi illeciti, e della loro ammissibilità in giudizio, viene rimesso al prudente apprezzamento del giudice, il quale deve giudicare, caso per caso, avendo riguardo agli interessi sottostanti alle singole norme, onde è sicuramente lecito discutere anche della possibilità di riconoscere la recessività dei valori tutelati dalle regole procedurali rispetto all'interesse fiscale, ma non certo generalizzare questa conclusione.

Tali questioni ermeneutiche acquisiscono peculiari risvolti nei casi in cui l'azione accertativa dell'Amministrazione si componga anche di atti istruttori posti in essere all'estero, attraverso l'assistenza di collaterali organi fiscali.

Nel prendere atto delle difficoltà e, talvolta, dell'impossibilità di esercitare i poteri accertativi nei confronti del "contribuente globale", l'Amministrazione finanziaria italiana ha potuto implementare le proprie azioni di contrasto contro l'evasione fiscale internazionale con l'ausilio di consolidate e variegate forme di cooperazione. Il tema della cooperazione tra Stati ha indotto l'autore ad interrogarsi, nel primo capitolo, sulla reale ed effettiva crisi o inadeguatezza delle categorie dogmatiche tradizionali. Le conclusioni raggiunte in termini generali in punto di sovranità dello Stato nell'era della *global polity* — contrarie alla predicata presunta "crisi" o "morte" dello Stato sovrano territoriale — impattano, inevitabilmente, su quel "particolare diritto", *id est* il diritto tributario, in relazione al quale si esplica una delle più

significative espressioni della sovranità dello Stato, ossia la potestà di istituire ed applicare leggi tributarie.

In tale ottica ricostruttiva, si è inteso spiegare il passaggio da un principio di non collaborazione (c.d. *revenue rule*) ad uno opposto di cooperazione tra Stati non tanto e non propriamente in termini di una rinuncia alla sovranità tributaria quanto, più correttamente, di un suo rafforzamento. Per tale via, la cooperazione giustifica e serve la sovranità di cui il principio di territorialità è espressione e, ad un tempo, delimitazione del suo esercizio nei rapporti con gli altri Stati.

Ed invero, a fronte del progressivo affinarsi delle tecniche investigative delle diverse Amministrazioni finanziarie, permangono una serie di limitazioni in ordine alla concreta possibilità di utilizzare le informazioni scambiate nei rispettivi procedimenti di accertamento.

Ciò dipende dalla circostanza che le stesse norme internazionali, che disciplinano la cooperazione, non consentono ai singoli Stati di esercitare concretamente la propria pretesa impositiva oltre i confini del proprio territorio.

L'apprezzamento di un fatto o di un atto, determinatosi in tutto o in parte all'estero, è consentito nella misura in cui le evidenze informative, che ne delineano la rappresentazione concreta, siano portate alla diretta conoscibilità degli organi accertatori, attraverso rituali e rigorose procedure di mutua assistenza. E la ritualità delle forme appare assumere, in questa delicata materia, una dimensione di sostanza e di merito, proprio in quanto la medesima disciplina prevede determinati limiti, oltre i quali non può estrinsecarsi alcun potere discrezionale.

Si è dell'avviso che ciò dipenda dal fatto che, in molti ordinamenti (*in primis* quello internazionale), lo scambio di informazioni è sottratto alla procedimentalizzazione, cui, viceversa, sono ancorati i medesimi poteri autoritativi di accertamento.

Si tratta, in questi casi, di attività istruttorie condotte al di fuori del procedimento, in quanto poste in essere in un ambito spaziale ove non è prospettabile alcuna manifestazione di sovranità fiscale, le cui risultanze, tuttavia, entrano nel procedimento e, nella misura in cui le stesse vengono poste a fondamento dell'atto impositivo, è necessario che siano estensivamente documentate e motivate. Esiste, nella sostanza, uno scollamento tra la fase acquisitiva delle informazioni all'estero e la successiva fase del loro utilizzo nell'ambito dei procedimenti

amministrativi di accertamento, con un divario che va ad accentuarsi nella fase contenziosa, ossia nella fase in cui le medesime evidenze sono rimesse al prudente apprezzamento dei giudici tributari.

Di qui, la necessità di un ribilanciamento della parità delle armi, che renda necessario il pieno rispetto di determinate procedure endoprocedimentali, la cui eventuale illegittimità è trasmissibile in via derivata all'atto di accertamento, che pone a fondamento della pretesa impositiva le informazioni acquisite all'estero.

L'argomento è piuttosto complesso, perché la materia è divenuta vasta ed articolata, a causa della proliferazione degli strumenti di cooperazione, su cui, peraltro, si confrontano ordinamenti nazionali diversi, con un differente grado di sviluppo ed una non sempre adeguata sensibilità in termini di *enforcement*.

Tali problematiche appaiono di non poco momento, se si considera che, in linea di principio, le attività condotte all'estero, per reperire il materiale informativo richiesto, vengono realizzate senza contraddittorio con il contribuente.

Quest'ultimo, ordinariamente, ossia con riferimento alle attività che la Polizia tributaria conduce in territorio nazionale, ha cognizione diretta degli atti istruttori e delle modalità di conduzione degli stessi, potendo contare, peraltro, sulla funzione certificativa del processo verbale di constatazione, nel quale si dà conto, non soltanto delle stesse risultanze istruttorie, ma anche della materiale esplicazioni dei poteri autoritativi.

Quando, invece, l'attività di controllo si estrinseca attraverso l'attivazione della mutua assistenza amministrativa, nel processo verbale di constatazione, mentre trovano adeguata indicazione le ragioni giuridiche che legittimano l'utilizzo delle procedure di collaborazione internazionale e idonea documentazione le risultanze acquisitive (in ragione dei rilievi e delle violazioni contestate), nulla risulta specificato in ordine all'attività condotta dagli organi amministrativi esteri intervenuti a fornire la propria collaborazione.

Il punto, come si vedrà, è che l'Amministrazione finanziaria richiedente, generalmente, si trova nell'impossibilità materiale di conoscere le modalità con le quali il collaterale organo fiscale interessato abbia acquisito le informazioni richieste, che possono indifferentemente essere state reperite previa richiesta ai soggetti economici titolari dell'informazione, ossia attraverso l'ausilio di poteri coercitivi nel contesto di vere e proprie attività investigative.

A ciò si aggiunga che i vizi della procedura acquisitiva, condotta dall'Amministrazione fiscale appositamente interessata, sono rilevabili solo all'estero, ossia nel territorio dello Stato richiesto.

I medesimi vizi, come si approfondirà, possono comportare l'inutilizzabilità probatoria degli elementi informativi posti a base dell'atto impositivo nel Paese che ha dato avvio alla richiesta di mutua assistenza amministrativa, nella misura in cui siffatti vizi (della cui sussistenza deve essere assicurata adeguata dimostrazione) rilevino per entrambi gli Stati e in cui siano pienamente conoscibili, agli atti del procedimento giudiziale, i requisiti normativi di validità degli atti istruttori contemplati dall'ordinamento estero. Si giunge, pertanto, all'inevitabile conclusione che l'attività istruttoria, condotta sulla base delle risultanze derivanti dall'acquisizioni all'estero delle prove, non sembra accompagnarsi da adeguate regole e garanzie che assicurino un'idonea tutela per il contribuente contro attività istruttorie lesive dei propri diritti fondamentali. Nell'ambito del quarto capitolo si analizzerà come, in generale, il particolarismo tributario riesca a porre un freno alla stessa *vis* espansiva delle garanzie dei diritti dell'uomo che a fatica si affermano nella materia fiscale.

Orbene, la leva per ribilanciare gli opposti interessi risiede nel contemplare, da parte del regolatore pubblico, meccanismi extraprocedimentali volti ad incentivare il più possibile la *compliance*.

Si tratta di manovre compensative, che solo in parte vengono adottate in favore dei contribuenti, dal momento che sopperiscono a quelle gravi carenze, di cui si diceva, che sono suscettibili di ledere i diritti dei contribuenti, le cui esigenze di tutela non possono che condurre a maggiore contenzioso.

Tale problematiche si sono recentemente riproposte con forza in alcune vicende cui è stato dato ampio risalto nelle cronache giudiziarie, e non solo, riconducibili sotto l'ombrello del fenomeno del cosiddetto "*shopping di liste*", riferite a nominativi di contribuenti sospettati di aver occultato in conti correnti esteri capitali presuntivamente considerati frutto di evasione fiscale.

Come si avrà modo di argomentare, grazie all'opera del G20 e dell'OCSE, molti Stati hanno dato avvio ad una concreta, quanto repentina, offensiva di portata globale contro l'evasione fiscale internazionale, specie quella che fa leva sul fenomeno dell'occultamento della ricchezza nei paradisi fiscali, *rectius* "rifugi fiscali".

L'incremento dell'attenzione verso tali fenomeni ha spinto gli Stati ad incrementare l'attività di scambio delle informazioni. Acquisite ritualmente e/o illecitamente, tali informazioni sono state, poi, condivise con modalità perfettamente rituali tra le diverse Amministrazioni finanziarie.

Da tali vicende, in Italia e all'estero, è sorto del contenzioso che, almeno nel nostro Paese, è stato, forse, solo momentaneamente risolto da tre recenti ordinanze della Suprema Corte di Cassazione in favore della utilizzabilità delle liste. Tuttavia, le prime sentenze delle Commissioni tributarie, pronunciate all'indomani dell'importante arresto del Giudice di nomoflachia, già tradiscono un "disallineamento", indicativo del fatto che il dibattito su tale *vexata quaestio*, non è affatto sopito. Si è del parere che la Cassazione, con queste ordinanze, non abbia affrontato il tema dei limiti all'ammissibilità nel processo delle prove atipiche ma abbia semplicemente spostato, ancora una volta, la questione sul diverso piano dell'efficacia, limitandosi a depotenziare il valore dimostrativo dei dati acquisiti all'estero, degradandoli al valore di meri indizi.

Si rende necessario distinguere il tema della prova atipica da quello della prova illecita, pur atipica. Il principio di atipicità della prova deve necessariamente coniugarsi con il principio di legalità e del giusto processo. Questo significa che, anche in mancanza di una esplicita regola che preveda un catalogo chiuso di mezzi di prova, esiste una regola di esclusione immanente e ritenuta implicitamente esistente in qualsiasi sistema probatorio, che pone un limite al libero convincimento del giudice imponendogli di escludere l'utilizzabilità, ai fini della decisione, di prove *contra legem*, quand'anche quella prova gli serva "per rendere servizio alla giustizia" e, quindi, per accertare la verità processuale del fatto controverso.

Occorre, in conclusione, richiamare l'attenzione su una realtà la cui consapevolezza va solitamente di pari passo con la ritrosia nell'ammetterla: il particolarismo tributario giustifica l'abdicazione alla certezza di un diritto codificato in favore dell'incertezza e l'imprevedibilità del giudizio. L'approccio sostanzialistico non può essere *one way*, nella direzione del Fisco. La sponda della Corte di Giustizia e della Corte EDU è importante per la sua funzione garantista, nella direzione della tutela del contribuente, in un'ottica di "sostanziale" giustizia, ancorché le stesse sembrano, talvolta, subire condizionamenti derivanti dalla sopravvalutazione dell'interesse fiscale degli Stati.

Il diritto tributario sta vivendo una stagione di grande fermento, che lo proietta in una magmatica dimensione sopranazionale, ma al tempo stesso, evidenzia la rigidità dei sistemi fiscali e la ritrosia degli Stati membri a subire erosioni della loro sovranità.