CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **51/1992** (ECLI:IT:COST:1992:51)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CORASANITI** - Redattore: - Relatore: **BALDASSARRE**
Camera di Consiglio del **20/11/1991**; Decisione del **03/02/1992**
Deposito del **18/02/1992**; Pubblicazione in G. U. **26/02/1992**
Norme impugnate:
Massime: **18056 18057 18061 18062 18066 18068 18069 18070**
Atti decisi:

N. 51

SENTENZA 3-18 FEBBRAIO 1992

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Aldo CORASANITI; Giudici: prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) e dell'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) promosso con ordinanza emessa il 26 gennaio 1991 dalla Commissione tributaria di primo grado di Pordenone nel ricorso proposto da S.p.a. Arrital Cucine c/ Ufficio Imposte Dirette di Pordenone ed altro iscritta al n. 425 del registro ordinanze 1991 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 25, prima serie speciale, dell'anno 1991;

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nella camera di consiglio del 20 novembre 1991 il Giudice relatore Antonio Baldassarre;

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un giudizio pendente di fronte alla Commissione tributaria di primo grado di Pordenone, sorto a seguito di opposizione ad accertamento fiscale, è stata sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), e dell'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificati, rispettivamente, dall'art. 7 e dall'art. 2 del d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463, per violazione degli artt. 76 e 77, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 10, n. 12, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria).

Il giudice a quo, in punto di rilevanza, precisa che, nell'ambito di un'ispezione, autorizzata dall'autorità giudiziaria, svolta ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, la Guardia di finanza ha reperito documenti bancari, sulla cui base si è attivata un'indagine di polizia giudiziaria, anch'essa autorizzata dal giudice, nel corso della quale sono state acquisite notizie bancarie di rilievo pure per il predetto accertamento fiscale. Dopo che l'autorità giudiziaria titolare dell'indagine penale aveva autorizzato l'utilizzazione a fini fiscali delle notizie così acquisite, si è proceduto alla notifica dei relativi accertamenti, dalla cui opposizione ha avuto origine il giudizio a quo.

A seguito di una specifica eccezione preliminare proposta dal ricorrente nel processo a quo, la Commissione tributaria di Pordenone ha sollevato questione di legittimità costituzionale dei citati artt. 63 e 33, sospettando un vizio di questi ultimi per eccesso di delega rispetto all'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971, il quale contiene la direttiva rivolta al legislatore delegato di stabilire "l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti". Secondo il giudice a quo, con tale disposizione il legislatore ha inteso sottolineare che il segreto bancario ha trovato, nell'ambito della riforma tributaria, uno specifico riconoscimento, nel senso che ha assunto valore di norma avente una precisa connotazione positiva e sistematica rispetto ad ogni attività ispettiva e di verifica posta in essere dall'amministrazione finanziaria.

Sempre ad avviso del giudice a quo, siffatta norma direttiva, mentre risulterebbe adeguatamente attuata dai non impugnati artt. 51-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e 35 del d.P.R. n. 600 del 1973 (i quali elencano i casi tassativi in cui l'amministrazione finanziaria può superare il segreto bancario nell'ambito della propria attività ispettiva), sembrerebbe, invece, contraddetta dalle disposizioni impugnate. Queste ultime, infatti, contengono una norma identica, la quale, dopo aver previsto che la Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione degli elementi utili all'accertamento e alla repressione delle violazioni connesse con gli obblighi tributari, stabilisce che la stessa Guardia di finanza, "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri e facoltà di polizia giudiziaria e valutaria".

Tale norma, a parere del giudice a quo, comporterebbe un eccesso di delega, poiché, a fronte di una direttiva che esige deroghe al segreto bancario limitate a ipotesi di particolare gravità e tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti, essa sarebbe, invece, priva di ogni limite. Le deroghe ivi previste, infatti, sarebbero soggette al solo vincolo della

previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, autorizzazione che, peraltro, non ha nulla a che vedere con considerazioni di indole tributaria, ma ha riguardo, piuttosto, all'eventuale opportunità di mantenere integro il segreto istruttorio.

Né, sempre secondo il giudice a quo, potrebbe condividersi la linea interpretativa adottata da talune Commissioni tributarie, secondo cui la trasmissibilità delle informazioni da parte della polizia giudiziaria a favore dell'amministrazione finanziaria sarebbe limitata alle sole notizie di tipo non bancario, dal momento che tale interpretazione, oltre a non essere basata su alcun dato testuale, andrebbe incontro all'inconveniente di portare ad escludere dall'accertamento tributario proprio il tipo di acquisizioni ritenute più significative.

Del resto, conclude lo stesso giudice a quo, va ricordato che il recente decreto-legge 4 gennaio 1991, n. 2, nel modificare le norme impugnate, estende la possibilità che la polizia giudiziaria dia informazioni all'amministrazione finanziaria "anche al di fuori dei casi di deroga previsti dall'art. 51-bis" (e dall'art. 35, prima citato): questa modifica, insinua il giudice a quo, sembrerebbe ammettere che la norma ora impugnata esorbitasse dalla delega e necessitasse, quindi, di una successiva legittimazione.

2. - Si è costituito in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri per chiedere che la questione sia dichiarata inammissibile e, in subordine, infondata.

Sotto il primo profilo, l'Avvocatura dello Stato, dopo aver accennato alla non chiarezza e alla inadeguatezza della motivazione dell'ordinanza di rimessione sul collegamento dell'istruttoria fiscale con un'indagine penale, sostiene che la questione sollevata sia irrilevante, poiché i militari e i funzionari procedenti all'accertamento avrebbero l'obbligo, penalmente sanzionato, di non trattenere per sé le informazioni bancarie di cui siano giunti in possesso, obbligo che resterebbe in vigore pur se fossero annullate le disposizioni impugnate.

Per quanto concerne il merito della questione di costituzionalità, l'Avvocatura dello Stato, nel sottolineare che la ratio delle disposizioni contestate è quella di evitare che, nel caso che un'istruttoria penale sia affiancata da un'istruttoria fiscale, si arrechi pregiudizio alle indagini giudiziali in corso, afferma che le norme impugnate obbediscono alla regola fondamentale, e di generale applicazione, della non interruzione del flusso delle informazioni in materia tributaria e della loro piena utilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario da parte degli uffici finanziari che ne siano venuti in possesso. L'Avvocatura rileva, altresì, che non sussiste alcun collegamento tra le disposizioni contestate e i citati artt. 35 e 51-bis, poiché solo questi ultimi costituirebbero attuazione del principio direttivo fissato dalla legge delega, nel senso che solo essi contengono norme sostanziali limitatrici dell'utilizzabilità di notizie coperte da segreto bancario. Le disposizioni impugnate, invece, mirano a risolvere soltanto un problema di coordinamento tra istruttorie diverse, stabilendo una priorità di tipo procedurale e temporale a tutela dell'attività inquirente del giudice.

Del resto, continua l'Avvocatura dello Stato, se si volesse riconoscere nelle disposizioni impugnate una regola sostanziale, la questione, prima che infondata, sarebbe inammissibile, poiché, oltre a configurare probabilmente un'aberratio ictus, comporterebbe una pronunzia additiva (che dovrebbe essere estesa anche all'art. 12, secondo comma, del decreto legge n. 429 del 1982), diretta a prevedere un vincolo di inutilizzabilità per gli accertamenti degli uffici finanziari riguardo alle informazioni bancarie ad essi pervenute al di fuori dei casi previsti dall'art. 51- bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 35 del d.P.R. n. 600 del 1973. Ma, ed è questo un ulteriore motivo d'inammissibilità, l'ordinanza di rimessione non chiarisce se il caso di specie rientri o no fra le deroghe contemplate dalle norme da ultimo menzionate e si mostra, oltretutto, perplessa sulla interpretazione da dare alle disposizioni impugnate. In ogni caso, conclude l'Avvocatura dello Stato, non può sostenersi che un documento bancario, non più "segreto" perché acquisito agli atti di un procedimento penale, dovrebbe considerarsi come se fosse ancora segreto, poiché altro è limitare la ricerca del materiale probatorio ai fini

dell'istruttoria fiscale, altro è non poter utilizzare il materiale probatorio pervenuto e creare, così, segreti bancari laddove questi non esistono. Il principio direttivo contenuto nella legge delega (art. 10, n. 12) si riferisce soltanto al primo degli aspetti accennati (ricerca di materiale probatorio) e non può essere esteso, come pretenderebbe il giudice a quo, al secondo degli aspetti indicati (utilizzabilità del materiale probatorio pervenuto). Se così non fosse, nota la difesa dello Stato, si potrebbe dubitare della conformità del principio direttivo contenuto nella legge delega rispetto all'art. 53 della Costituzione.

3. - In prossimità della Camera di consiglio l'Avvocatura dello Stato ha presentato un'ulteriore memoria, con la quale sottolinea, in contrasto con una notazione formulata dal giudice a quo, che la modifica apportata alla norma impugnata dall'art. 5, quattordicesimo e quindicesimo comma, del decreto legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito dalla legge 5 luglio 1991, n. 197, elimina ogni incertezza interpretativa, nel senso che conferma che la Guardia di finanza, tanto nelle vesti di polizia tributaria quanto in quelle di polizia giudiziaria, deve trasmettere agli uffici finanziari i documenti, di cui sia pervenuta in possesso, "anche al di fuori dei casi di deroga" al segreto bancario. Nel confermare ciò, osserva la difesa dello Stato, le nuove disposizioni escludono l'eccesso di delega ipotizzato dall'ordinanza di rimessione riguardo alla legislazione delegata del 1982.

L'Avvocatura rileva, inoltre, che, a seguito di un più ampio riscontro dei documenti, si è chiarito che l'accertamento riguardava un grave caso di evasione fiscale, coinvolgente profili criminali, che aveva indotto la Procura della Repubblica di Pordenone ad affiancare un'istruttoria penale a quella fiscale, nel corso della quale, peraltro, era già stato raccolto cospicuo materiale probatorio di tipo non-bancario. Dai documenti, precisa ancora l'Avvocatura, risulta che i limiti posti dagli artt. 51- bis e 35, che in ogni caso non riguardano affatto la "ricaduta" sull'istruttoriafiscale dei dati acquisiti nel corso dell'istruttoria penale, erano stati ampiamente superati nella specie.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria di primo grado di Pordenone ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), e dell'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), che, a seguito delle modifiche apportate dagli artt. 7 e 2 del d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463, al primo e al terzo comma, contengono una disposizione identica, in base alla quale la Guardia di finanza - nell'ambito di un rapporto di cooperazione con gli uffici finanziari per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, in un caso, e delle imposte sui redditi, nell'altro caso - "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri e facoltà di polizia giudiziaria e valutaria". Secondo il giudice a quo, tale disposizione violerebbe gli artt. 76 e 77, primo comma, della Costituzione, dal momento che costituirebbe l'esercizio di una funzione legislativa delegata svolta in contrasto con un principio direttivo contenuto nell'art. 10, n. 12, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), in base al quale il Governo è stato delegato a stabilire "l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti".

L'Avvocatura generale dello Stato, per contro, oltre a richiedere il rigetto della questione di legittimità costituzionale, ha proposto numerose eccezioni di inammissibilità, alcune delle

quali, peraltro, sono state ritirate nello scritto difensivo depositato in prossimità della Camera di Consiglio. Sulle eccezioni proposte, e non ritirate, occorre, comunque, pronunziarsi in via preliminare.

2. - Le eccezioni di inammissibilità non possono essere accolte.

Innanzitutto, non può essere condiviso il rilievo in base al quale l'eventuale accoglimento della questione sollevata non avrebbe alcuna influenza sulla possibilità che la Guardia di finanza, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, trasmetta agli uffici finanziari notizie o dati acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria o valutaria, dal momento che rimarrebbe comunque l'obbligo, a carico degli ufficiali e degli agenti di polizia, di non trattenere per sé le informazioni bancarie di cui venissero in possesso nell'adempimento delle loro funzioni. Infatti, contrariamente a quanto suppone l'Avvocatura dello Stato, ove la questione proposta con il presente giudizio fosse accolta, fermo restando l'obbligo degli ufficiali e degli agenti di polizia impegnati nelle indagini penali di comunicare all'autorità giudiziaria le notizie acquisite, verrebbe comunque meno la possibilità della ulteriore trasmissione delle stesse notizie all'amministrazione finanziaria ai fini degli accertamenti fiscali. Sulla base di ciò, non si può dubitare che la questione sollevata dalla Commissione tributaria di Pordenone sia rilevante, poiché risulta chiaramente dall'ordinanza di rimessione che l'accertamento fiscale, cui si riferisce il giudizio a quo, è in larga parte basato sulle informazioni bancarie che l'amministrazione finanziaria ha avuto dalla Guardia di finanza, allorché questa procedeva in veste di polizia giudiziaria nell'ambito delle indagini penali avviate dalla Procura della Repubblica di Pordenone.

Né si rivela fondata l'ulteriore eccezione di inammissibilità, basata sulla presunta perplessità della ordinanza di rimessione in relazione all'interpretazione da dare alle disposizioni impugnate. Il giudice a quo, infatti, dubita della legittimità costituzionale delle disposizioni impugnate partendo dal presupposto che queste ultime debbano esser interpretate nel senso che permettono la trasmissione agli uffici tributari di qualsiasi tipo di informazione finanziaria raccolta dalla polizia giudiziaria, comprese le notizie bancarie. Lo stesso giudice riferisce, poi, una diversa interpretazione delle norme impugnate, seguita da altre Commissioni tributarie, secondo la quale la trasmissione di notizie, cui le norme impugnate si riferiscono, sarebbe limitata alle informazioni di tipo non bancario. Ma egli stesso giunge alla inequivoca conclusione che tale interpretazione, la quale, a suo avviso, eviterebbe ogni conflitto con la legge di delega, non può essere condivisa.

Né, infine, merita accoglimento l'eccezione d'inammissibilità, secondo la quale, poiché le disposizioni contestate non conterrebbero deroghe al segreto bancario, ma si riferirebbero soltanto al segreto istruttorio, sarebbe erroneamente invocato come parametro di costituzionalità il complesso di disposizioni costituzionali sulla delegazione legislativa, considerato che la norma interposta, contenuta nell'art. 10, n. 12, della legge delega n. 825 del 1971, prevederebbe principi direttivi in ordine all'adozione di norme sostanziali limitatrici della utilizzabilità di notizie coperte dal segreto bancario, e non già in ordine all'emanazione di norme procedurali relative al coordinamento tra istruttorie penali e istruttorie fiscali. In realtà, pur ammettendo che l'interpretazione formulata dall'Avvocatura dello Stato riguardo alle disposizioni appena citate sia quella corretta, non si può escludere, in via generale, che la previsione relativa alla possibilità dell'amministrazione finanziaria di giovarsi, ai fini dell'accertamento tributario, di notizie acquisite nel corso di indagini penali e ad essa trasmesse, previa autorizzazione del magistrato inquirente, dalla Guardia di finanza, agente come polizia giudiziaria, possa comportare un'incisione, seppure indiretta, sul segreto bancario. Infatti, una volta che si ammetta che con il segreto bancario possono essere coperti dati o notizie che la polizia giudiziaria può acquisire nel corso delle indagini finalizzate a un giudizio penale, non si può negare, quantomeno restando nei limiti di una valutazione delibatoria, che vi possa essere un'interferenza fra la disciplina sulle deroghe al segreto bancario previste ai fini dell'accertamento tributario e la possibilità di trasmissione delle

notizie confidenziali sopra definita. Ciò è sufficiente per poter affermare che il giudice a quo ha non irragionevolmente prefigurato l'ipotesi di eccesso di delega nella forma di un possibile contrasto fra le disposizioni impugnate e il principio direttivo contenuto nell'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971.

3. - La questione di costituzionalità sollevata dal giudice a quo non è fondata.

Con il termine di segreto bancario si denota un dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati. A tale dovere, tuttavia, non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno, un diritto della personalità, poiché la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente circondati i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali. In ragione di ciò, il se, il quanto e il come della tutela del segreto bancario sono lasciati alla scelta discrezionale del legislatore ordinario, il quale, in tale valutazione, è tenuto a un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali. Al livello dei principi costituzionali resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benché minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati.

Entro questa cornice di principi costituzionali va collocata la legge delega invocata come norma interposta del giudizio di costituzionalità sulle disposizioni impugnate. Il legislatore delegato, infatti, è tenuto a dare attuazione alla legge di delegazione interpretandone i contenuti normativi in armonia con i principi costituzionali. Sicché l'inquadramento delle direttive stabilite dall'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971 all'interno delle norme costituzionali di riferimento si rende necessario proprio al fine di valutare la costituzionalità delle disposizioni poste dal legislatore delegato in attuazione di quelle direttive.

4. - Interpretata nel contesto dei principi costituzionali ora menzionati, la disposizione della legge delega invocata come norma interposta nel presente giudizio di costituzionalità non può avere il significato ad essa attribuito dal giudice a quo. In altri termini, la norma direttiva contenuta nell'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971 - per la quale il legislatore delegato è tenuto a provvedere alla "introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti" - non può avere il significato di riconoscere il segreto bancario come principio anche nei confronti dell'autorità finanziaria procedente all'accertamento degli illeciti tributari, principio che può essere derogato soltanto nei casi, tassativamente determinati, di illeciti di particolare gravità. Se questo dovesse esserne il significato, si dovrebbe seriamente dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 10, n. 12, della legge delega in riferimento ai principi costituzionali affermati negli artt. 2 e 53 della Costituzione e questa Corte non esiterebbe ad accogliere il suggerimento dell'Avvocatura dello Stato a sollevare di fronte a se stessa la questione di costituzionalità.

In realtà, se la norma di delega dev'esser interpretata in armonia con la Costituzione e, più in particolare, con il principio che il dovere di riservatezza connesso con il segreto bancario non può coprire illeciti tributari e non può essere di ostacolo all'accertamento dei medesimi illeciti, l'art. 10, n. 12, non può essere visto come diretto a riconoscere il principio del "segreto bancario", di fronte al quale gli interventi dell'autorità pubblica vo'lti all'accertamento degli

illeciti tributari siano configurati come "deroghe eccezionali" e, persino, "sospette", tanto da esigere determinazioni tassative e limitate ai casi di maggior gravità. In altri termini, alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poiché alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile (v. sentt. nn. 55 del 1968 e 22 del 1971).

Ciò significa che la stessa norma di delega non può essere interpretata come una norma restrittiva dei poteri di accertamento dell'amministrazione tributaria di fronte al segreto bancario, tanto più che, quando l'art. 10, n. 12, fa riferimento alle "ipotesi di particolare gravità" che legittimerebbero l'accesso degli uffici finanziari ai dati riservati custoditi dalle banche, non può non ricomprendere in quelle ipotesi tutti i possibili casi di illecito tributario per evasione. Alla luce dei principi costituzionali, infatti, l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale.

In definitiva, la direttiva contenuta nell'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971, vincola il legislatore delegato a conformare i rapporti tra le imprese bancarie e i poteri di accertamento propri dell'amministrazione tributaria in modo che quest'ultima possa accedere ai dati relativi alle operazioni o ai patrimoni di singoli clienti, tenuti riservati dalle banche, purché si tratti di ipotesi e di modalità prestabilite dalla legge. Infatti, poiché in via di principio nessun documento o nessun dato, relativo agli utenti dei servizi bancari e detenuto confidenzialmente dalle banche, può essere sottratto ai poteri di accertamento degli uffici tributari, il significato sostanziale della norma di delega ora esaminata è quello di sottoporre tali poteri al principio di legalità, di modo che questi ultimi non possano essere svolti arbitrariamente e indiscriminatamente.

5. - Ad avviso del giudice a quo, il legislatore delegato, mentre avrebbe accuratamente attuato la predetta direttiva con l'art. 51-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e con l'art. 35 del d.P.R. n. 600 del 1973, ne avrebbe, invece, violato il contenuto sostanziale con le disposizioni impugnate.

I ricordati artt. 51- bis e 35, nei testi introdotti, rispettivamente, dall'art. 5 e dall'art. 3 del d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (che, peraltro, risultano ora abrogati dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413 art. 18, punto 2, lett. e) e punto 1, lett. h), hanno predeterminato - l'uno in relazione all'imposta sul valore aggiunto e l'altro in relazione alle imposte sui redditi - i fatti o gli indizi (omessa presentazione della dichiarazione, accertamento di corrispettivi o redditi reali superiori di una certa percentuale rispetto a quelli dichiarati, etc.), in presenza dei quali gli uffici finanziari sono abilitati ad accedere ai documenti, alle notizie e ai dati conservati dalle aziende e dagli istituti di credito. In tali casi, occorre ricordarlo, l'esercizio del potere di accesso alle predette informazioni riservate è subordinato alla previa autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente, vale a dire alla previa autorizzazione di un magistrato incaricato di presiedere un organo avente natura giurisdizionale.

Le disposizioni impugnate - cioè l'art. 63, primo comma, seconda proposizione, del d.P.R. n. 633 del 1972 e l'art. 33, terzo comma, seconda proposizione, del d.P.R. n. 600 del 1973, nei testi risultanti dopo le modifiche ad essi apportati, rispettivamente, dagli artt. 7 e 2 del già menzionato d.P.R. n. 463 del 1982 - prevedono una via ulteriore e diversa attraverso la quale gli uffici finanziari, pur sempre ai fini dell'accertamento di eventuali illeciti tributari, possono

avere accesso ai documenti e ai dati riservati tenuti dalle aziende o dagli istituti di credito. In base alle citate disposizioni, infatti, la Guardia di finanza, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme sul segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e valutaria. Secondo il giudice a quo, la previsione in questa disposizione della sola previa autorizzazione del giudice inquirente e la mancata predeterminazione, in tal caso, delle ipotesi legittimanti l'accesso ai dati riservati costituirebbero motivo d'illegittimità costituzionale per violazione della norma di delega esaminata nel punto precedente della motivazione. Tale assunto, tuttavia, non può essere condiviso.

In realtà, le norme sospettate d'incostituzionalità abilitano la Guardia di finanza a trasmettere agli uffici delle imposte informazioni, dati o documenti, rilevanti per l'accertamento di illeciti tributari, che siano stati acquisiti dalla stessa Guardia di finanza nell'esercizio delle funzioni di polizia giudiziaria. Ciò significa che quest'ultima ha originariamente accesso ai dati cui si riferiscono le disposizioni impugnate in relazione a ipotesi che la legge penale predetermina come ipotesi di reato, in conformità al principio di riserva assoluta di legge, stabilito dall'art. 25, secondo comma, della Costituzione. Inoltre, nella sua attività di polizia giudiziaria, vòlta al reperimento o alla verifica dei suddetti dati, la Guardia di finanza agisce, oltreché secondo modalità stabilite dalla legge, sotto l'impulso, il controllo e la vigilanza dell'autorità giudiziaria, così come è previsto in generale per le attività di prevenzione e di repressione dei reati. Tutto ciò dimostra che l'accesso ai dati riservati cui si riferiscono le disposizioni impugnate è sottoposto a rigorose condizioni di predeterminazione legale e di controllo giudiziario, le quali anzi, proprio perché attengono alla persecuzione dei reati, sono definite persino in modo più preciso e garantistico rispetto a quelle stabilite dai ricordati artt. 51- bis e 35 per l'accertamento degli illeciti tributari da parte degli uffici delle imposte. L'illimitata trasmissibilità dei dati coperti da segreto bancario da parte della polizia giudiziaria a favore dell'amministrazione finanziaria si basa, dunque, sul presupposto che il segreto bancario non può in alcun modo sussistere di fronte alla (legittima) attività di prevenzione e di repressione dei reati (artt. 248, secondo comma, c.p.p. e 255 c.p.p.). E, poiché tale attività risponde a requisiti di legalità e di controllo giudiziario particolarmente rigorosi, nessun ostacolo può sussistere affinché i dati riservati (legittimamente) acquisiti per tale via possano essere comunicati all'amministrazione finanziaria e possano essere da quest'ultima pienamente utilizzati, anche al di là delle ipotesi previste dai più volte citati artt. 51- bis e 35 (come ora, a definitivo chiarimento, stabilisce l'art. 5, quattordicesimo e quindicesimo comma, del decreto-legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito dalla legge 5 luglio 1991, n. 197). Ciò, del resto, come si è prima accennato, corrisponde al bilanciamento dei valori costituzionali, in base al quale i valori collegati al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto dall'art. 53 della Costituzione e, a maggior ragione, di fronte all'esigenza costituzionale primaria collegata alla persecuzione dei reati.

L'unico limite che occorre rispettare nella altrimenti piena possibilità della polizia giudiziaria di trasmettere agli uffici delle imposte gli anzidetti dati va individuato nella imprescindibile esigenza che a quella trasmissione non consegua alcun pregiudizio agli interessi protetti con il segreto istruttorio o, in genere, con il segreto attinente alla fase delle indagini preliminari. Di ciò, a ragione, si preoccupano le disposizioni impugnate allorché subordinano la trasmissione agli uffici finanziari delle informazioni e dei documenti in possesso della polizia giudiziaria alla previa autorizzazione del giudice, la quale è espressamente giustificata dall'esigenza di salvaguardare l'efficienza e il buon esito della indagine penale e di tutelare i diritti della persona sottoposta all'indagine medesima. Tale autorizzazione è evidentemente diretta a regolare i confini e le possibili interferenze tra l'istruttoria penale e quella tributaria, sicché, contrariamente a quanto suppone il giudice a quo, non può essere posta sullo stesso piano dei poteri giudiziali di accesso ai dati riservati, che sono distintamente disciplinati dalle norme sulle indagini di polizia giudiziaria (artt. 248, secondo comma, e 255 c.p.p.) e da quelle sull'accertamento tributario (artt. 51- bis e 35, prima ricordati).

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 63, primo comma, seconda proposizione, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) e dell'art. 33, terzo comma, seconda proposizione, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nei testi risultanti dopo le modifiche apportate, rispettivamente, dall'art. 7 e dall'art. 2 del d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni), sollevate, con l'ordinanza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria di primo grado di Pordenone, in riferimento agli artt. 76 e 77, primo comma, della Costituzione, in connessione con la norma interposta contenuta nell'art. 10, n. 12, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 febbraio 1992.

Il Presidente: CORASANITI

Il redattore: BALDASSARRE

Il cancelliere: FRUSCELLA

Depositata in cancelleria il 18 febbraio 1992.

Il cancelliere: FRUSCELLA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.