

Antonio Viotto

IL “DIRITTO AL RISPETTO DELLA VITA PRIVATA
E FAMILIARE” NELL’AMBITO DELLE INDAGINI
TRIBUTARIE, NEL QUADRO DELLA GIURISPRUDENZA
DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL’UOMO

THE “RIGHT TO RESPECT FOR PRIVATE AND FAMILY LIFE” IN
THE CONTEXT OF TAX INVESTIGATIONS, WITHIN THE
FRAMEWORK OF THE EUROPEAN COURT OF
HUMAN RIGHTS’ CASE LAW

Abstract

Il presente scritto intende esaminare la compatibilità della legislazione italiana in tema di indagini tributarie rispetto ai principi sanciti nella Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali (CEDU). Dopo aver analizzato la portata dei concetti di “vita privata e familiare”, di “domicilio” e di “corrispondenza”, di cui all’art. 8 CEDU, il lavoro si focalizza sulle condizioni stabilite per legittimare le interferenze da parte delle pubbliche autorità, secondo i criteri «*necessary in a democratic society*» e «*in accordance with the law*». Inoltre, viene approfondito il diritto all’equo processo, di cui all’art. 6 CEDU, quale diritto ad una tutela effettiva e completa contro le interferenze illegittime rispetto ai diritti di libertà. In conclusione, viene valutata la compatibilità dell’apparato normativo nazionale rispetto al paradigma delle garanzie ritraibili dagli artt. 6 e 8 CEDU, con particolare riferimento alle questioni legate alla c.d. *tutela immediata* avverso gli atti di indagine illegittimi, alle ispezioni degli *hard disk*, alla scelta dei poteri di indagine da utilizzare e alla inutilizzabilità degli elementi raccolti attraverso indagini illegittime.

Parole chiave: CEDU, domicilio, corrispondenza, indagini tributarie, tutela immediata

This paper aims at examining the compatibility of Italian legislation on tax investigations with the principles enshrined in the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR). After analysing the scope of the concepts

of “private and family life”, “domicile” and “correspondence”, provided in art. 8 ECHR, the work focuses on the conditions established to legitimise interferences from public authorities, according to the criteria «necessary in a democratic society» and «in accordance with the law». Moreover, the right to a fair trial pursuant to art. 6 ECHR is discussed in detail as the right to have an effective and complete protection against unlawful compressions of freedom rights. In conclusion, the study evaluates the compatibility of the national legal framework with the paradigm of guarantees laid down in Arts. 6 and 8 ECHR, with particular reference to the issues related to the so-called immediate protection against unlawful investigative acts, hard disk inspections, choice of investigative powers and to the non-usability of evidence deriving from unlawful tax inspections.

Keywords: ECHR, domicile, correspondence, tax investigations, immediate protection

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive. – 2. La portata del diritto alla libertà del domicilio e della corrispondenza nella giurisprudenza della Corte EDU. – 3. Le condizioni, previste dall’art. 8 CEDU, per legittimare le interferenze rispetto ai diritti fondamentali di libertà. – 3.1. Il criterio «*necessary in a democratic society*» e il principio della proporzionalità. – 3.2. Il criterio «*in accordance with the law*», quale presidio per evitare interventi arbitrari, e il diritto alla «riparazione adeguata». – 4. Il diritto all’equo processo, di cui all’art. 6 CEDU, quale diritto ad una tutela effettiva e completa contro le interferenze illegittime rispetto ai diritti di libertà. – 5. Sull’applicabilità delle garanzie sancite dalla CEDU rispetto all’esercizio dei poteri di indagine previsti dalla legislazione fiscale. – 6. Sulla compatibilità dell’apparato normativo nazionale rispetto al paradigma delle garanzie ritraibili dagli artt. 6 e 8 CEDU. – 6.1. Il problema del mancato riconoscimento di un generalizzato diritto alla tutela immediata avverso gli atti di indagine illegittimi. – 6.2. Il problema delle ispezioni dei supporti informatici e degli *hard disk*. – 6.3. Il problema della scelta dei poteri di indagine da utilizzare. – 6.4. Il problema della inutilizzabilità degli elementi raccolti attraverso indagini illegittime.

1. Considerazioni introduttive

La recente sentenza della Corte EDU sul caso *Brazzi c. Italia*¹, ancorché riferita alla normativa processualpenalistica nazionale², offre lo spunto per svolgere alcune riflessioni sul tema della compatibilità della legislazione italiana in

¹ Sent. 27 settembre 2018, n. 57278.

² Il caso riguardava, infatti, una perquisizione dell’abitazione e dei veicoli disposta dal Pubblico Ministero, sulla scorta di quanto previsto dall’art. 247 c.p.p., nell’ambito di un’indagine per evasione fiscale.

tema di indagini tributarie rispetto ai principi sanciti nella Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali (di seguito "CEDU").

È noto che i poteri di indagine di cui dispone l'Amministrazione Finanziaria italiana trovano la loro disciplina negli artt. 32 e 33, D.P.R. n. 600/1973 e negli artt. 51 e 52, D.P.R. n. 633/1972³, nei quali il legislatore regola i poteri di indagine c.d. "a tavolino" e quelli di indagine e controllo "sul posto".

Con riferimento a questi ultimi, il legislatore tributario, conscio della particolare sensibilità delle posizioni coinvolte, si è da tempo preoccupato di disciplinarne le modalità di esercizio, in particolare prevedendo un sistema di autorizzazioni sempre più stringenti mano a mano che ci si avvicina al nucleo più intimo e riservato della sfera della vita privata e familiare del contribuente⁴.

Più di recente, poi, con l'introduzione dello Statuto del contribuente, il legislatore è intervenuto per restringere i margini di apprezzamento⁵ concessi

³Almeno per quanto concerne le imposte sui redditi e l'IVA.

⁴Il tema dei poteri di accesso presso i locali del contribuente e delle garanzie a questo riconosciute è stato ampiamente affrontato in dottrina: senza pretesa di esaustività, mi limito qui a segnalare SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig., sez. comm.*, XI, 1995, p. 193 ss.; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, part. p. 185 ss.; VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, part. p. 72 ss.; GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 523 ss.; BUCCICO, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1485 ss.; ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3565 ss.

⁵Molto si è discusso in dottrina sul carattere discrezionale o meno delle decisioni che l'Amministrazione Finanziaria è chiamata ad assumere nell'esercizio dei poteri di indagine e i risultati di tale dibattito non hanno condotto ad una visione uniforme, forse anche a motivo del diverso modo di concepire la discrezionalità amministrativa: in senso favorevole alla connotazione discrezionale dell'attività istruttoria, v. tra gli altri, FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pp. 233-234; BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1198, I, p. 1080; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 225; FICARI, *Utilizzazione e trasmissione di dati bancari, segreto bancario ed accertamento tributario: dalla legge 197/1991 antiriciclaggio alla legge 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 856; MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1110 (limitatamente alla scelta su quanti e quali poteri esercitare); LOVISETTI, *Ricorso alle indagini bancarie e motivazione dell'autorizzazione*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 759 (con specifico riferimento alla scelta del tipo di potere da esercitare); nonché, in tempi meno recenti, TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 298; ZINGALI, *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione nel campo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1960, pp. 6 e 18. In senso contrario, v. invece GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 655 ss.; GALLO, (voce) *Discrezionalità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg., III, 1999, p. 536 ss.; PERRONE, (voce) *Discrezionalità (dir. trib.)*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano,

all'Amministrazione Finanziaria nella scelta del tipo di poteri di indagine da utilizzare, prevedendo, nel comma 1, art. 12, che, nell'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, l'amministrazione debba attenersi ai criteri della "effettiva esigenza di indagini e controlli sul luogo" e della "minimizzazione della turbativa" allo svolgimento delle attività commerciali e professionali del contribuente⁶.

Ebbene, è con riguardo a questi poteri di indagine "sul posto" – che presuppongono la presenza fisica dei verificatori presso i locali del contribuente e sinanche il controllo sulla persona e sui suoi effetti personali, nonché sulla corrispondenza – che si pone con particolare evidenza il tema dell'interferenza con i diritti fondamentali dell'individuo, diritti che trovano un loro referente nella Costituzione italiana (agli artt. 13, 14 e 15) e che vengono altresì sanciti dall'art. 8, par. 1, CEDU, il quale afferma il generale diritto al rispetto della «vita privata e familiare», del «domicilio» e della «corrispondenza»⁷.

2006, p. 2010; LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 81; SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 197; MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, pp. 100-101. Come ho già avuto modo di evidenziare altrove (VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 139), a me pare che, se si muove dalla concezione tradizionale di discrezionalità, si dovrebbe riconoscere che almeno alcune delle opzioni che si prospettano presuppongano una ponderazione tra interesse pubblico ed interessi privati che difficilmente consente di classificarle nella categoria delle libere scelte amministrative o in quella delle decisioni vincolate: mi riferisco, oltre a quelle che riguardano l'intensità e le modalità di esercizio di un potere [su cui conviene anche GALLO, (voce) *Discrezionalità*, cit., pp. 541-542], alle decisioni sul tipo di poteri da esercitare nel caso concreto, rispetto alle quali, l'interesse erariale che l'amministrazione è chiamata a tutelare (c.d. interesse primario), tenendo conto degli obiettivi prefissati, dei costi dei singoli mezzi e dei risultati potenzialmente ottenibili da ciascun potere, deve essere ponderato con le posizioni giuridiche dei singoli (c.d. interessi secondari), con le quali l'esercizio del potere è destinato ad interferire, anch'esse di rango costituzionale, come lo sono gli interessi erariali. In senso conforme v. anche VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, p. 1914 ss.; nonché VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 207 ss.

⁶ Anche la tematica dei limiti previsti dall'art. 12, comma 1, dello Statuto del contribuente ha formato oggetto di approfondito dibattito in dottrina, su cui, tra gli altri, si sono concentrati SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 125 ss.; SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in FANTOZZI-FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005 p. 648; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente, poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 16; TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013, p. 94; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 435 ss.

⁷ All'art. 8 CEDU fa eco l'art. 7 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea

2. La portata del diritto alla libertà del domicilio e della corrispondenza nella giurisprudenza della Corte EDU

Ora, posto che la normativa tributaria italiana riconosce il potere di accesso in tutti i locali del contribuente, siano essi destinati al mero esercizio di attività commerciali, professionali o allo svolgimento della vita privata, il primo aspetto da considerare è rappresentato dalla latitudine del concetto di «vita privata e familiare», sancito dalla CEDU.

Si tratta di un concetto che ha subito un progressivo ampliamento nella giurisprudenza della Corte EDU, la quale, partendo dalla fondamentale sentenza *Niemietz c. Germania*, del 16 dicembre 1992, ha ritenuto che non vi sia motivo di escludere i locali lavorativi dalla tutela della «vita privata e familiare», essendo invero questi i luoghi nei quali un individuo trascorre la maggior parte del proprio tempo ed ha peraltro la possibilità di stringere relazioni con altri essere umani. Secondo i giudici, infatti, sarebbe troppo restrittivo limitare l'interpretazione della vita privata come “*inner circle*”, nel quale l'individuo vive la sua vita personale, ed escludere quindi “*the outside world*”, ossia il mondo esterno, sul presupposto che la «vita privata» debba includere anche il diritto di stabilire e sviluppare relazioni con altri esseri umani. E ciò vale sia per quanti svolgono l'attività lavorativa alle dipendenze di un terzo, sia, onde evitare ingiuste discriminazioni, per coloro i quali esercitano una libera professione.

Tale concetto è stato ripreso anche nelle successive pronunce⁸ e più di recente esteso, coerentemente con la concezione della Carta quale “*living instrument*”, ad ogni attività attraverso la quale l'individuo possa sviluppare la

(di seguito “CDFUE”), il quale reca una formulazione analoga all'art. 8, par. 1, CEDU, e se ne differenzia solo per il riferimento alle «comunicazioni» in luogo della «corrispondenza». La saldatura tra le due disposizioni è poi sancita dall'art. 52, par. 3, CDFUE, a mente del quale «laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa». Inoltre, non si può dimenticare che l'art. 6 TUE, così come modificato dal Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, stabilisce che «l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea», che «l'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali» e che «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

⁸V. *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, 8 luglio 2013, e *Fernandez Martinez c. Spagna*, 12 giugno 2014.

propria identità sociale, incluse quelle di carattere economico, non necessariamente professionale⁹.

Strettamente connesso al concetto di «vita privata e familiare» è quello di «domicilio», incluso nella tutela prevista dall'art. 8 CEDU (e dall'art. 7 CDFUE). Anche in questo caso è necessario muovere dalla sentenza *Niemietz c. Germania*, nella quale i giudici, valorizzando la differenza delle versioni inglese e francese della Convenzione (nella prima si parla di «*home*», nella seconda, invece di «*domicile*»), hanno ritenuto che il termine francese abbia una connotazione più ampia rispetto al significato della parola inglese, giungendo a riconoscere la valenza della tutela dell'art. 8 CEDU, non solo all'interno delle abitazioni, ma anche negli studi professionali¹⁰. Nei successivi interventi – e segnatamente nelle cause *Société Colas Est e altri c. Francia*, 16 luglio 2002, *Buck c. Germania*, 28 luglio 2005 e *Petri Sallinen e a. c. Finlandia*, 27 dicembre 2005, nonché nella citata sentenza *Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia* – la Corte ha ribadito il medesimo ragionamento, specificando che nel termine «domicilio» sono inclusi anche i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, nonché le sedi legali delle società, siano esse di persone o di capitali¹¹.

⁹V. *Ivashchenko c. Russia*, 13 maggio 2018, laddove la Corte afferma che «*This Article also protects a right to identity and personal development, and the right to establish relationships with other human beings and the outside world. It may include activities of a professional or business nature*»; nonché *Antović e Mirković c. Montenegro*, 28 febbraio 2018: «*It is, after all, in the course of their working lives that the majority of people have a significant, if not the greatest, opportunity to develop relationships with the outside world, and it is not always possible to distinguish clearly which of an individual's activities form part of his professional or business life and which do not. There is therefore a zone of interaction of a person with others, even in a public context, which may fall within the scope of "private life", professional life being part of it*».

¹⁰V. § 30 «*As regards the word "home", appearing in the English text of Article 8 (art. 8), the Court observes that in certain Contracting States, notably Germany (see paragraph 18 above), it has been accepted as extending to business premises. Such an interpretation is, moreover, fully consonant with the French text, since the word "domicile" has a broader connotation than the word "home" and may extend, for example, to a professional person's office. In this context also, it may not always be possible to draw precise distinctions, since activities which are related to a profession or business may well be conducted from a person's private residence and activities which are not so related may well be carried on in an office or commercial premises. A narrow interpretation of the words "home" and "domicile" could therefore give rise to the same risk of inequality of treatment as a narrow interpretation of the notion of "private life" (see paragraph 29 above)*».

¹¹V. § 31 della sentenza *Buck*: «*Consequently, "home" is to be construed as including also the registered office of a company run by a private individual and a juristic person's registered office, branches and other business premises*»; nonché, negli stessi termini, § 70 della sentenza *Petri Sallinen*. V. altresì *Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia*, § 104: «*The Court first reiterates that,*

Dunque, secondo la Corte, il carattere economico dell'attività esercitata nei locali non costituisce ostacolo all'attrazione degli stessi nell'ambito del concetto di domicilio sancito dalla CEDU, neppure quando detti locali appartenano a soggetti giuridici rispetto ai quali la presenza dell'individuo – quale persona che ne ha la disponibilità e la titolarità – è quantomeno mediata dal filtro della struttura societaria.

Parimenti degna di apprezzamento è poi l'estensione che la Corte attribuisce al concetto di «corrispondenza», nel quale viene inclusa la corrispondenza commerciale e quella aperta, fino a ricomprendere il disco fisso del computer. Così nella sentenza *Petri Sallinen e a. c. Finlandia*, la Corte estende il concetto di corrispondenza anche agli *hard-disk* ed alla ricerca effettuata sui computer dell'individuo, pur se ubicati nei locali della società; e nella successiva sentenza *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, 16 gennaio 2008, riguardante il caso di un sequestro di dati elettronici presso l'ufficio di un avvocato, la Corte evidenzia come il diritto al rispetto della «*correspondence*» si riferisce tanto alla corrispondenza di una persona fisica, quanto a quella di una persona giuridica. Di particolare interesse sono altresì i più recenti interventi giurisprudenziali¹², i quali hanno approfondito il concetto di corrispondenza rilevando come la tutela dell'art. 8 CEDU trovi ragione nella confidenzialità di qualsiasi scambio o rapporto in cui sono coinvolti gli individui allo scopo di comunicare. Si tratta di un orientamento molto significativo che, anche alla luce di quanto già detto in merito al concetto di «*home*», porta i giudici ad ampliare notevolmente lo spettro delle attività e dei soggetti tutelati dalla Convenzione,

as interpreted in its case-law, the word “home”, appearing in the English text of Article 8, – the word “domicile” in the French text has a broader connotation – covers residential premises and may extend also to certain professional or business premises. It includes not only the registered office of a company owned and run by a private individual but also that of a legal person and its branches and other business premises». L'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU, di cui si è dato conto, ha condotto al superamento dell'orientamento della Corte di Giustizia UE, formulato nella sentenza 17 ottobre 1989, *Dow Chemical Ibérica SA*, cause riunite C-97/87, C-98/87, C-99/87, nella quale i giudici avevano affermato che la tutela prevista dall'art. 8 CEDU non si sarebbe estesa ai locali commerciali, poiché «questo articolo mira a tutelare la sfera di esplicazione della libertà personale dell'uomo». Ed invero, è interessante sottolineare come tale pronuncia della Corte di Giustizia UE sia antecedente alle sentenze della Corte EDU sulla causa *Niemietz* e sulle altre sopra citate e come la stessa Corte di Giustizia UE avesse motivato la propria pronuncia anche sulla scorta dalla «mancanza in materia di una giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo». Tale orientamento è stato dunque superato nella sent. 22 ottobre 2002, C-94/00, *Roquette Frères*, punto 29. In argomento v. SUDRE, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, Paris, 2017, p. 499 ss.

¹²Il riferimento è innanzitutto alle sentenze *M.N. e a. c. San Marino*, 7 ottobre 2015, e *Dragoș Ioan Rusu c. Romania*, 31 gennaio 2018.

considerando che gli argomenti qui affrontati – i termini «vita privata e familiare», «domicilio» e «corrispondenza» – sono assolutamente interconnessi fra loro e sono analizzati congiuntamente nella valutazione delle interferenze delle pubbliche autorità nei confronti degli individui. Dunque, i giudici sono giunti alla conclusione che rientrino nel concetto di corrispondenza l'invio e la ricezione di telefonate, anche se nei locali aziendali, e l'invio e la ricezione di comunicazioni ed e-mail, anche se con mezzi messi a disposizione dal datore di lavoro¹³.

Orbene, l'esame della giurisprudenza della Corte EDU sin qui condotto consente di affermare che tutti i poteri di indagine sul posto, previsti dalla normativa tributaria italiana, rientrano nell'area delle interferenze con il diritto alla «vita privata e familiare» sancito dall'art. 8 CEDU, trattandosi di poteri che, oggettivamente, possono incidere sui locali destinati allo svolgimento della vita privata e familiare, come pure di attività commerciali e professionali, sulla persona, sulla corrispondenza (degli individui e delle imprese), cartacea ed elettronica, fino agli *hard disk* dei computer.

3. *Le condizioni, previste dall'art. 8 CEDU, per legittimare le interferenze rispetto ai diritti fondamentali di libertà*

3.1. *Il criterio «necessary in a democratic society» e il principio della proporzionalità*

Si tratta dunque di stabilire a quali condizioni simili interferenze da parte delle pubbliche autorità siano ammesse dalla CEDU.

A tale proposito, il par. 2 dell'art. 8 stabilisce che dette ingerenze debbono essere previste dalla legge e debbono costituire misure necessarie al perseguimento di finalità generali, di particolare rilievo, specificamente individuate nella «sicurezza nazionale», nella «pubblica sicurezza», nel «benessere economico del paese», nella «difesa dell'ordine» e nella «prevenzione dei reati», nella «protezione della salute o della morale», o nella «protezione dei diritti e delle libertà altrui».

Tra queste mi pare che il «benessere economico del paese»¹⁴ e la «pre-

¹³ Come peraltro si legge anche nella recente sentenza *Bărbulescu c. Romania*, 5 settembre 2017.

¹⁴ Tale finalità è stata considerata appropriata dalla Corte nella sentenza *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, cit., che verteva proprio su attività ispettive di carattere fiscale («*tax audit*»).

venzione dei reati» possano prestarsi a comprendere quello che viene definito l'interesse fiscale, inteso quale interesse all'equa e generalizzata partecipazione alla spese pubbliche, con la conseguenza che si può ritenere che la richiamata disposizione ammetta la previsione di "ingerenze" o "limitazioni" ai diritti di libertà fondamentali finalizzate al contrasto ed alla repressione di comportamenti illeciti, posti in essere in violazione delle norme tributarie.

Senonché, in forza del menzionato par. 2 dell'art. 8, non è sufficiente che le misure restrittive delle libertà fondamentali sancite dalla CEDU siano funzionali al perseguimento delle predette finalità generali, ma bisogna che dette misure vengano introdotte da un atto normativo¹⁵, e che le stesse costituiscano strumenti necessari per il perseguimento delle finalità testé ricordate.

Nello specifico, dunque, la Corte è chiamata a verificare, oltre alla presenza delle finalità generali appena menzionate (che costituiscono quello che viene denominato dalla Corte come «*legitimate aim*»), l'esistenza e il rispetto delle norme dello Stato coinvolto (onde appurare che l'ingerenza sia stata svolta «*in accordance with the law*») e il fatto che l'intervento delle autorità sia stato necessario (secondo il criterio «*necessary in a democratic society*»).

Ebbene, partendo da tale ultimo elemento, mi pare si possa dire che, attraverso il riferimento alla necessità, la CEDU, non solo riconosca la centralità dei diritti di libertà fondamentali e il carattere eccezionale delle interferenze¹⁶, ma sancisca altresì il parametro – quello della proporzionalità – al quale i legislatori nazionali devono attenersi nel disciplinare dette interferenze e rispetto al quale le autorità nazionali debbono conformare le loro azioni¹⁷.

¹⁵ Che, rispetto all'ordinamento italiano, informato al principio di legalità ed alle riserve di legge di cui agli artt. 13, 14, 15 e 23 Cost., si dovrebbe sostanziare nelle fonti primarie della legge e degli atti aventi forza di legge, me che la Corte EDU relativizza in considerazione delle differenze esistenti tra gli ordinamenti dei Paesi aderenti e fa coincidere con l'esistenza di una base giuridica di diritto interno da valutare alla luce della combinazione delle fonti contemplate da ogni singolo ordinamento (v. PITEA, *Commento all'art. 8*, in BARTOLE-DE SENA-ZAGREBELSKY, *Commentario breve alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, Padova, 2012, p. 305).

¹⁶ Il carattere eccezionale – e, dunque, di stretta interpretazione – delle interferenze viene sostenuto in diverse pronunce della Corte: tra le altre v. *André et autres c. France*, 24 luglio 2008, § 40, «*Quant à la question de la "nécessité" de cette ingérence, la Cour rappelle que les exceptions que ménage le paragraphe 2 de l'article 8 appellent une interprétation étroite et [que] leur nécessité dans un cas donné doit se trouver établie de manière convaincante (Crémieux c. France, arrêt du 25 février 1993, série A n° 256-B, p. 62, § 38, et Roemen et Schmit, précité, § 68)*».

¹⁷ Dal canto suo, giova ricordare che anche la CDFUE riconosce la possibilità che vengano previste «limitazioni» all'esercizio dei diritti e delle libertà sanciti dalla medesima Carta e prescrive che dette limitazioni debbano essere contemplate dalla legge e debbano «rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà», il che significa che le limitazioni non pos-

Tuttavia, va detto che, nel pensiero della Corte, non è chiaro se il concetto di necessarietà debba essere inteso in termini di stretta imprescindibilità di una misura rispetto alla realizzazione delle finalità per le quali è adottata¹⁸, in quanto la giurisprudenza tende a limitarsi ad una valutazione, alla luce delle circostanze del singolo caso, sulla rilevanza e sulla sufficienza delle ragioni giustificative del fatto contestato e sulla proporzionalità della misura adottata rispetto all'obiettivo perseguito¹⁹. In particolare, sotto questo profilo, il giudizio sulla compatibilità dell'interferenza rispetto ai diritti fondamentali dell'art.

sono giungere sino ad annichilire i diritti di libertà. Ma, soprattutto, è da segnalare come l'art. 52, par. 1, della Carta prescriva – a carico dei legislatori nazionali – il rispetto del principio di proporzionalità e confermi quanto sancito dalla CEDU, vale a dire che le limitazioni possono essere apportate «solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o dall'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui». Tale concetto è stato ribadito anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE: in questo senso si veda la sent. 21 dicembre 2016, causa C-201/15, par. 70, in cui i giudici affermano: «A tal proposito, occorre nondimeno ricordare che l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta ammette la possibilità di apportare limitazioni all'esercizio dei diritti sanciti dalla stessa, sempre che siffatte limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di tali diritti e libertà e, nel rispetto del principio di proporzionalità, siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui»; nonché la sent. 30 giugno 2016, causa T-545/13, par. 130: «Article 52(1) of the Charter of Fundamental Rights nevertheless allows limitations on the exercise of the rights enshrined in the Charter, subject to the conditions that the limitation concerned respects the essence of the fundamental right in question and, subject to the principle of proportionality, that it is necessary and genuinely meets objectives of general interest recognised by the European Union. Further, the question whether there is an infringement of the rights of the defence and of the right to effective judicial protection must be examined in relation to the specific circumstances of each particular case, including the nature of the act at issue, the context of its adoption and the legal rules governing the matter in question».

¹⁸ Osserva in proposito PITEA, *op. cit.*, p. 307, che l'aggettivo “necessario” non sarebbe sinonimo di “indispensabile”, ma non possiederebbe neanche la flessibilità di espressioni quali “ammissibile”, “utile” o “ragionevole”.

¹⁹ Nella menzionata pronuncia *Wainwright c. The United Kingdom*, la Corte afferma che «the notion of necessity implies that the interference corresponds to a pressing social need and, in particular, that it is proportionate to the legitimate aim pursued». Sulla correlazione tra i principi di necessarietà e di proporzionalità v. altresì, tra le altre, *Chappel c. The United Kingdom*, 30 marzo 1989, § 62; nonché *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, cit., § 158: «In determining whether the impugned measure was “necessary in a democratic society”, the Court will consider whether, in the light of the case as a whole, the reasons adduced to justify it were relevant and sufficient, and whether it was proportionate to the legitimate aim pursued. In so doing, the Court will take into account that the national authorities are accorded a certain margin of appreciation, the scope of which will depend on such factors as the nature and seriousness of the interests at stake and the gravity of the interference (see, for instance, *Z v. Finland*, 25 February 1997, §§ 94 and 99, Reports of Judgments and Decisions 1997-I, and *Leander v. Sweden*, 26 March 1987, § 58, Series A no. 116)».

8 presuppone, nel pensiero della Corte, una ponderazione della natura degli interessi in gioco e della gravità dell'interferenza, da condurre secondo determinati criteri, quali, la gravità dell'illecito perseguito, l'esistenza di indizi di violazioni, il contenuto e lo scopo del mandato, l'individuazione delle modalità di svolgimento delle ricerche, le ripercussioni che possono derivare sull'attività lavorativa e sulla reputazione delle persone sottoposte alla ricerca²⁰.

²⁰ V. ad esempio, la sent. *Smirnov c. Russia*, 12 novembre 2007, § 44: «*Secondly, the Court must consider the particular circumstances of each case in order to determine whether, in the concrete case, the interference in question was proportionate to the aim pursued. The criteria the Court has taken into consideration in determining this latter issue have been, among others, the circumstances in which the search order had been issued, in particular further evidence available at that time, the content and scope of the warrant, the manner in which the search was carried out, including the presence of independent observers during the search, and the extent of possible repercussions on the work and reputation of the person affected by the search*»; la sent. *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, 16 gennaio 2008, § 57, «*In comparable cases, the Court has examined whether domestic law and practice afforded adequate and effective safeguards against any abuse and arbitrariness (see, for instance, Société Colas Est and Others, cited above, § 48). Elements taken into consideration are, in particular, whether the search was based on a warrant issued by a judge and based on reasonable suspicion, whether the scope of the warrant was reasonably limited and – where the search of a lawyer's office was concerned – whether the search was carried out in the presence of an independent observer in order to ensure that materials subject to professional secrecy were not removed (see Niemietz, cited above, § 37, and Tamosius, cited above)*»; nonché la sent. *Kolesnichenko c. Russia*, 9 aprile 2009, § 31, «*The Court has repeatedly held that persecution and harassment of members of the legal profession strikes at the very heart of the Convention system. Therefore the searching of lawyers' premises should be subject to especially strict scrutiny (see Elci and Others v. Turkey, nos. 23145/93 and 25091/94, § 669, 13 November 2003). To determine whether these measures were "necessary in a democratic society", the Court has to explore the availability of effective safeguards against abuse or arbitrariness under domestic law and to check how those safeguards operated in the specific case under examination. Elements taken into consideration in this regard are the severity of the offence in connection with which the search and seizure have been effected, whether they were carried out pursuant to a warrant issued by a judge or a judicial officer – or subjected to after-the-fact judicial scrutiny –, whether the warrant was based on reasonable suspicion and whether its scope was reasonably limited. The Court must also review the manner in which the search was executed, and – where a lawyer's office is concerned – whether it was carried out in the presence of an independent observer to ensure that material subject to legal professional privilege is not removed. The Court must finally take into account the extent of the possible repercussions on the work and the reputation of the persons affected by the search (see Camenzind v. Switzerland, 16 December 1997, § 45, Reports of Judgments and Decisions 1997-VIII; Buck, cited above, § 45; Smirnov v. Russia, no. 71362/01, § 44, ECHR 2007-...; and Wieser and Bicos Beteiligungen GmbH v. Austria, no. 74336/01, § 57, ECHR 2007-...)*». Ebbene, in tali casi i giudici hanno censurato le perquisizioni effettuate in termini ampi, con riferimento indiscriminato ad ogni oggetto o documento, talvolta addirittura in assenza di un mandato giudiziale o di una accusa ufficializzata. Anche nella sentenza *André e a. c. Francia*, 24 ottobre 2008, concernente il caso di un accesso effettuato dalle autorità fiscali presso il locale di esercizio dell'attività al fine di reperire qualsiasi documento che supportasse determinate di-

Vero è, comunque, che, se si condivide l'idea che la proporzionalità si declini, a sua volta, in un giudizio di adeguatezza del mezzo rispetto al fine, essa non dovrebbe ridursi ad un giudizio di mera ragionevolezza della misura, ma dovrebbe spingersi quanto meno fino a postulare il criterio della preferenza per il mezzo meno invasivo, a parità di risultati prevedibilmente ottenibili²¹. Ciò in ragione del fatto che, nella prospettiva dell'art. 8, la ponderazione degli interessi (la tutela dei diritti fondamentali, da un lato, e la realizzazione degli interessi generali, dall'altro) sottesa al principio della proporzionalità, non dovrebbe prescindere da una valutazione complessiva dell'azione e dell'insieme delle misure adottabili e, dunque, non dovrebbe ridursi ad accertare la mera idoneità al raggiungimento dello scopo dello strumento adottato, dovendo spingersi a valutare se la compressione arrecata al diritto fondamentale sia stata adeguata allo scopo. Ed invero, non si dovrebbe trascurare il fatto che le misure che vengono in rilievo rispetto all'art. 8 rappresentano delle limita-

chiarazioni concernenti sospette attività fraudolente, la Corte è giunta a ritenere la ricerca ed il sequestro sproporzionati rispetto all'obiettivo perseguito (v. § 48: «*The Courts finds that, in the circumstances of the case, the search and seizures carried out at the applicants' premises were disproportionate to the aim pursued*»). Più genericamente, infine, nella sentenza relativa al caso *Bernh Larsen AS e a. c. Norvegia*, in cui il ricorrente era stato obbligato dagli ispettori fiscali a fornire una copia dei dati contenuti nel server della società, condiviso peraltro con altri due soggetti, la Corte ha affermato che le autorità dei singoli Stati debbono raggiungere quello che viene definito un "fair balance", un giusto equilibrio tra garanzia della tutela del domicilio e della corrispondenza dei cittadini ed interesse pubblico tutelato dalla pubblica autorità.

²¹ Su questo punto mi sembra si registri una certa convergenza tra gli autori che si sono impegnati nella sistematizzazione del principio di proporzionalità, muovendo dalle teorizzazioni della dottrina tedesca dei c.d. «tre gradini», nella quale la proporzionalità viene idealmente scomposta in tre elementi (idoneità, necessità e adeguatezza), tra loro inscindibili, ancorché distinguibili. Siamo dunque di fronte ad un principio generale dell'ordinamento il quale innerva, con declinazioni diverse, tanto la relazione giuridica tra legge e atto amministrativo, quanto quella tra legge e atto amministrativo, nella ricerca di un punto di equilibrio (di una giusta misura) tra i diversi valori ed interessi coinvolti tanto nell'esercizio del potere legislativo, quanto nell'esplicazione della funzione amministrativa [senza pretesa di esaustività, v. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998, part. pp. 24 ss. e 143 ss.; VIPIANA, *Introduzione allo studio della ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993, part. pp. 79-86; SANDULLI, *Proporzionalità*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, p. 4643 ss.; CERRI, *Ragionevolezza delle leggi*, in *Eng. giur.*, XV, 2005, part. p. 7; MORRONE, (voce) *Bilanciamento (giust. cost.)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2008, p. 196 ss.; COGNETTI, *Principio di proporzionalità, profili di teoria generale e analisi sistematica*, Torino, 2011, part. p. 224 ss. Utili riferimenti ricostruttivi si rinvengono anche in MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Ospedaletto (PI), 2012, pp. 11-67; e in MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2017, part. p. 49 ss.].

zioni e delle interferenze rispetto ai diritti fondamentali, sicché il giudizio di adeguatezza di tali misure, in rapporto all'obiettivo generale perseguito, dovrebbe declinarsi in un giudizio di adeguatezza della compressione arrecata al diritto fondamentale, rispetto al predetto obiettivo generale. E, da questo punto di vista, mi pare emerga in modo chiaro come la compressione non possa dirsi adeguata (e, dunque, proporzionata) qualora si possa ragionevolmente ritenere che lo scopo perseguito avrebbe potuto essere raggiunto, non solo impiegando in modo meno oppressivo un certo strumento di indagine, ma anche avvalendosi di un mezzo meno invasivo.

3.2. *Il criterio «in accordance with the law», quale presidio per evitare interventi arbitrari, e il diritto alla «riparazione adeguata»*

Venendo ora al criterio «*in accordance with the law*», sul quale si appuntano anche le argomentazioni svolte dalla sentenza Brazzi da cui siamo partiti, la Corte è chiamata a verificare se l'ingerenza sulle libertà fondamentali sia coerente rispetto alla legge del singolo Stato: si tratta di una valutazione, invero piuttosto circoscritta²², che concerne la presenza o meno di basi legali nello Stato in questione e l'esistenza di disposizioni di legge sufficientemente accessibili e dettagliate, al fine di permettere all'individuo di regolare la propria condotta²³ e di evitare interferenze arbitrarie da parte delle pubbliche autorità con i diritti fondamentali sanciti dall'art. 8²⁴. Ciò presuppone, ad avviso della Corte, che la legge debba indicare con sufficiente chiarezza lo scopo delle misure che possono essere adottate e le modalità di effettuazione di dette misure²⁵.

²² Giacché la Corte ritiene che competa ai giudici nazionali la valutazione e la corretta interpretazione del diritto interno: v. *Petri Sallinen e altri c. Finlandia*, cit., § 77; nonché *Buck c. Germania*, cit., § 37: «*In a sphere covered by written law, the "law" is the enactment in force as the competent courts have interpreted it. In this connection, the Court reiterates that its power to review compliance with domestic law is limited, it being in the first place to the national authorities, notably the courts, to interpret and apply that law*».

²³ Così si legge nella sentenza *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, cit., § 123: «*The law must thus be adequately accessible and foreseeable, that is, formulated with sufficient precision to enable the individual – if need be with appropriate advice – to regulate his conduct*».

²⁴ Osserva, invero, la Corte che «*Article 8 § 2 requires the law in question to be "compatible with the rule of law"*» e che, in tale contesto, «*the domestic law must provide some protection to the individual against arbitrary interference with Article 8 rights*» (v., tra le altre, sent. *Heino c. Finlandia*, cit., § 41). Nello stesso senso v. anche la sent. *Gillan and Quinton c. The United Kingdom*, 12 gennaio 2010, § 77.

²⁵ «*The law must indicate with sufficient clarity the scope of any such discretion conferred on the competent authorities and the manner of its exercise*»: sent. *Gillan and Quinton*, cit., § 77.

Inoltre, la Corte ritiene che la necessità di una base legale e del rispetto della «*rule of law*» presupponga, come condizione necessaria, ancorché non sufficiente, l'esistenza di un controllo effettivo, da parte dell'autorità giudiziaria. Ed allorquando la legge non subordina l'effettuazione di un'interferenza con un diritto fondamentale ad un previo atto dell'autorità giudiziaria, tale carenza dovrebbe essere controbilanciata dal riconoscimento di un diritto di ottenere un effettivo giudizio a posteriori, sia in fatto che in diritto, sulla legittimità e sulla necessità della misura adottata, oltre che sulle modalità seguite nella sua realizzazione²⁶. Ciò al fine di assicurare all'interessato una «riparazione adeguata» al diritto fondamentale eventualmente leso. Sicché, in assenza di una tale garanzia – la cui sussistenza deve essere vagliata non solo in astratto, ma con specifico riferimento al caso concreto²⁷ – è lo stesso diritto fondamentale, sancito dall'art. 8 CEDU, ad essere leso, mercé la mancanza di una sufficiente base legale.

La giurisprudenza della Corte denota, dunque, una certa severità nella valutazione di tale requisito, in particolare con riferimento alla condizione della «compatibilità con il principio dello stato di diritto», una severità dettata dalla consapevolezza che abusi e misure arbitrarie, ancorché dirette a tutelare finalità di carattere generale, possono compromettere l'esistenza e l'effettività dei diritti fondamentali di libertà, così come dalla stessa Corte plasmati.

Ecco che, allora, pur ammettendo che le legislazioni nazionali possano non subordinare l'esecuzione di interferenze ad un controllo giurisdizionale *ex ante*, la Corte pretende che sia previsto un controllo giurisdizionale *ex post*, che sia

²⁶ Anche sul punto v. sent. *Heino c. Finlandia*, § 45. Nello stesso senso v. la sentenza *Prezhdarovi c. Bulgaria*, 16 febbraio 2015, nella quale la Corte, dopo aver confermato che l'assenza di un mandato giudiziale deve essere controbilanciata dalla possibilità in seguito di ottenere un nuovo giudizio sulla questione (§ 46: «*The Court has considered that in such a situation, the absence of a prior judicial warrant may be counterbalanced by the availability of a retrospective judicial review*»), evidenzia come il c.d. «*post factum judicial review*» debba consentire una significativa revisione circa la legittimità e la giustificazione delle misure adottate, onde garantire la protezione dei diritti sanciti dall'art. 8 CEDU (§ 50 «*the Court finds that the lack of clear rules regarding the scope of the judicial review in such a situation, combined with the lack of any meaningful review of the lawfulness of and the justification for the measure, rendered the post factum judicial review ineffective for the purposes of the protection of the applicants' rights as guaranteed by Article 8 of the Convention*»).

²⁷ Proprio nella pronuncia *Brazzi c. Italia*, la Corte ha ravvisato la mancanza del requisito della base legale nella legislazione italiana in materia di perquisizioni domiciliari, in quanto, pur essendo previsto il diritto di contestare in giudizio la legittimità della misura istruttoria posta in essere, nondimeno nel caso di specie ciò non era potuto avvenire in quanto la perquisizione non aveva condotto ad alcun sequestro e l'art. 257 c.p.p. consente l'accesso al riese solo in caso di perquisizioni seguite da sequestro di beni.

effettivo, in considerazione del caso specifico, e che consenta all'interessato l'ottenimento di una «riparazione adeguata» del pregiudizio subito²⁸.

Senonché, rispetto a tale «riparazione adeguata» – che nel pensiero della Corte costituisce una misura compensativa rispetto alla lesione già perpetrata (che l'ordinamento dello Stato non ha inteso scongiurare) – non è del tutto chiaro se la stessa Corte consideri sufficiente l'esclusione dal processo degli elementi di prova raccolti all'esito della misura giudicata illegittima o non necessaria²⁹ ovvero la possibilità (concreta) di ottenere il risarcimento del danno subito³⁰. A me pare che, se così fosse, se, cioè, si potesse prescindere dalle finalità dell'effettivo controllo giurisdizionale *ex post*, potrebbero sorgere delle perplessità quanto all'adeguatezza della riparazione, la quale dovrebbe anch'essa essere valutata con estremo rigore, nella sua idoneità a rimuovere, concretamente, nel caso specifico, tutti gli effetti negativi che possono essere derivati alla posizione giuridica dell'interessato, sia in termini processuali, sterilizzando la possibilità di utilizzare elementi di prova illegittimamente raccolti, sia in termini patrimoniali, attraverso il risarcimento dei danni, economici, morali o reputazionali, subiti.

²⁸ V. sent. *Brazzi c. Italia*, cit., § 44; nonché sent. *Delta Pekárny e altri c. Repubblica Ceca*, 2 ottobre 2014, § 87.

²⁹ Il dubbio deriva dal fatto che, mentre nella giurisprudenza precedente (citata anche dalla sent. *Brazzi c. Italia*) la Corte aveva ripetutamente sostenuto che il diritto ad un riesame giudiziario e la possibilità di escludere le prove illegittimamente acquisite costituiscono «un'importante garanzia», in quanto dovrebbero scoraggiare le autorità investigative dall'utilizzo di mezzi illegittimi, e offrono dunque «una tutela sufficiente contro l'arbitrio» (v. sent. *Uzun c. Germania*, 2 settembre 2010, § 69; nonché sent. *Trabajo Rueda c. Spagna*, 30 maggio 2017, § 37), nella sentenza *Brazzi c. Italia* la Corte prende in considerazione anche il diritto dell'interessato di agire per il risarcimento del danno subito per effetto dell'azione illegittima, senza tuttavia chiarire – avendo comunque respinto l'eccezione del Governo italiano (per le ragioni che dirò qui di seguito) – se l'esistenza di tale diritto sarebbe sufficiente ad integrare la «riparazione adeguata», richiesta dalla stessa Corte, nel caso in cui non fosse prevista la regola della inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte.

³⁰ Come ho anticipato, anche l'esistenza di tale diritto ha formato oggetto di una valutazione rigorosa da parte della Corte, non solo in termini generali ed astratti, ma anche in una prospettiva pratica e concreta, nella sent. *Brazzi c. Italia*, al punto che non è stata considerata idonea la previsione della L. 13 aprile 1988, n. 117, sia perché l'interessato avrebbe dovuto dimostrare il dolo o la colpa grave delle autorità precedenti, sia perché «il Governo non ha fornito esempi atti a dimostrare che tale azione sia stata intentata con successo in circostanze simili».

4. Il diritto all'equo processo, di cui all'art. 6 CEDU, quale diritto ad una tutela effettiva e completa contro le interferenze illegittime rispetto ai diritti di libertà

Tale quadro delle garanzie previste dalla CEDU a tutela delle libertà fondamentali sancite dall'art. 8 trova il suo completamento, sul piano processuale, nel diritto all'accesso a forme di tutela giudiziaria concreta ed effettiva, in virtù di quanto stabilito dall'art. 6 della Convenzione³¹. In particolare, tale disposizione, nel riconoscere il diritto di ogni persona «a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti», si ritiene richieda la previsione di un controllo giurisdizionale effettivo, sia in fatto sia in diritto, circa la regolarità delle interferenze realizzate sui diritti di libertà, che consenta di prevenire il verificarsi di violazioni ovvero, laddove queste siano state già perpetrate, l'ottenimento di un risarcimento appropriato³².

Sicché, nella prospettiva della Corte EDU, è necessario che la legge, allorché disciplina le misure che possono comprimere le libertà della persona, del domicilio e della corrispondenza, preveda il diritto dell'interessato ad una tutela effettiva e completa, da parte di un organo giurisdizionale che sia indipendente dalle parti (l'autorità che agisce, da un lato, e il soggetto che subisce l'azione, dall'altro). Una tutela che la Corte ha giudicato insufficiente («*plus théorique que effectif*») allorché è stata chiamata a valutare la normativa francese in materia di ispezioni fiscali, ancorché questa prevedesse, tra l'altro, che le indagini fossero autorizzate dal Presidente del Tribunale di Grande Istanza, che il provvedimento di autorizzazione fosse motivato, che il magi-

³¹ Accanto all'art. 6, peraltro, deve essere considerato il disposto dell'art. 13 CEDU, il quale contempla il diritto ad un ricorso effettivo in caso di violazione delle libertà riconosciute dalla Convenzione. Tuttavia, la Corte generalmente ritiene che l'art. 6, par. 1, costituisca una *lex specialis* rispetto all'art. 13, e che le esigenze del primo, che coinvolgono l'intera gamma delle garanzie delle procedure giudiziarie siano più rigorose di quelle di cui all'art. 13, che sono da esse assorbite: v. tra le altre la sent. *André c. Francia* e la giurisprudenza ivi richiamata.

³² V. la sentenza *Ravon e altri c. Francia*, 21 maggio 2008, § 28: «*Selon la Cour, cela implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié*».

strato mantenesse il controllo dell'indagine tramite un ufficiale di polizia giudiziaria a ciò designato e che avverso il provvedimento autorizzativo del magistrato fosse previsto il ricorso in Cassazione³³. Dunque, ad avviso della Corte, anche nella prospettiva dell'art. 6 CEDU, si rende necessaria la previsione di un diritto di impugnazione pieno, che riguardi il merito (in fatto e in diritto) della legittimità della misura adottata e che non si limiti alla possibilità di ottenere un indennizzo per eventuali danni subiti³⁴.

I presidi di garanzia che si ritraggono dalle due disposizioni (l'art. 8, da un lato, e l'art. 6, dall'altro) sembrano allora tra loro speculari, anche se la Corte non manca di evidenziare come l'art. 6 pretenda che il controllo venga posto in essere da un soggetto che sia indipendente dall'autorità procedente, anche nel caso in cui questa sia rappresentata dall'autorità giudiziaria.

Ma non sembra essere questa l'unica differenza tra le due disposizioni.

Come emerge con limpidezza dalla sentenza Ravon (§ 30), infatti, la Corte riconosce che la previsione di un'autorizzazione a procedere ad ispezioni domiciliari da parte di un giudice – in modo che, a prima vista, un sindacato giurisdizionale si trovi integrato nel processo decisionale stesso – se può essere considerata idonea, sul terreno di cui all'art. 8 della Convenzione, a garantire la conservazione del diritto alla *privacy* e del domicilio, non viene reputata sufficiente rispetto all'art. 6, par. 1, allorché la persona interessata dalla perquisizione in programma – che ignora in questa fase l'esistenza di un procedimento nei suoi confronti – non possa essere ascoltata. Dunque, rispetto all'art. 6, la Corte ritiene necessario che, qualora il potere di autorizzare l'accesso domiciliare venga attribuito ad un giudice, deve essere garantito alla persona interessata il diritto al contraddittorio, al fine di realizzare il diritto ad un equo processo sancito dalla Convenzione³⁵.

³³V. sentenze Ravon, cit., § 31; Andrè, cit., § 33-34; *Kandler e altri c. France*, 18 settembre 2018, § 25-26; *Maschino c. Francia*, 16 ottobre 2008; *Società IFB c. Francia*, 20 novembre 2008.

³⁴V. sent. Ravon § 33, laddove la Corte rileva come le possibilità di agire previste dalla legislazione francese «*permettent l'obtention d'une indemnisation dans l'hypothèse de dégats occasionnés lors d'une visite domiciliaire plutôt qu'un contrôle de la régularité de la décision prescrivant celle-ci et des mesures prises sur son fondement, de sorte que l'on ne peut y voir le "contrôle juridictionnel effectif" requis*».

³⁵Senza peraltro dimenticare che v'è chi ritiene che la Corte abbia inteso subordinare l'effettuazione di accessi o ispezioni domiciliari all'esistenza di una preventiva autorizzazione dell'autorità giudiziaria [in tal senso v. GREGGI-BURIANI, *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in DI PIETRO-TASSANI, (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 148]. Tale ipotesi, tuttavia, non sembra particolarmente verosimile, in quanto il § 30 della sentenza Ravon (nel quale la Corte evoca il diritto dell'interessato ad essere sentito dal

Al di là di queste differenze, però, un punto che merita di essere chiarito è se, rispetto all'art. 6, sia necessario che i mezzi di impugnazione messi a disposizione dell'interessato siano tali da consentirgli di evitare l'esecuzione (o la prosecuzione) dell'azione ritenuta illegittima e, dunque, se sia necessario che l'ordinamento preveda il diritto di ottenere una tutela in via inibitoria-cautelare³⁶.

In effetti, mentre la giurisprudenza sull'art. 8 richiede la previsione legislativa di un'alternativa tra controllo giudiziale *ex ante* e controllo giudiziale *ex post*³⁷ – nel senso che, qualora la legislazione non contempra un controllo giurisdizionale preventivo, sia quanto meno necessario che sia previsto un controllo giurisdizionale a posteriori – si potrebbe essere indotti a pensare che quella sull'art. 6 consideri necessaria la previsione di un diritto dell'interessato di agire per prevenire la realizzazione della misura («*prévenir la survenance de l'opération*») e collochi il diritto di agire per ottenere una riparazione adeguata («*redressement approprié*») nell'eventualità in cui, di fatto, l'operazione irregolare abbia avuto luogo («*dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu*»)³⁸.

giudice che dispone l'accesso) è formulato in connessione a quanto affermato nel precedente § 29 (nel quale la Corte ha giudicato insufficiente il diritto dell'interessato di impugnare l'ordinanza di autorizzazione all'accesso avanti alla Corte di cassazione francese, essendo tale giudizio limitato ad un controllo di legittimità) come replica all'obiezione secondo cui il controllo giurisdizionale di fatto e di diritto sarebbe stato garantito dalla circostanza che l'autorizzazione all'accesso rientrasse nelle prerogative di un giudice. Ebbene, la Corte chiarisce che tale eventualità non è sufficiente a colmare la lacuna evidenziata nel precedente § 29 («*comblar cette lacune*»), come a dire che, in ogni caso, nella fattispecie prospettata, non è configurabile quel controllo giurisdizionale effettivo, in fatto e in diritto, richiesto dall'art. 6 CEDU, sia perché il ricorso in Cassazione è un giudizio a critica limitata, sia perché l'autorizzazione del giudice non è rilasciata in contraddittorio con l'interessato. Ma la Corte non mi sembra si spinga a ritenere necessario che ogni accesso domiciliare debba essere previamente autorizzato dall'autorità giudiziaria, bensì pretende che l'interessato abbia il diritto di agire, avanti ad un giudice per ottenere un controllo effettivo, sia in fatto sia in diritto, sulla regolarità della misura adottata (a prescindere dal fatto che, in base alla legge, tale misura sia stata disposta dall'autorità giudiziaria o dall'autorità amministrativa).

³⁶ Il dubbio deriva dal fatto che, nella sentenza Ravon, la Corte afferma che i ricorsi disponibili debbono permettere sia di prevenire il verificarsi dell'operazione, sia, nell'ipotesi in cui un'operazione abbia avuto luogo, di fornire all'interessato un risarcimento appropriato.

³⁷ Da ultimo, la sent. *Brazzi c. Italia*, cit., §§ 43-44 afferma che «nei casi in cui la legislazione nazionale non prevede un controllo giurisdizionale *ex ante factum* ... dovrebbero esistere altre garanzie» e che «l'assenza di un controllo giurisdizionale *ex ante* può essere compensata dalla realizzazione di un controllo giurisdizionale *ex post facto*».

³⁸ Nella sentenza Ravon, infatti, la Corte non contempla l'eventualità che la legislazione non preveda un controllo giurisdizionale preventivo, né che il controllo *ex post* vada a controbilan-

Si tratterebbe, tuttavia, di un'ipotesi ricostruttiva che, oltre a non trovare un chiaro supporto testuale nella giurisprudenza della Corte, giungerebbe a risultati poco coerenti dal punto di vista sistematico, nel senso che, una volta ammessa – sul piano sostanziale, rispetto all'art. 8 – l'eventualità che la legislazione nazionale non contempli un controllo giurisdizionale *ex ante* e che, in simili casi, tale mancanza debba essere controbilanciata dalla previsione di un controllo giurisdizionale *ex post* che consenta di ottenere una «riparazione adeguata», sarebbe poco ragionevole ritenere che – sul piano della tutela processuale, di cui all'art. 6 – non sia sufficiente riconoscere all'interessato il diritto di agire in giudizio per ottenere la rimozione degli effetti negativi derivanti dall'azione illegittima già completata, ma sia necessario affermare il diritto di opporsi alla realizzazione della misura che si assume *contra legem*.

In altri termini, una volta che, sul piano sostanziale, la giurisprudenza si assesti su una posizione meno garantista – che, verosimilmente anche per tener conto delle esigenze investigative, colloca il livello minimo di tutela del diritto fondamentale sulla rimozione delle conseguenze negative di una certa misura illegittima – non sembrano esservi molti spazi per recuperare un maggior grado di protezione – quale consisterebbe nella possibilità di evitare che le lesioni ai diritti fondamentali si verifichino – facendo leva sull'art. 6, che è norma deputata a garantire la pienezza del diritto di difesa, secondo i parametri del giusto processo. A me pare, infatti, che tale disposizione sia destinata ad entrare in gioco – per assicurare che ogni ordinamento garantisca un controllo giurisdizionale effettivo, in contraddittorio con l'interessato, sulla regolarità delle misure poste in essere – in un momento logicamente successivo rispetto a quello in cui, in ossequio all'art. 8, la Convenzione si preoccupa che gli Stati debbano fissare i parametri normativi per la salvaguardia del diritto fondamentale e per evitare che lo stesso possa essere esposto a misure arbitrarie e sproporzionate. Dunque, il diritto all'equo processo dovrebbe trovare applicazione nelle circostanze in cui ciascun ordinamento abbia previsto – in ciò obbligato in virtù dell'art. 8 – che le misure limitative dei diritti fondamentali debbano essere sottoposte al controllo giurisdizionale, circostanze che, secondo la Corte EDU, possono essere collocate sia in un momento anteriore alla realizzazione della misura (in una prospettiva inibitoria), sia, in alternativa, in un momento successivo all'effettuazione della stessa (in una prospettiva meramente riparatoria).

ciare tale mancanza, bensì l'eventualità che la misura sia stata posta in essere senza che l'interessato abbia potuto agire per prevenirla.

Pertanto, mi pare si dovrebbe concludere nel senso che, specie dopo le recenti pronunce sull'art. 8, dalla giurisprudenza della Corte non si possano ricavare elementi univoci per affermare che il diritto ad un controllo giurisdizionale effettivo sulla regolarità delle decisioni che dispongono interferenze con la sfera domiciliare dovrebbe postulare – oltre al diritto di ottenere una riparazione adeguata, nel caso in cui l'interferenza sia stata già attuata senza consentire all'interessato di difendersi preventivamente – anche il riconoscimento del diritto di agire in giudizio per prevenire la realizzazione dell'interferenza considerata illegittima, e dunque di impugnare l'atto che disponga l'accesso, onde impedire che questo venga realizzato o per sospenderne l'esecuzione.

5. *Sull'applicabilità delle garanzie sancite dalla CEDU rispetto all'esercizio dei poteri di indagine previsti dalla legislazione fiscale*

A questo punto, si tratta di verificare se, rispetto ai poteri di indagine attribuiti all'amministrazione fiscale, operino le limitazioni e le garanzie, sopra evidenziate, così come modellate dalla Corte EDU.

Il dubbio potrebbe sorgere dal fatto che, con riferimento all'art. 6 CEDU, la Corte ha tradizionalmente dimostrato una certa ritrosia all'estensione, *tout court*, alla materia tributaria delle garanzie dell'«equo processo», per le difficoltà ravvisate nell'inquadrare tale materia sia tra quelle di carattere civile, sia tra quelle strettamente penali, cui guarda il citato art. 6³⁹.

Tuttavia, a parte il fatto che⁴⁰, anche rispetto all'art. 6, le aperture della

³⁹ Mi riferisco, ad esempio, alla sentenza *Ferrazzini c. Italia*, 12 luglio 2001.

⁴⁰ Come rilevano anche DEL FEDERICO, *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, p. 206 ss.; DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 80 ss.; MULEO, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 762 ss.; CORDEIRO GUERRA, *La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, p. 233 s.; DELLA VALLE, *Giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, p. 362 ss.; MASTELONE, *L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, pp. 181-188; DORIGO, *La tutela internazionale dei diritti del contribuente*, in CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milanofiori Assago, 2016, p. 169 ss. In senso critico sulle

Corte verso la materia tributaria sono sempre più numerose e rilevanti⁴¹, vi sono alcuni argomenti che inducono ad applicare le garanzie di cui all'art. 8 anche alle indagini tributarie, le quali non v'è dubbio che, sul piano oggettivo e funzionale, rappresentino delle ingerenze idonee a comprimere e limitare i diritti di libertà di cui all'art. 8 CEDU.

Mi riferisco, anzitutto, al fatto che, una volta accettato che l'interesse fiscale (all'equa e generalizzata partecipazione alle spese pubbliche) rientri tra le finalità giustificative delle interferenze alle libertà di cui all'art. 8, sarebbe oltrremodo irragionevole sottrarre le ingerenze poste in essere per motivi fiscali alle garanzie previste e desumibili dal medesimo art. 8.

Inoltre, non mi sembra secondario l'approdo cui si perviene circa il carattere "penale" – nella prospettiva dell'art. 6 CEDU – delle sanzioni, formalmente amministrative, collegate alle infrazioni fiscali⁴², che possono essere irrogate

conclusioni della sentenza Ferrazzini, v. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, p. 743 ss.; MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'«interesse fiscale»?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, p. 800 ss.; GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 11 ss.; nonché, più in generale, sulla teorizzata inapplicabilità dell'art. 6 alla materia tributaria, DORIGO, *Considerazioni storico-sistematiche sull'inapplicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, p. 107 ss.; CRISAFULLI, *La CEDU e le garanzie nei diversi sistemi processuali*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, p. 48 ss.; BAKER, *Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?*, in *Intertax*, 2001, p. 205 ss.; BACKER, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *British Tax Review*, 2000; RICHARDSON, *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matter of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, in *EC Tax Review*, 2017, p. 331 ss.; KLEEMAN, *The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 45 ss.

⁴¹ Fra le più recenti vedasi la summenzionata Bernh Larsen Holding AS, nonché *Ravon c. Francia*, 21 febbraio 2008, *Buffalo c. Italia*, 3 ottobre 2003 e *SA Cabinet Diot et SA Gras Savoye c. Francia*, 22 ottobre 2003.

⁴² V. sentenza *Jussila c. Finlandia*, 23 novembre 2006. Nel caso in questione il ricorrente era tenuto a pagare l'IVA non dichiarata e la Corte ha primariamente escluso la generale applicabilità delle tutele ex art. 6 CEDU ai procedimenti in materia tributaria. Tuttavia, ha poi aggiunto che, qualora il procedimento assumesse caratteri penali ("criminal aspect"), esso sarebbe rientrato nel campo di applicazione della tutela. Al fine di determinare la presenza o meno del carattere penale, i giudici si sono avvalsi dei cosiddetti "criteri Engel", poiché stabiliti in occasione della causa *Engel c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976. Secondo quest'impostazione, un'accusa è considerata penale ai fini dell'applicazione dell'art. 6 se nel diritto interno ha rilevanza penale ed in relazione alla natura dell'illecito ovvero al grado di severità della pena, anche a prescindere dall'entità: Jussila, § 29: «The issue therefore arises in this case whether the proceedings were "criminal" within the autonomous meaning of Article 6 and thus attracted the guarantees of Article 6 under that head».

all'esito delle indagini tributarie, in ragione della loro funzione repressiva e preventiva, trattandosi di un elemento che, dal punto di vista sistematico, spinge verso l'estensione alla materia tributaria del sistema di garanzie plasmato dalla Corte per arginare le interferenze poste in essere per finalità penali.

Sicché mi pare si possa convergere sull'idea che anche le interferenze, rispetto alla sfera delle libertà personali fondamentali, per finalità fiscali trovino nell'art. 8, da un lato, la loro legittimazione e, dall'altro lato, il loro limite, nel rispetto dei principi di necessità e di proporzionalità, alla stessa stregua di quanto avviene per le ingerenze di natura penale.

6. Sulla compatibilità dell'apparato normativo nazionale rispetto al paradigma delle garanzie ritraibili dagli artt. 6 e 8 CEDU

6.1. Il problema del mancato riconoscimento di un generalizzato diritto alla tutela immediata avverso gli atti di indagine illegittimi

Ora, la circostanza che le interferenze connesse alle indagini di natura fiscale rientrino nell'orbita dell'art. 8 CEDU porta con sé delle implicazioni particolarmente rilevanti quanto alla conformità della normativa italiana rispetto alla Convenzione⁴³.

Una prima valutazione da effettuare concerne la struttura dell'impianto normativo concernente il potere di accesso nei locali del contribuente, potere

⁴³ Giova peraltro rammentare che, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale, i principi CEDU, pur non avendo automatico ingresso nell'ordinamento nazionale alla stregua di norme precettive, tuttavia possono costituire parametro per l'interpretazione, in chiave sistematica, della legislazione nazionale, in considerazione del fatto che detti principi integrano il disposto di cui all'art. 117, comma 1, Cost. Mi limito qui a segnalare, oltre alle sentt. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349 la recente Pronuncia 11 maggio 2017, n. 109, nella quale la Corte ribadisce che «nell'attività interpretativa che gli spetta ai sensi dell'art. 101, comma 2, Cost., il giudice comune ha il dovere di evitare violazioni della Convenzione europea e di applicarne le disposizioni, sulla base dei principi di diritto espressi dalla Corte EDU, specie quando il caso sia riconducibile a precedenti di quest'ultima (santt. n. 68/2017, n. 276 e n. 36/2016). In tale attività, egli incontra, tuttavia, il limite costituito dalla presenza di una legislazione interna di contenuto contrario alla CEDU: in un caso del genere – verificata l'impraticabilità di una interpretazione in senso convenzionalmente conforme, e non potendo disapplicare la norma interna, né farne applicazione, avendola ritenuta in contrasto con la Convenzione e, pertanto, con la Costituzione, alla luce di quanto disposto dall'art. 117, comma 1, Cost. – deve sollevare questione di legittimità costituzionale della norma interna, per violazione di tale parametro costituzionale (*ex plurimis*, sentenze n. 150 del 2015, n. 264 del 2012, n. 113 del 2011, n. 93 del 2010, n. 311 e n. 239 del 2009)».

che, come si è anticipato, è subordinato ad un sistema di autorizzazioni via via più stringenti, mano a mano che ci si allontana dai luoghi destinati al mero svolgimento di attività commerciali e ci si avvicina ai locali dedicati alla dimensione intima e familiare. Un sistema di garanzie che si impernia sul ruolo attribuito all'autorità giudiziaria – quale organo terzo rispetto all'Amministrazione Finanziaria procedente – nel rilascio dell'autorizzazione all'accesso nei locali e negli elementi che il magistrato è chiamato a valutare ai fini dell'autorizzazione. Ebbene, tale scelta legislativa – che affonda le sue radici nella epocale riforma degli anni '70 del secolo scorso – denota una sensibilità del legislatore tributario che, per certi versi, va addirittura oltre quanto richiesto dalla nostra Costituzione, la quale – si ricorderà – non prevede la c.d. riserva di giurisdizione per le interferenze alla libertà domiciliare, consistenti in «accertamenti» ed «ispezioni», dettate da «fini economici e fiscali». Sicché, in tale prospettiva, la scelta del legislatore di differenziare le autorizzazioni richieste per l'accesso in funzione del grado di intimità dei locali, da un lato, è rispondente al dettato dell'art. 14 Cost. e, dall'altro lato, pare dotata di una sua razionalità, nella misura in cui incrementa, rispetto a quanto richiesto dalla Costituzione, le garanzie per alcuni luoghi, secondo un parametro – legato al grado di intimità degli stessi – oggettivo e ragionevole.

Analoghe conclusioni dovrebbero valere anche rispetto all'art. 8 CEDU, il quale, pur comprendendo nel concetto di «domicilio» i luoghi destinati ad attività economiche, non richiede che le interferenze in detti locali debbano essere previamente autorizzate dall'autorità giudiziaria.

Si ricorderà, inoltre, come la Corte EDU abbia ritenuto che la mancata previsione normativa di un controllo giudiziale *ex ante* debba essere compensata dalla possibilità di adire *ex post* l'autorità giudiziaria per ottenere un «controllo effettivo» sulla legittimità e sulla necessità dell'interferenza con la libertà domiciliare, consistente nell'accesso⁴⁴.

Si tratta allora di verificare l'adeguatezza, rispetto a tale posizione, dell'apparato normativo interno, il quale – come noto – si ritiene non contempli la generalizzata possibilità di una tutela immediata avverso gli atti d'indagine illegittimi⁴⁵, ma ne rinvi la valutazione al momento dell'impugnazione dell'eventuale atto impositivo che si basi sulle risultanze dei predetti atti istruttori.

⁴⁴V. sent. *Heino c. Finlandia*, cit., § 45, nonché *Prezhdarovi c. Bulgaria*, 16 febbraio 2015, cit., § 46. La circostanza che il controllo giurisdizionale debba vertere sulla «legittimità» e sulla «necessità» della misura è particolarmente rimarcato dalla sent. *Brazzi c. Italia* (nella versione ufficiale in francese la Corte, al § 44, parla di «*légalité*» e di «*nécessité de la mesure*»).

⁴⁵Il tema ha formato oggetto di numerosi interventi e di diversi pronunciamenti giurispru-

Ebbene, mi pare evidente come tale impostazione non si collochi al livello più elevato in termini di protezione dei diritti di libertà, in considerazione del mancato riconoscimento di un diritto alla tutela in via cautelare contro gli atti di accesso illegittimi. Siamo peraltro di fronte ad una carenza che neppure la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione ha ritenuto di colmare nel momento in cui è stata chiamata a valutare l'autonoma e immediata impugnabilità dell'atto di indagine posto in essere dall'Amministrazione Finanziaria. Ed invero, nel negare tale possibilità, e nel confermare il principio della tutela differita, la Corte ha dovuto confrontarsi con il rischio di un «vuoto di tutela», che potrebbe verificarsi ogniqualvolta l'attività di indagine condotta in modo illegittimo non venga seguita dall'emissione di un atto impositivo impugnabile ovvero l'atto impositivo sia avulso rispetto alle risultanze dell'attività d'indagine illegittima ovvero, ancora, il contribuente non abbia impugnato l'atto impositivo. Sicché, nei casi in cui il paradigma della tutela differita non sarebbe idoneo a garantire al contribuente una tutela al diritto (leso dall'azione illegittima), la Corte, per evitare il «vuoto di tutela» ha riconosciuto l'esperibilità dell'azione davanti al giudice ordinario⁴⁶. Va detto, però, che, così argomentando, la Cassazione sembra di fatto chiudere lo spazio per la tutela cautelare (anche che se per inciso la riconosce), dal momento che l'azione avanti al giudice ordinario viene subordinata al verificarsi di eventi che conseguono al-

denziali. Come dirò nel prosieguo, la Corte di Cassazione si è attestata sul modello della tutela differita, rinviata al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo, ammettendo il diritto di agire direttamente avverso l'atto istruttorio illegittimo solo in alcune circostanze. Per contro, la dottrina ha in diverse occasioni rimarcato l'insufficienza della tutela differita rispetto all'esigenza di garantire gli interessi pregiudicati dagli atti istruttori illegittimi e ha evidenziato la necessità di riconoscere un potere di agire immediatamente in sede giurisdizionale: SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, II, p. 34 ss.; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 348 ss.; VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 342 ss.; MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1007 ss. In argomento, e più in generale sui rapporti tra violazioni commesse nel corso delle indagini e legittimità degli avvisi di accertamento, v. altresì LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 651 ss.; LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 292 ss. Giova peraltro rammentare che la Corte costituzionale ha ripetutamente affermato che «gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere di un diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia», a condizione che la tutela giurisdizionale non sia resa «eccessivamente difficoltosa»: v. sent. 23 novembre 1993, n. 406, nonché, più di recente, sentt. 16 aprile 2014, n. 98 e 7 luglio 2016, n. 162.

⁴⁶ V. sent. 2 maggio 2016, n. 8587.

la chiusura dell'indagine e, dunque, all'esaurimento della misura che si assume lesiva e che il contribuente avrebbe interesse ad inibire o a fermare⁴⁷. Inoltre, la tutela cautelare verrebbe a mancare, a maggior ragione, in tutti gli altri casi, laddove si ritenesse che il modello della tutela differita sia incompatibile con l'azione civile di risarcimento dei danni subiti per effetto dell'attività di indagine illegittimamente condotta⁴⁸.

È chiaro, dunque, che, nel modello che scaturisce dall'elaborazione delle Sezioni Unite della Cassazione, il diritto al controllo giurisdizionale effettivo – richiesto dalla Corte EDU rispetto all'art. 6 e all'art. 8 – viene rimesso al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo avanti al giudice tributario, secondo il modello della tutela differita, ovvero dell'azione per il risarcimento dei danni avanti al giudice ordinario, nella prospettiva di fornire all'interessato una riparazione adeguata attraverso la sanzione dell'inutilizzabilità degli elementi probatori raccolti con l'attività di indagine illegittima ovvero attraverso il risarcimento dei danni patiti; una riparazione, dunque, indiretta del pregiudizio subito dal diritto di libertà domiciliare, violato dall'azione illegittima, che consente di evitare il propagarsi alla sfera patrimoniale degli effetti negativi derivanti dalla violazione perpetrata, ma che evidentemente non è sufficiente a scongiurare il verificarsi della lesione al diritto fondamentale alla libertà domiciliare.

Nondimeno, per quanto il livello di tutela sia inferiore rispetto a quello che potremmo considerare ideale⁴⁹, va detto che il modello elaborato dalla Corte di Cassazione appare in linea con quella che abbiamo visto essere l'impostazione della Corte EDU in merito al diritto al controllo giurisdizionale effettivo richiesto tanto nella prospettiva dell'art. 8, quanto di quella dell'art. 6 della

⁴⁷ Dubbi sull'effettività e sulla praticabilità del rimedio cautelare vengono sollevati anche da SABBÌ, *La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Dir. e prat. trib. int.*, n. 4, 2018, p. 1165 ss.

⁴⁸ Si vedano in argomento, con riferimento alla Pronuncia, sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082, le osservazioni critiche di BASILAVECCHIA, *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *Giur. trib.*, 2010, p. 762 ss.; MARCHESELLI-MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. it.*, 2011, p. 974; nonché di CARACCIOLI, *Non è impugnabile l'autorizzazione per verifiche in deroga al segreto professionale*, in *Il Fisco*, 2010, p. 3519 ss.

⁴⁹ Anche in considerazione dell'orientamento della Corte costituzionale, la quale ha più volte considerato come «componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione (sentenze n. 336 del 1998, n. 326 del 1997, n. 249 del 1996, n. 253 del 1994, n. 190 del 1985)» (v. Corte cost., sent. 31 maggio 2000, n. 165).

Convenzione⁵⁰, pur non potendosi prescindere, in tale valutazione, da una considerazione attenta circa le concrete possibilità che un'azione di risarcimento, autonoma rispetto all'impugnazione avanti al giudice tributario, del danno morale o fisico subito per effetto dell'attività d'indagine illegittima, possa essere effettivamente intentata con successo⁵¹.

L'impostazione della Corte EDU, peraltro, mi sembra consenta di ritenere che il modello di tutela elaborato dalle Sezioni Unite della Cassazione sia idoneo a superare i dubbi che potrebbero essere sollevati con riferimento ai casi in cui la legge subordina l'accesso alla previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica⁵². Vero è, infatti, che la scelta legislativa di attribuire al Procuratore della Repubblica il potere di autorizzare gli accessi presso i locali dei contribuenti potrebbe non essere giudicata conforme all'art. 6 CEDU, giacché si potrebbe dubitare dell'indipendenza del controllo dallo stesso effettuato, sia per la ontologica differenza della figura del Pubblico Ministero rispetto a quella del Magistrato giudicante, sia, a maggior ragione, perché la stessa Procura della Repubblica (intesa come Ufficio a cui appartiene il Pubblico Ministero autorizzante) potrebbe essere interessata all'indagine amministrativa per i risvolti che questa potrebbe avere – e potrebbe anche aver già svelato –

⁵⁰In senso contrario v. MULEO, *Ispesioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, cit., p. 765, il quale, all'indomani della sentenza Ravon, ha sostenuto che la Corte di Strasburgo non tollerebbe il modello della tutela differita, l'esistenza di vuoti di tutela ovvero la mera esperibilità di rimedi risarcitori, la presenza di tutele imperfette per l'assenza di un doppio grado di giurisdizione. Nello stesso senso si esprimevano MARCHESELLI-MARELLO, *op. cit.*, p. 976. Dal canto suo, DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI (a cura di), *op. cit.*, p. 84, ha ritenuto che «i principi del caso Ravon debbano trovare applicazione anche in materia di scambio di informazioni fra autorità fiscali, laddove l'impugnazione immediata contro l'atto istruttorio dell'autorità interpellata si mostra come l'unica forma di tutela effettiva praticabile ...». Anche MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo*, cit., p. 749, evidenziava come il caposaldo della giurisprudenza della Corte risieda nella necessità di prevedere un'impugnazione di merito a contraddittorio pieno, indipendente dall'eventuale impugnativa dell'atto di accertamento. In tal senso v. anche FERRARA, *L'inviolabilità del domicilio richiede una tutela nel caso di accesso nell'ambito di verifiche fiscali*, in *Giur. trib.*, 2019, p. 20; CHIARIZIA, *Verifiche tributarie e diritto al rispetto della vita privata e del domicilio*, in *Corr. trib.*, 2019, p. 139 ss.

⁵¹Giova rammentare, infatti, che, come si è visto nella sentenza *Brazzi c. Italia*, tale profilo è di estrema rilevanza nella valutazione operata dalla Corte EDU circa la possibilità per l'interessato di ottenere una «riparazione adeguata» e, dunque, circa l'effettività del controllo giurisdizionale previsto dall'ordinamento.

⁵²Il che deve avvenire, come noto, in caso di accesso nei locali adibiti, anche o solo, ad abitazione.

sul versante penale. Né si può trascurare che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica viene rilasciata *inaudita altera parte*, senza che l'interessato sia posto nella condizione di contestare, in contraddittorio, la legittimità e la necessità della misura, prima che questa venga adottata, e che non è comunque prevista la possibilità di ottenere dal Procuratore della Repubblica un provvedimento di natura cautelare tale da inibire la prosecuzione di un'ispezione condotta in modo illegittimo⁵³.

Vero è, altresì, che tale disposizione non sembra coerente neppure con il criterio dell'effettività del controllo giurisdizionale enucleato dalla Corte con riguardo all'art. 8, ogniqualvolta l'atto di autorizzazione del Procuratore della Repubblica venga derubricato ad un mero adempimento burocratico⁵⁴, una sorta di presa d'atto da parte del Pubblico Ministero della decisione dell'Amministrazione Finanziaria di disporre l'accesso, senza alcuna valutazione circa la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'attuazione di detta misura⁵⁵.

Tuttavia, va detto che tali rilievi, per quanto in sé fondati, sembrano destinati a cadere di fronte all'impostazione della Corte EDU circa l'alternatività dei modelli di tutela *ex ante* ed *ex post* e circa la sufficienza del riconoscimento di un controllo giurisdizionale effettivo in chiave riparatoria rispetto alla lesione eventualmente arrecata al diritto fondamentale. In tale prospettiva, infatti, se la totale mancata previsione della tutela preventiva può essere contro-bilanciata da una effettiva tutela a posteriori, dovrebbe discendere che anche eventuali carenze nella tutela preventiva – quali sono quelle che connotano la legislazione italiana – dovrebbero essere compensate dalla previsione di una adeguata riparazione *ex post*. Ragion per cui, se si condivide la tesi qui soste-

⁵³ Ricordo, in proposito, che, nella più volte citata sentenza *Ravon c. Francia*, la Corte ha evidenziato l'importanza del requisito dell'indipendenza dell'organo giurisdizionale chiamato ad effettuare il controllo sull'atto di indagine e della previsione del diritto al contraddittorio processuale in capo al soggetto che subisce l'azione.

⁵⁴ Giova peraltro ricordare che la Corte EDU ritiene che, rispetto all'art. 8 CEDU, «il fatto che una richiesta di mandato sia stata oggetto di un controllo giurisdizionale non costituisce necessariamente, di per sé, una garanzia sufficiente contro gli abusi», dovendosi «esaminare le circostanze particolari del caso di specie e valutare se il quadro giuridico e i limiti applicati ai poteri esercitati costituissero una protezione adeguata contro il rischio di ingerenze arbitrarie delle autorità» (sent. *Brazzi c. Italia*, cit., § 41). Sicché, quello che viene richiesta dalla Corte non è solo la previsione normativa astratta, ma la sua concreta idoneità, nel caso concreto, ad evitare il rischio di comportamenti arbitrari.

⁵⁵ Come ad esempio talvolta si verifica nel caso di accessi nei locali destinati promiscuamente ad attività commerciali e ad abitazione, per i quali la legge non richiede che l'autorizzazione del pubblico ministero sia subordinata alla valutazione della sussistenza di gravi indizi di violazioni.

nuta, circa la sufficienza del modello di tutela disegnato dalle Sezioni Unite in rapporto alla giurisprudenza della Corte EDU, si dovrebbe ritenere che lo stesso sia idoneo ad assicurare la compatibilità del sistema nazionale rispetto alla CEDU, nonostante le carenze sopra evidenziate.

6.2. Il problema delle ispezioni dei supporti informatici e degli hard disk

Evidente mi sembra, invece, la divaricazione tra la legge nazionale e la CEDU con riferimento alle ispezioni degli *hard disk* e dei supporti informatici in genere, i quali, come detto, sono equiparati dalla Corte alla corrispondenza e ricondotti nell'alveo dell'art. 8 della Convenzione.

Ebbene, in tale prospettiva emerge l'inadeguatezza della formula adottata dall'art. 52, D.P.R. n. 633 (laddove si richiede l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per l'apertura coattiva della corrispondenza, senza alcun riferimento agli *hard disk*), frutto di una scelta legislativa, sicuramente comprensibile e giustificabile nel momento storico in cui la legge è stata concepita (nel quale l'utilizzo degli strumenti informatici era ancora agli albori), ma che non può trovare giustificazione al giorno d'oggi, alla luce dei mutamenti introdotti per effetto dell'incalzante progresso tecnologico. Sicché, una volta intrapresa la strada di subordinare il potere di apertura della corrispondenza (contenuta in pieghi sigillati) alla preventiva autorizzazione dell'autorità giudiziaria⁵⁶, sarebbe

⁵⁶ Sia pure nel solo caso in cui l'apertura sia "coattiva". Giova in proposito rammentare che la giurisprudenza della Corte di cassazione è piuttosto ferma nel ritenere che la collaborazione fornita dal contribuente o dal personale dello stesso, nell'apertura di borse, casaforti o nell'estrazione di copie dell'*hard disk*, sia sufficiente per escludere la coattività dell'operazione eseguita e, conseguentemente, per ritenere non necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria (v. ord. 6 marzo 2019, n. 6486; ord. 4 ottobre 2018, n. 24306; sent. 18 febbraio 2015, n. 3204; sent. 23 aprile 2007, n. 9565). Si tratta, tuttavia, di un indirizzo difficile da condividere (come ho già avuto modo di evidenziare nel mio *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 423 ss.), in quanto sembra sottovalutare la circostanza che il tratto della coattività, espressamente richiesto dalla legge, si inserisce in un contesto in cui tutta l'attività di indagine viene svolta con modalità (necessariamente) autoritative, nelle quali il destinatario della misura è posto in una posizione di soggezione e di subalternità rispetto ai soggetti precedenti (che spesso appartengono al corpo militare della Guardia di Finanza). Tanto più se si considera che l'attività di intrusione nel *server* è operazione che viene di regola compiuta nell'immediatezza dell'accesso, spesso in assenza del difensore che il soggetto controllato ha diritto di nominare e di fare intervenire. Il che porterebbe a ritenere che la coattività della misura sia in *re ipsa* o che, quanto meno, il discrimine tra intrusione coattiva e accesso consentito presupponga che il soggetto sia informato (e di ciò vi sia traccia nel verbale) sulla possibilità di opporsi e sul fatto che, in caso di opposizione, l'ispezione del *server* è subordinata all'autorizzazione del magistrato.

irragionevole non estendere tale presidio di garanzia all'ispezione degli *hard disk*, alla luce dell'equiparazione prevista dalla Corte EDU⁵⁷, dal momento che negli *hard disk* possono essere conservate sia la corrispondenza, sia informazioni personali, non meno "sensibili" della corrispondenza.

Tale considerazione apre, peraltro, la strada ad un altro tema particolarmente delicato quale è quello della legittimità delle attività dirette all'estrazione di copie dei server ed alla successiva elaborazione dei dati in essi contenuti al di fuori dei locali del soggetto controllato. Qui la norma di riferimento è rappresentata dal comma 9, art. 52, D.P.R. n. 633, la quale – derogando espressamente ai limiti posti al potere di sequestro dal comma 7 – prevede che «gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale».

Ora, la formula legislativa dovrebbe già di per sé escludere la possibilità per i verificatori di porre in essere le azioni qui considerate. Ma la circostanza che i supporti informatici, anche aziendali, vengano attratti nella sfera della «corrispondenza» di cui all'art. 8 CEDU consente altresì di affermare che la stessa previsione normativa del citato comma 9 non sia coerente con le prescrizioni della Convenzione, a motivo della mancata estensione all'attività di estrazione di copie dai server – che secondo la Corte va equiparata ad un'attività di ispezione e sequestro della corrispondenza⁵⁸ – dell'obbligo della previa acquisizione dell'autorizzazione del magistrato⁵⁹.

6.3. Il problema della scelta dei poteri di indagine da utilizzare

Un altro profilo su cui l'art. 8 CEDU può far sentire la sua influenza attiene alla disciplina delle decisioni amministrative in ordine al potere di indagine da utilizzare, ed in particolare alla scelta tra poteri di controllo "sul posto" e poteri di indagine "a tavolino" ed al connesso contenuto motivazionale degli atti di autorizzazione all'accesso.

⁵⁷ Nelle pronunce citate nel precedente par. 2.

⁵⁸ Così nella sentenza Bernh Larsen AS, cit., § 106: «Although the disputed measure was not equivalent to a seizure imposed in criminal proceedings or enforceable on pain of criminal sanctions (see paragraph 43 above), the applicant companies were nonetheless under a legal obligation to comply with the order to enable such access. The imposition of that obligation on the applicant companies constituted an interference with their "home" and undoubtedly concerned their "correspondence" and material that could properly be regarded as such for the purposes of Article 8».

⁵⁹ Quanto meno nei casi in cui questa avvenga in modo coattivo, nel senso sopra precisato.

Anzitutto, è opportuno rammentare che il vincolo della necessità della misura, espressamente previsto dall'art. 8, par. 2, CEDU, declinato in termini di proporzionalità, con riferimento alle interferenze con la sfera delle libertà fondamentali, dovrebbe condurre ad escludere la possibilità di procedere ad ispezioni domiciliari ogniqualvolta si possa ragionevolmente ritenere che l'ottenimento degli elementi ricercati possa avvenire utilizzando mezzi meno invasivi, ma comunque efficaci⁶⁰.

Inoltre, giova segnalare che il principio di proporzionalità sotteso all'art. 8 CEDU (ed espressamente sancito dall'art. 52 del CDFUE) ha tra i suoi corollari il c.d. divieto di *fishing expedition*, il quale si declina come dovere di individuare le ragioni che giustificano l'interferenza con il domicilio e come specificazione delle attività che possono essere compiute nel corso dell'ispezione domiciliare⁶¹.

Ebbene, calate rispetto agli accessi di cui all'art. 52, D.P.R. n. 633, tali prescrizioni dovrebbero indurre a pretendere che l'atto autorizzativo contenga sempre l'indicazione di quali illeciti si assumono commessi dal contribuente, in base a quali indizi l'amministrazione formula detta assunzione e quale sia esattamente l'oggetto della ricerca. Prima ancora, l'atto autorizzativo dovrebbe esporre le ragioni che inducono a ritenere che l'attività istruttoria non possa essere efficacemente realizzata senza l'effettuazione dell'accesso, ovvero sia che l'utilizzo dei poteri di indagine "a tavolino" non consentirebbe di ottenere lo stesso risultato, in termini di acquisizione di elementi probatori, rispetto all'accesso.

Ora, da questo punto di vista, mi sembra che l'attuazione dei principi sanciti dalla CEDU non richieda particolari modifiche normative, ma possa esse-

⁶⁰ Per ampie riflessioni sul tema della proporzionalità, con riferimento all'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria, si vedano VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 1921 ss.; VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 209 ss.; MONDINI, *op. cit.*, in part. p. 95 ss.; PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015, pp. 73-86.

⁶¹ V., tra le altre, le sentenze *Kolesnichenko c. Russia*, 9 luglio 2009; *Smirnov c. Russia*, 12 novembre 2007 e *Avanesyan c. Russia*, 18 dicembre 2014. Anche nella sent. *Funke c. France*, 25 febbraio 1993, § 57, la Corte considera contraria al principio di proporzionalità la normativa francese in materia di ispezioni in considerazione del fatto che la stessa attribuiva alle autorità doganali poteri molto ampi nel decidere circa l'opportunità, il numero, la lunghezza e la misura delle ispezioni, peraltro in mancanza della prescrizione di un'autorizzazione giudiziale. In argomento v. altresì SABBÌ, *op. cit.*, p. 1165 ss.; nonché MARCHESE, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, p. 536.

re ottenuta attraverso un'applicazione rigorosa (più rigorosa di quanto si verifica oggi nella prassi) della disposizione recata dall'art. 12, comma 1, dello Statuto del contribuente, la quale subordina l'esecuzione degli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività economiche all'esistenza di «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo», laddove il riferimento all'«effettività» si può declinare sia nella concretezza delle esigenze (in contrapposizione alla astrattezza e genericità), sia nella rilevanza delle stesse, che rendono l'accesso non surrogabile da un invito, una richiesta scritta o un questionario⁶². Sicché l'art. 12 dello Statuto dovrebbe obbligare i verificatori ad individuare – ed esplicitare – i risultati attesi dal controllo sul luogo, gli elementi che inducono a ritenere che il controllo sul luogo possa rivelarsi utile per le indagini, i motivi per cui i risultati attesi dal controllo sul luogo non potrebbero ragionevolmente essere ottenuti con altri mezzi di indagine.

Con la conseguenza che l'accesso dovrebbe essere evitato – e, se posto in essere, sarebbe illegittimo, per violazione del menzionato art. 12 dello Statuto – tutte le volte in cui si possa ragionevolmente ritenere che certi elementi siano ottenibili con mezzi meno intrusivi e, comunque, che l'utilizzo di tali poteri non determini una perdita in termini di efficacia dell'indagine nel complesso considerata.

A maggior ragione, poi, tali conclusioni dovrebbero valere con riferimento agli accessi nei locali destinati allo svolgimento di attività diverse da quelle economiche (enunciate dal ricordato art. 12, comma 1), locali rispetto ai quali, non a caso, il legislatore ha avvertito l'opportunità di subordinare l'accesso all'autorizzazione dell'autorità giudiziaria⁶³. Ed invero, se il maggior grado di

⁶² In tal senso v. anche SAMMARTINO, *op. cit.*, pp. 138-139; SUSANNA, *op. cit.*, pp. 650-655. Sul ruolo dello Statuto del contribuente rispetto all'esigenza di attuazione del principio di proporzionalità v. anche MONDINI, *op. cit.*, pp. 101-103.

⁶³ In questa direzione pareva muovere, pur senza approdare esplicitamente alle conclusioni qui formulate, la Corte di Cassazione nella sent. 16 gennaio 1996, n. 153 (in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 910 ss., con nota di SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*), nella quale osservava che «il procuratore della Repubblica ... deve valutare ... se sussista una situazione tale ... da giustificare una restrizione o una limitazione al diritto a quella inviolabilità» e riteneva che «il potere autorizzatorio attribuito al procuratore della Repubblica [fosse] finalizzato ad evitare che il diritto all'inviolabilità del domicilio [potesse] essere limitato o ristretto senza un giustificato motivo o, peggio, in modo pretestuoso o strumentale». In precedenza, sulla stessa linea si erano attestate le Sezioni Unite civili, con la nota sent. 8 agosto 1990, n. 8062 nella quale la Corte aveva affermato che «la garanzia risiede nel controllo circa la ricorrenza in concreto dei gravi indizi di violazione delle leggi tributarie che dovranno essere rappresentati e documentati all'AGO all'autorità amministrativa che formula la relativa richiesta. Ed ove il

intimità di simili locali⁶⁴ rende ragione della previsione di un presidio di garanzia che non è previsto per quelli destinati esclusivamente ad attività economiche, sarebbe davvero poco logico che un tale presidio non fosse connotato in termini sostanziali con l'imposizione di una valutazione in punto di necessità e di proporzionalità della misura, quella valutazione che è espressamente richiesta per i locali che lo stesso legislatore ha considerato meno sensibili. Né la ragionevolezza potrebbe essere recuperata facendo leva sul diritto allo svolgimento della libera iniziativa economica, al quale verosimilmente guardava il legislatore dello Statuto e che sicuramente è idoneo a giustificare la scelta di limitare o comunque circoscrivere il potere di accedere nei locali destinati all'esercizio di attività imprenditoriali, in modo tale da minimizzare l'intralcio che queste possono subire a causa della presenza dei verificatori: ma se il diritto sancito dall'art. 41 Cost. consente di avallare la decisione legislativa di riconoscere una certa tutela per alcuni locali, esso non potrebbe essere sufficiente per escludere la medesima tutela per altri locali, destinati al-

Procuratore della Repubblica, riscontri che non ricorrono i gravi motivi che sono denunciati dalla Pubblica Amministrazione, dovrà negare l'autorizzazione. Trattasi quindi non già di un atto dovuto che si limita a prendere atto della ricorrenza dei presupposti richiesti dalla norma ai fini dell'accesso domiciliare (nel qual caso il controllo giudiziario sarebbe meramente nominale e apparente), ma di un atto tipicamente discrezionale che si risolve in un controllo di carattere sostanziale in quanto la legge riconosce all'AGO il potere di valutare la esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'autorità competente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano o meno gravi. E la motivazione del provvedimento, proprio per quella esigenza di segretezza che attiene alla stessa funzione della procedura, potrà anche esaurirsi in espressioni sintetiche di significato implicito e risolversi nel richiamo della nota della Guardia di finanza che a quegli indizi abbia fatto riferimento». Il ragionamento è stato poi ripreso dalle stesse Sezioni Unite civili, nella sent. 21 novembre 2002, n. 16424, in cui la Corte attribuisce al giudice tributario «il potere-dovere, oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo di motivazione (sia pure concisa, o *per relationem* mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente), circa il concorso di gravi indizi dei verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime», ciò in considerazione del fatto che «l'art. 52, comma 2, attinente all'accesso in locali diversi da quelli indicati nel comma 1, cioè in locali ad uso esclusivamente abitativo, richiede invece non solo l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, ma anche la sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria, e, pertanto, esige un *quid pluris*, rispetto alle situazioni disciplinate dal comma precedente, conferendo all'autorizzazione medesima la portata di provvedimento valutativo della ricorrenza nella concreta vicenda di specifici presupposti giustificativi dell'ingresso nell'abitazione (non di semplice nulla-osta da parte di un organo superiore)».

⁶⁴ O comunque la circostanza che siano destinati allo svolgimento di attività che sostengono l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti, quali le libertà di culto e di associazione.

l'esercizio di altri diritti che nel sistema dei valori sottesi alla nostra Carta costituzionale sono collocati in una posizione privilegiata o, quanto meno, equivalente rispetto a quella della libertà di iniziativa economica, quali possono essere il diritto al libero svolgimento della vita privata e familiare ovvero i diritti di libertà religiosa e di associazione.

Peraltro, alla luce di quanto sopra esposto, ciò non sarebbe solo poco ragionevole, ma sarebbe altresì in contrasto con i principi che si ritraggono dall'art. 8 CEDU; sicché esigenze di coerenza sistematica depongono nel senso che l'accesso in qualunque locale, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dovrebbe essere subordinato all'esistenza dei requisiti della necessità e della proporzionalità, la cui valutazione è, in primo luogo, affidata all'organo amministrativo che dispone l'accesso, ma sulla quale dovrebbe essere chiamato ad esprimersi il Pubblico Ministero, nei casi in cui, per la particolare sensibilità dei locali interessati dalla misura, la legge attribuisca al magistrato il potere/dovere di autorizzare l'accesso.

6.4. *Il problema della inutilizzabilità degli elementi raccolti attraverso indagini illegittime*

Da ultimo vi è un ulteriore aspetto sul quale l'art. 8 CEDU può incidere con riguardo all'impianto giuridico che governa l'attività di indagine dell'Amministrazione Finanziaria e, più in generale, quella di accertamento; un profilo che è legato all'estensione oggettiva dei diritti sanciti dall'art. 8 ed alle conseguenze che derivano dalle violazioni delle disposizioni poste a tutela di detti diritti.

Esso origina da un orientamento della giurisprudenza di legittimità che tende a sanzionare con l'inutilizzabilità le sole deviazioni rispetto al modello legale che riguardino le disposizioni concernenti i locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali⁶⁵.

⁶⁵ Vero è, infatti, che la giurisprudenza della Corte di Cassazione si è da tempo attestata sul principio – peraltro da più parti criticato perché considerato poco garantista oltre che svalutativo del richiamo al codice di procedura penale operato dall'art. 70, D.P.R. n. 600/1973 (v. tra gli altri VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, p. 7; nonché MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 147 ss.) – secondo cui «le irrivalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé in assenza di una specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale» (v., per limitarsi alle più recenti, ord.

Eppure, come si è detto, anche i locali destinati all'esercizio di attività commerciali (e, più in generale, economiche) rientrano nel concetto di domicilio di cui all'art. 8 CEDU e, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, debbono godere delle garanzie sancite dalla Convenzione.

Ora, il punto è che l'effettività di tali garanzie – e, dunque, nel caso che ci occupa, la tutela dell'integrità del domicilio e della corrispondenza – non sembra poter prescindere dalla previsione di un sistema di reazioni adeguate rispetto ai comportamenti non conformi al modello legale, un sistema che contempra quanto meno la possibilità di sterilizzare l'utilizzo in sede accertativa e processuale degli elementi raccolti con attività di indagine poste in essere in difformità dalle disposizioni di legge e dalle prescrizioni che si ricavano dalla giurisprudenza della Corte EDU⁶⁶.

Mi riferisco, ad esempio, agli accessi condotti in assenza di effettive esigenze di controllo sul posto o in mancanza di una motivazione adeguata circa le ragioni che inducono a ritenere l'accesso come lo strumento necessario, in rapporto agli altri mezzi di indagine meno invasivi, ovvero, ancora, in mancanza di una chiara e dettagliata indicazione di quali attività di ricerca possano essere attuate e di quale sia l'obiettivo di detta attività.

Ma gli esempi potrebbero continuare ed arrivare a "sanzionare" l'attività d'indagine con l'inutilizzabilità degli elementi reperiti nella memoria dell'*hardware* dell'impresa, ogniqualvolta l'acquisizione della stessa, o anche la sua mera estrazione in copia, sia avvenuta (coattivamente) senza il rispetto di quelle garanzie che la legge richiede per l'apertura della corrispondenza, vale a dire, per quanto concerne il sistema italiano, l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ovvero senza una puntuale valutazione da parte del Pubblico Ministero circa la necessità/proporzionalità della misura e della compressione del diritto alla libertà della corrispondenza che la stessa determina.

Come pure oggetto di censura potrebbero essere le verifiche condotte presso i locali del contribuente con modalità particolarmente invasive e vessatorie,

6 marzo 2019, n. 6486; nonché ord. 15 gennaio 2019, n. 673 e sent. 12 aprile 2019, n. 10275, le quali, peraltro, negano che il principio dell'inutilizzabilità degli elementi ottenuti in occasione di un accesso domiciliare illegittimo possa essere derogato per effetto della consegna spontanea dei documenti da parte del contribuente); ma vero è, altresì, che la stessa Corte, in talune pronunce, ha ravvisato la suddetta ipotesi nei casi di «accesso in locali adibiti anche, o esclusivamente, ad abitazione» e la ha esclusa, invece, nei casi di accesso presso locali destinati all'esercizio di attività commerciali (in tal senso v. sent. 27 febbraio 2015, n. 4066, con riferimento ad un accesso presso locali aziendali senza l'atto di autorizzazione previsto dall'art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633/1972).

⁶⁶V. da ultimo causa *Brazzi c. Italia* e le pronunce ivi richiamate al § 45.

quanto a tempi ed azioni poste in essere, che si rivelino sproporzionate rispetto alle circostanze del caso e agli obiettivi perseguiti.

Non possiamo infatti dimenticare che, secondo la giurisprudenza della Corte EDU, l'esclusione dal processo degli elementi di prova raccolti, nel momento in cui il giudice ritenga non legittima o non necessaria la misura contestata, rappresenta un aspetto essenziale di quella "riparazione adeguata" che l'ordinamento deve approntare come garanzia dei diritti fondamentali di cui all'art. 8 CEDU.

D'altro canto, nel momento in cui si riconosce che il requisito della necessità/proporzionalità costituisce un tratto essenziale della misura posta in essere, affinché questa sia rispettosa dell'art. 8⁶⁷, vi siano gli estremi per sostenere che esso diventi condizione di legittimità dell'azione (al pari dell'autorizzazione del Pubblico Ministero), la cui mancanza dovrebbe determinare l'impossibilità di utilizzare gli elementi raccolti, in quanto ottenuti in violazione di uno dei presidi di garanzia di un diritto fondamentale sancito dalla Convenzione.

Ciò che, dunque, la concreta ed effettiva attuazione dei principi sanciti dalla Corte EDU dovrebbe comportare è una maggiore severità nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni che governano l'attività di indagine sul posto, anche nel caso in cui tale attività si rivolga a locali destinati all'esercizio di sole attività economiche, una severità che riconosca la rilevanza di tali locali (e di ciò che in essi è contenuto) in rapporto al diritto alla libertà domiciliare di cui all'art. 8 CEDU e che, conseguentemente, giunga a sanzionare con l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti qualsiasi violazione delle disposizioni poste a tutela di tale libertà, tra cui spiccano quelle attraverso le quali vengono coniugati i principi di necessità e di proporzionalità che la Convenzione pone a garanzia dell'integrità del suddetto diritto fondamentale.

⁶⁷ Oltre che, giova rammentarlo, dell'art. 52, par. 1, della CDFUE.

