

ANTONIO VIOTTO

IL DIRITTO AD UNA BUONA AMMINISTRAZIONE:
ISTRUTTORIA E DIRITTI FONDAMENTALI
DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO: 1. Annotazioni introduttive sulla rilevanza del diritto ad una buona amministrazione in relazione alle attività di indagine nei locali del contribuente. — 2. Sulla portata dei diritti fondamentali di libertà nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo. — 3. Le limitazioni e le interferenze consentite rispetto ai diritti fondamentali di libertà. — 4. Sull’applicabilità delle garanzie e delle limitazioni alle libertà fondamentali nel momento dell’esercizio dei poteri di indagine per finalità fiscali. — 5. I profili di saldatura tra diritti fondamentali di libertà e diritto ad una buona amministrazione, rispetto alle verifiche fiscali. — 6. *Segue*: le ricadute delle violazioni delle regole della buona amministrazione relative alle indagini nei locali dei contribuenti.

1. *Annotazioni introduttive sulla rilevanza del diritto ad una buona amministrazione in relazione alle attività di indagine nei locali del contribuente.*

La questione della rilevanza del principio comunitario della buona amministrazione, sancito dall’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (di seguito “CDFUE”), nell’ordinamento tributario italiano (e, più in generale, degli Stati membri della UE) assume una connotazione particolare con riferimento all’azione amministrativa di controllo e, per quanto interessa ai fini della presente trattazione, alle attività di accesso, ispezione e verifica ⁽¹⁾.

Ciò in ragione del fatto che il tema che maggiormente ha occupato il dibattito scientifico e giurisprudenziale — vale a dire quello dell’applicabilità alla materia tributaria del principio del contraddittorio anticipato ⁽²⁾,

(1) Come è noto, i poteri di indagine di cui dispone l’amministrazione finanziaria italiana trovano la loro disciplina, almeno per quanto concerne le imposte sui redditi e l’IVA negli artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/1973 e negli artt. 51 e 52 del d.p.r. 633/1972, nei quali il legislatore regola i poteri di indagine c.d. “a tavolino” (che si sostanziano in inviti, richieste e questionari) e quelli di indagine e controllo “sul posto” (che si sostanziano in accessi, ispezioni e verifiche).

(2) Senza alcuna pretesa di esaustività, non essendo questo l’oggetto del presente scritto, mi limito qui a segnalare alcuni recenti contributi sul tema del contraddittorio

che nell'art. 41 costituisce una delle declinazioni del diritto, affermato al comma 1, al trattamento « imparziale ed equo » — tutto sommato è rimasto ai margini dell'area dei poteri di indagine, per le ragioni che presto dirò.

Come noto, infatti, il riferimento all'art. 41 della CDFUE è stato enfatizzato da più parti al fine di giungere ad una conclusione sistematicamente accettabile per l'annosa questione dell'applicabilità in termini generali del principio del contraddittorio anticipato ⁽³⁾, in modo tale da superare i limiti testuali posti dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto del contribuente ⁽⁴⁾.

In particolare, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno fatto leva sulla codificazione operata dal menzionato art. 41 e su quanto disposto dal successivo art. 51 della Carta per concludere nel senso che i principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione — tra i quali, per l'appunto, quello del contraddittorio endoprocedimentale — operano « in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori

anticipato in materia tributaria, non potendo peraltro esimermi dallo stigmatizzare il palese contrasto venutosi a creare sul punto nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione (mi riferisco alla sent. 18 settembre 2014, n. 19667, poi contraddetta dalla pronuncia 9 dicembre 2015, n. 24823). In dottrina, si vedano, dunque, tra gli altri, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 157 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, part. pp. 64-65, 94 s., 208 ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, p. 474 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, p. 193 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 167 ss.; F. PICCIA-REDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, p. 397 ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, *ivi*, p. 406 ss.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, *ivi*, p. 413 ss.; A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, *ivi*, p. 479 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, *ivi*, p. 499 ss.; F. TUNDO, « Dialogo Fisco-contribuente » tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine di emanazione dell'avviso di accertamento, in *Giur. trib.*, 2010, p. 806; A. PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla Corte costituzionale: un'occasione mancata*, in *Giur. cost.*, 2017, p. 1736 ss.; R. ESPOSITO, « Verità fiscale » e giusto procedimento tributario, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 985 ss.; A. LOVISOLO, *La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previsto contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati emessi a seguito di "verifica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 1630 ss.; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 673 ss..

⁽³⁾ Cfr. G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1217; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 55.

⁽⁴⁾ Il quale, come noto, prevede che solo « dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori ».

di esse », sicché, con riferimento ai tributi armonizzati (quale l'IVA), e solo ad essi, « l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume ... rilievo generalizzato » ⁽⁵⁾ e trova applicazione quali che siano i poteri di indagine adottati dall'Amministrazione finanziaria ⁽⁶⁾.

Così, pur avendo implicitamente risolto la questione dell'applicabilità dell'art. 41 CDFUE ⁽⁷⁾ all'azione dell'Amministrazione finanziaria italiana, la Corte è tuttavia pervenuta ad una conclusione non soddisfacente quanto all'estensione del diritto al contraddittorio anticipato, sia perché la differenza che si viene a creare tra il comparto dell'IVA e quello delle imposte dirette, quanto all'applicabilità del contraddittorio anticipato, stride con la sostanziale sovrapposibilità delle regole che governano il controllo e l'accertamento nei due settori ⁽⁸⁾, sia perché si tratta di una conclusione che trascura l'orientamento al quale, sia pure non senza incertezze e ripensamenti ⁽⁹⁾, è pervenuta la giurisprudenza della Corte costituzionale, la quale ha fatto discendere dagli artt. 97 e 3 della Costituzione il principio del giusto procedimento amministrativo ⁽¹⁰⁾. Come ho già avuto modo di

⁽⁵⁾ Cfr. Corte Cass., S.U., sent. n. 24823 del 2015, nonché, da ultimo, Corte Cass., sent. 15 gennaio 2019, n. 701; nonché Corte Cass., sent. 1 ottobre 2018, n. 23670, la quale pur riconoscendo nel contraddittorio anticipato una « primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede », nondimeno ne conferma l'applicabilità generalizzata ai soli tributi armonizzati.

⁽⁶⁾ A differenza di quanto si verifica per i tributi non armonizzati, per i quali l'obbligo del contraddittorio anticipato sussiste solo nei casi previsti dalla legge e, dunque, per quanto interessa in questa sede, solo in presenza di un processo verbale di constatazione (giusta quanto dispone l'art. 12, comma 7, dello Statuto) ovvero quando le indagini si sono svolte con l'accesso presso i locali del contribuente (stando all'interpretazione fornita dalla Corte di cassazione: cfr. sent. 8 febbraio 2018, n. 3060).

⁽⁷⁾ Testualmente riferito all'azione delle « istituzioni, organi e organismi dell'Unione ».

⁽⁸⁾ Al punto che in moltissimi casi dalla medesima attività d'indagine "a tavolino" scaturiscono rilievi sia in materia di IVA sia in materia di imposte dirette, che peraltro vengono compendiate in un unico atto di accertamento, sicché si pone il problema di stabilire quale sia la conseguenza dell'eventuale mancata instaurazione del contraddittorio anticipato.

⁽⁹⁾ In effetti, in più occasioni la Corte, ricorrendo a formulazioni per lo più apodittiche, ha negato valenza costituzionale alla regola secondo cui i soggetti privati debbono essere posti nelle condizioni di esporre le proprie ragioni prima che siano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti, considerandola alla stregua di un « principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato ». L'orientamento, espresso per la prima volta nella sent. 2 marzo 1962, n. 13, in *Giur. cost.*, 1962, p. 140, è stato pedissequamente confermato nelle successive pronunce 20 marzo 1978, n. 25, in *Giur. cost.*, 1978, p. 482; n. 234 del 1985, cit., p. 1909; (ord.) 10 dicembre 1987, n. 503, in *Giur. cost.*, 1987, I, p. 3319; 19 ottobre 1988, n. 978, in *Giur. cost.*, 1988, I, p. 4623; 19 marzo 1993, n. 103, in *Giur. cost.*, 1993, p. 858; 24 febbraio 1995, n. 57, in *Giur. cost.*, 1995, p. 491; 12 luglio 1995, n. 312, in *Giur. cost.*, 1995, p. 2438. Esso, peraltro, è stato recentemente ripreso dalla giurisprudenza amministrativa: cfr. Cons. Stato, 17 marzo 2014, n. 1321, in *Foro amm.*, 2014, p. 814 s.

⁽¹⁰⁾ Senza peraltro dimenticare che la stessa Corte costituzionale, sulla scia della sentenza delle Sezioni Unite n. 19667 del 2014, aveva riconosciuto al contraddittorio anticipato la valenza di « un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso »: cfr. sent. 26 maggio 2015, n. 132.

evidenziare ⁽¹¹⁾, infatti, con riferimento ai procedimenti disciplinari nei confronti di prestatori di lavoro (dipendente o autonomo), la Corte ha ritenuto che la regola del contraddittorio risponda ai principi di imparzialità e buon andamento ⁽¹²⁾, nonché al canone della ragionevolezza ⁽¹³⁾, e si concretizza nella necessità che, prima dell'irrogazione della sanzione disciplinare, al lavoratore sia contestato l'addebito, di modo che egli sia messo nella condizione di addurre le proprie ragioni prima che il provvedimento sanzionatorio sia posto in essere ⁽¹⁴⁾. Tale orientamento, peraltro, è stato più di recente riaffermato dalla stessa Corte costituzionale con riferimento alle norme in materia di *spoils system* ⁽¹⁵⁾, giudicate in contrasto con gli artt. 97 e 98 Cost., anche per violazione del principio del giusto procedimento ⁽¹⁶⁾.

Ben si comprende, allora, che, se la necessità dell'instaurazione di una forma di contraddittorio, prima dell'adozione di atti che possano ledere le posizioni giuridiche dei destinatari, viene attratta sotto la copertura delle

⁽¹¹⁾ Mi sia permesso rinviare, anche per i riferimenti bibliografici, al mio *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 144 s.

⁽¹²⁾ In tal senso vd. Corte cost., sent. 14 aprile 1995, n. 128, in *Giur. cost.*, 1995, p. 1035-1036, secondo la quale l'imparzialità dell'amministrazione richiede che nell'esercizio della potestà sanzionatoria l'incolpato sia posto nella condizione di « far ascoltare e valutare le proprie ragioni da chi è chiamato a decidere », mentre il buon andamento, nei procedimenti destinati ad incidere direttamente e profondamente sulla condizione di chi vi è sottoposto, richiede « la raccolta di ogni elemento valutativo, garantendo all'incolpato la possibilità di contribuire a questa acquisizione » e dunque assicurandogli la partecipazione. In precedenza, il collegamento tra giusto procedimento e principi di imparzialità e buon andamento era stato ravvisato anche da Corte cost., sent. 26 maggio 1994, n. 197, in *Giur. cost.*, 1994, p. 1717; e sent. 18 gennaio 1991, n. 17, in *Giur. cost.*, 1991, p. 113.

⁽¹³⁾ Cfr. Corte cost., sent. 1 giugno 1995, n. 220, in *Giur. cost.*, 1995, p. 1646, secondo la quale la regola del contraddittorio anticipato (concepita come necessità di una previa contestazione dell'addebito e della possibilità per l'incolpato di presentare le proprie giustificazioni) è strettamente connessa al principio di proporzionalità, a sua volta ritraibile dall'art. 3 Cost. come corollario del canone della ragionevolezza. Invero, osserva la Corte, il potere disciplinare « deve estrinsecarsi in modo coerente al fatto addebitato, che quindi deve necessariamente essere valutato e ponderato nel contesto delle circostanze che in concreto hanno connotato il suo accadimento ».

⁽¹⁴⁾ Osserva in proposito G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit., p. 569, che « il contraddittorio rappresenta un'applicazione diretta dei principi di legalità e imparzialità amministrativa, che concorrono anzi a conferirgli una portata generale ».

⁽¹⁵⁾ Come ricorda in proposito G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., p. 1217.

⁽¹⁶⁾ Cfr. sent. 19 novembre 2008, n. 390, nella quale la Corte, riprendendo quanto stabilito nella sent. 25 marzo 2007, n. 103, ha confermato che un meccanismo di decadenza automatica riferito agli incarichi di funzione dirigenziale di livello generale dell'amministrazione statale non preceduto dall'attivazione di una forma di contraddittorio sia in contrasto con il principio del giusto procedimento e, quindi, con l'art. 97 Cost.. Cfr. altresì sent. 20 maggio 2008, n. 161, laddove la Corte afferma che « l'esistenza di una preventiva fase valutativa ... risulta "essenziale anche per assicurare, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 ... il rispetto dei principi del giusto procedimento" » che la stessa Corte fa discendere dall'art. 97 Cost. Nello stesso senso, vd. sentt. 5 marzo 2010, n. 81; 28 ottobre 2010, n. 304; 11 aprile 2011, n. 124; 24 febbraio 2014, n. 27.

norme costituzionali e dei principi europei che governano l'azione della pubblica amministrazione, diventa difficile negare l'applicabilità di tale regola a tutta l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, la quale, per definizione, si concretizza nell'emissione di atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni che possono, già di per sé, per la loro presenza, arrecare pregiudizio, non solo sotto il profilo economico, al destinatario.

D'altro canto, la stessa declinazione — operata nel secondo comma dell'art. 41 CDFUE con l'espresso riferimento al contraddittorio anticipato — dei principi di « imparzialità » ed « equità », sanciti dal primo comma, dovrebbe costituire una conferma, sul piano sistematico, della portata dei principi di imparzialità e buon andamento, sanciti dall'art. 97, comma 2, Cost., e della possibilità di far discendere dalla disposizione costituzionale italiana i medesimi precetti che vengono esplicitati dalla Carta UE. Ciò sia per l'evidente analogia che sussiste, sul piano testuale, tra le due disposizioni, sia in considerazione della finalità della Carta, espressa nel preambolo della stessa, di "riaffermare" i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Dunque, se la Carta si pone come sintesi dei diritti riconosciuti, tra l'altro, dalle costituzioni degli Stati membri, è ragionevole pensare che, nel momento in cui la stessa prevede determinati diritti e attribuisce agli stessi un determinato contenuto, questo rappresenti il minimo comun denominatore degli analoghi diritti previsti dalle costituzioni degli Stati membri. Sicché, anche per questa via, si può corroborare l'ipotesi che i principi di imparzialità e buon andamento, che debbono ispirare l'organizzazione e l'azione della pubblica amministrazione italiana, possano essere declinati in modo tale da ricavarne il diritto del cittadino — e, per quanto ci riguarda, del contribuente — ad essere ascoltato prima che venga adottato nei suoi confronti un provvedimento che possa arrecargli pregiudizio.

Senonché, come accennavo, rispetto al tema del presente contributo, il dibattito che si è sviluppato in ordine al contraddittorio anticipato riveste un ruolo piuttosto marginale, per tre ordini di ragioni ⁽¹⁷⁾.

(17) Su un terreno diverso da quello del contraddittorio in sede amministrativa mi pare si collochi la sentenza della Corte EDU sul caso *Ravon e altri c. Francia*, 21 maggio 2008, nella quale il tema del contraddittorio è evocato sì con riferimento all'autorizzazione all'accesso domiciliare (nell'ambito di un'indagine fiscale) ma per evidenziare, nella prospettiva dell'art. 6 della CEDU, come la circostanza che l'autorizzazione all'accesso rientri nella competenza di un giudice non sia sufficiente a garantire il rispetto del diritto ad un equo processo, allorquando l'interessato non abbia il diritto di essere ascoltato. La Corte pone dunque l'accento sulla imprescindibilità di un controllo giurisdizionale effettivo, sia in fatto sia in diritto, sulla regolarità della misura e sulla circostanza che l'interessato abbia il diritto di agire, avanti ad un giudice, sia per prevenire il verificarsi dell'operazione, sia, nell'ipotesi in cui un'operazione abbia avuto luogo, per ottenere un risarcimento appropriato: su questi temi si soffermano, tra gli altri, S. MULEO, *Ispesioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 762 ss.; A. 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.; nonché M. GREGGI e I. BURIANI, *La CEDU e il principio del giusto*

In primo luogo, perché è pacifico che il diritto al contraddittorio anticipato sussista in tutti i casi in cui le indagini si siano articolate con accessi, ispezioni e verifiche che si siano concluse con la redazione di un processo verbale di constatazione: ciò in base al chiaro dettato dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e al consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, la quale ha peraltro esteso la portata della norma a tutti i casi in cui le indagini si sono svolte con l'accesso presso i locali del contribuente ⁽¹⁸⁾.

In secondo luogo, perché la legge prevede che nel corso delle indagini debbano essere verbalizzate le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute (art. 52, comma 6, d.p.r. 633/1972) ed è comunemente riconosciuto il diritto del contribuente di far verbalizzare eventuali osservazioni rispetto alle contestazioni che i verificatori intendono sollevare.

Infine, perché non si può trascurare che la Corte di Giustizia ha circoscritto l'ambito di applicazione del « diritto fondamentale al contraddittorio », considerato quale corollario del fondamentale diritto di difesa ⁽¹⁹⁾, escludendo che lo stesso operi nella fase di raccolta delle informazioni in materia tributaria, prima che l'amministrazione abbia formulato una proposta di rettifica al contribuente ⁽²⁰⁾.

Ciò non significa, tuttavia, che il tema dell'applicabilità del diritto alla buona amministrazione sia avulso rispetto al frangente delle indagini tributarie condotte presso i locali del contribuente ⁽²¹⁾.

Anzi, mi sembra che l'esigenza di un'amministrazione ispirata ai principi di imparzialità ed equità (ovvero di imparzialità e buon andamento) diventi più pressante nel momento in cui la relativa azione va ad interferire con i diritti fondamentali di libertà — come noto sanciti dagli artt. 13, 14 e 15 Cost. — che trovano una loro riaffermazione nell'art. 7 CDFUE, oltre che, come in seguito vedremo, nell'art. 8 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali (di seguito "CEDU"). Ed invero, è ragionevole ritenere che il livello di imparzialità ed equità, cui è tenuta la pubblica amministrazione, diventi tanto maggiore quanto più l'azione si avvicina al nucleo più sensibile dei diritti della persona.

procedimento, in A. DI PIETRO, T. TASSANI, (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 148, i quali ravvisano nella pronuncia l'affermazione di un principio secondo cui ogni accesso domiciliare in materia fiscale dovrebbe essere previamente autorizzato dall'autorità giudiziaria.

⁽¹⁸⁾ Vd. precedente nota 5.

⁽¹⁹⁾ Dunque, non nella prospettiva in cui esso costituisce una declinazione del principio di buona amministrazione.

⁽²⁰⁾ Cfr. sent. 22 ottobre 2013, causa C-276/12.

⁽²¹⁾ Osserva in proposito M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 167, che « il principio/diritto fondamentale di ogni individuo ad una buona amministrazione (art. 41 CED) ... impone precise regole di condotta, in particolare in sede istruttoria ».

Ecco che, allora, per poter correttamente declinare il principio di buona amministrazione e per poterne enucleare la portata, rispetto all'attività di indagine, è necessario esaminare quale sia l'estensione dei diritti di libertà che entrano in gioco nel momento in cui l'Amministrazione finanziaria decide di adottare poteri di indagine "sul posto", i quali 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.

2. *Sulla portata dei diritti fondamentali di libertà nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.*

Ora, il punto di partenza di questa analisi è rappresentato, da un lato, dall'art. 7 CDFUE, il quale contempla il rispetto, oltre che della « vita privata e familiare » e del « proprio domicilio », anche delle « comunicazioni », e, dall'altro, dall'art. 8, comma 1, CEDU, il quale pure afferma il generale diritto al rispetto della « vita privata e familiare », del « domicilio » e della « corrispondenza » (22). 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 del Trattato sull'Unione Europea, 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 ».

Ebbene, mentre sulla portata dell'art. 7 CDFUE non si rinvergono pronunciamenti della Corte di Giustizia, l'art. 8 CEDU ha formato oggetto di un'ampia produzione giurisprudenziale da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la quale pare essere giunta al consolidamento di talune precise posizioni, nonostante i giudici non manchino di ricordare che i testi

(22) Ed invero, l'art. 7 della CDFUE reca una formulazione analoga all'art. 8, par. 1, della CEDU, e se ne differenzia solo per il riferimento alle « comunicazioni » in luogo della « corrispondenza ».

normativi sono strumenti vivi ed è perciò compito dell'organo giudicante interpretare ciascun articolo alla luce della situazione attuale al momento della controversia ⁽²³⁾.

Anzitutto, sulla definizione di « vita privata e familiare », si è notato un progressivo ampliamento del relativo perimetro. La sentenza fondamentale in tal senso è quella riferita alla causa Niemietz c. Germania, 16 dicembre 1992, nella quale i giudici hanno ritenuto che 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. Di qui la conclusione 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. Non sempre è chiaro il confine tra vita privata e vita professionale, prosegue la Corte, specialmente quando il soggetto eserciti una libera professione; tuttavia, al fine di evitare ingiuste discriminazioni fra soggetti la cui attività sia svolta alle dipendenze di un terzo e coloro i quali esercitino una libera professione, i giudici hanno concluso nel senso di comprendere nel concetto di « vita privata e familiare » sia la vita personale, sia la vita lavorativa dell'individuo. Tale concetto è stato ripreso anche nelle successive pronunce ⁽²⁴⁾ 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 propria identità sociale, incluse quelle di carattere economico, non necessariamente professionale ⁽²⁵⁾.

Strettamente connesso al concetto di « vita privata e familiare » è quello di « domicilio », incluso nella tutela prevista dall'art. 8 della CEDU e dall'art. 7 della CDFUE. Anche in questo caso è necessario muovere dalla sentenza Niemietz c. Germania, nella quale i giudici, valorizzando la

⁽²³⁾ Vd. *Société Colas Est e a. c. Francia*, 16 luglio 2002, §41, « *The Court reiterates that the Convention is a living instrument which must be interpreted in the light of present-day conditions* ».

⁽²⁴⁾ Vd. *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, 8 luglio 2013, e *Fernandez Martinez c. Spagna*, 12 giugno 2014.

⁽²⁵⁾ Vd. *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* ».

differenza delle versioni inglese e francese della Convenzione (nella prima di 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 professionali ⁽²⁶⁾. 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 capitali ⁽²⁷⁾.

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 appartengano 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 interessante è poi l'estensione che la Corte attribuisce al

⁽²⁶⁾ Vd. par. § 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).* ».

⁽²⁷⁾ Vd. § 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*. Vd. altresì *Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia*, § 104: « *The Court first reiterates that, 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, dovrebbe condurre a ritenere superato l'orientamento della Corte di giustizia, 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 hanno affermato che la tutela prevista dall'art. 8 CEDU non si estenderebbe ai locali commerciali, poiché « questo articolo mira a tutelare la sfera di esplicazione della libertà personale dell'uomo ». Ed invero, è interessante sottolineare come la pronuncia della Corte di Giustizia — rimasta peraltro isolata — sia antecedente alle sentenze della Corte EDU sulla causa *Niemietz* e sulle altre sopra citate e come la stessa Corte di Giustizia abbia motivato la propria pronuncia anche sulla scorta dalla « mancanza in materia di una giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo ».

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 giurisprudenziali ⁽²⁸⁾, 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 interessante 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, considerando che gli argomenti qui affrontati — i termini « vita privata e familiare », « domicilio » e « corrispondenza » — sono assolutamente interconnessi fra loro e, come si vedrà nel prosieguo, 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 lavoro ⁽²⁹⁾.

3. *Le limitazioni e le interferenze consentite rispetto ai diritti fondamentali di libertà.*

Senonché, l'area delle libertà fondamentali così definita non è — e non potrebbe essere — impermeabile alle ingerenze delle pubbliche autorità, le quali, tuttavia, ai sensi del par. 2 dell'art. 8, 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

⁽²⁸⁾ Il riferimento è innanzitutto alle sentenze M.N. e a. c. San Marino, 7 ottobre 2015 e Dragoş Ioan Rusu c. Romania, 31 gennaio 2018.

⁽²⁹⁾ Come peraltro si legge anche nella recente sentenza Bărbulescu c. Romania, 5 settembre 2017.

« protezione della salute o della morale », o nella « protezione dei diritti e delle libertà altrui ».

Ed è in questa sede che si inserisce la valutazione dei giudici sull'ingerenza effettuata dalle pubbliche autorità dei singoli Stati, una valutazione che si articola nell'analisi della presenza delle finalità generali appena menzionate (che costituiscono quello che viene denominato dalla Corte come « legitimate aim »), dell'esistenza e del rispetto delle norme dello Stato coinvolto (onde verificare che l'ingerenza sia stata svolta « in accordance with the law ») e del fatto che l'intervento delle autorità sia stato necessario (secondo il criterio « necessary in a democratic society »).

Ebbene, mi pare si possa dire che, attraverso il riferimento alla necessità, la CEDU, non solo riconosce la centralità dei diritti di libertà fondamentali e l'eccezionalità delle interferenze, ma sancisce altresì il criterio al quale i legislatori nazionali devono attenersi nel disciplinare dette interferenze. Un criterio che, ovviamente, costituisce, al tempo stesso, la linea guida degli interventi della Corte, sui giudizi che la stessa viene chiamata ad esprimere sulle legislazioni dei singoli Stati contraenti e sui provvedimenti dagli stessi adottati nei confronti dei cittadini.

Dal canto suo, 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 possono 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 »⁽³⁰⁾. Qui, dunque, oltre al requisito della necessità, viene espressamente previsto quello della proporzionalità, il quale si declina

⁽³⁰⁾ Tale concetto è stato affermato anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia: in questo senso si veda la sent. 21 dicembre 2016, causa C-201/15, § 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, § 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*

nell'adeguatezza del mezzo rispetto al fine, nella preferenza per il mezzo meno invasivo e nell'idoneità del mezzo al raggiungimento dello scopo ⁽³¹⁾.

Si tratta di un criterio che, ancorché non testualmente contemplato dalla CEDU, non è affatto avulso dalla giurisprudenza della Corte EDU, la quale vi fa sistematicamente ricorso per giudicare della compatibilità delle legislazioni nazionali rispetto all'art. 8, nonché dei provvedimenti adottati nei confronti degli individui dalle autorità dei singoli Stati. Così, ad esempio, nella sentenza André e a. c. Francia, 24 ottobre 2008, concernente il caso di un accesso effettuato dalle autorità fiscali presso i locali di svolgimento dell'attività professionale, al fine di reperire qualsiasi documento in grado di costituire prova idonea a supportare l'accusa di frode fiscale, la Corte è giunta a ritenere la ricerca ed il sequestro sproporzionati rispetto all'obiettivo perseguito ⁽³²⁾. Altro interessante intervento in questo senso è quello relativo al caso Bernh Larsen AS e a. c. Norvegia ⁽³³⁾, 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. Ebbene, la Corte ha affermato che le autorità dei singoli Stati debbono raggiungere quello che viene definito un "fair balance", ossia un

particular case, including the nature of the act at issue, the context of its adoption and the legal rules governing the matter in question ».

⁽³¹⁾ Per ampie riflessioni sul tema della proporzionalità, si veda G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2017, part. p. 49, in cui l'autore definisce la proporzionalità come: « a) principio generale di moderazione dell'esercizio del potere, b) posto a tutela dei diritti fondamentali incisi dal potere pubblico, c) che si oppone ad un eccessivo aggravio nella restrizione della sfera personale, tanto più se non necessario al fine, d) richiede sia esplorata la soluzione più adeguata per contemperare nel caso singolo l'interesse pubblico ed il diritto del cittadino, e) salvaguardando in ogni caso il nucleo essenziale dei diritti ». Lo stesso autore prosegue affermando che « al fine di raggiungere interessi pubblici, è consentito incidere sui diritti fondamentali solo nei limiti in cui ciò sia adeguato ai fatti concreti ed ai fini prefissi, "necessario" e non eccedente rispetto ai fini, dovendosi scegliere il mezzo meno invasivo, in un ragionevole bilanciamento di costi e benefici. È in questo bilanciamento (secondo criteri di adeguatezza, necessità, mitezza e ragionevolezza) dei due valori (libertà e solidarietà) che opera il principio di proporzionalità ». In argomento vd. altresì G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 1912 ss.; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015, part. p. 73 ss.; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Ospedaletto (PI), 2012, part. p. 95 ss.

⁽³²⁾ Vd. § 48 della sentenza citata: « *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* ».

⁽³³⁾ Vd. § 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* ».

giusto equilibrio tra garanzia della tutela del domicilio e della corrispondenza dei cittadini ed interesse pubblico tutelato dalla pubblica autorità.

4. *Sull'applicabilità delle garanzie e delle limitazioni alle libertà fondamentali nel momento dell'esercizio dei poteri di indagine per finalità fiscali.*

Giunti 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.

Vero è che, con riferimento all'art. 6 della 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. 6⁽³⁴⁾.

Tuttavia, a parte il fatto che⁽³⁵⁾, anche rispetto all'art. 6, le aperture della Corte verso la materia tributaria sono sempre più numerose e rilevanti⁽³⁶⁾, 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 oltremodo 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 della CEDU — delle sanzioni, formalmente amministrative, collegate alle infrazioni fiscali⁽³⁷⁾,

⁽³⁴⁾ Mi riferisco alla sentenza Ferrazzini c. Italia, 12 luglio 2001.

⁽³⁵⁾ Come rilevano anche L. DEL FEDERICO, *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, p. 206 ss.; S. MULEO, *Ispersioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 762 ss. In senso critico sulle conclusioni della sentenza Ferrazzini vd. A. 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.

⁽³⁶⁾ Fra le più recenti vedasi la summenzionata Bernh Larsen Holding AS, nonché Ravon c. Francia, 21 febbraio 2008, Buffalo c. Italia, 3 ottobre 2005 e SA Cabinet Diot et SA Gras Savoye c. Francia, 22 ottobre 2003.

⁽³⁷⁾ Vd. 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

che possono essere irrogate 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.

5. *I profili di saldatura tra diritti fondamentali di libertà e diritto ad una buona amministrazione, rispetto alle verifiche fiscali.*

Dopo aver descritto l'ambito di applicazione dell'art. 8 della CEDU (e dell'art. 7 CDFUE) ed aver verificato che le interferenze connesse alle indagini di natura fiscale rientrano nell'orbita dello stesso articolo, possiamo ora interrogarci sulla conformità della normativa italiana rispetto alla Convenzione e alla Carta dei diritti fondamentali e su quali siano le implicazioni quanto all'azione stessa dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, al suo atteggiarsi come "buona amministrazione".

A tale proposito, un profilo che merita di essere qui scrutinato è quello che 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.

Sappiamo che, con l'emanazione dello Statuto del contribuente, il legislatore è intervenuto per restringere i margini di discrezionalità concessi all'Amministrazione finanziaria, prevedendo, nel comma 1 dell'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 contribuente.

Inoltre, proprio con riferimento a questi poteri di controllo "sul posto", lo stesso legislatore si è da tempo preoccupato di disciplinare le

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* ».

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 contribuente ⁽³⁸⁾.

Tutto ciò sul presupposto che è con riguardo a tali poteri — 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 — come detto — vengono altresì sanciti dalla CEDU e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (di seguito "CDFUE").

Ebbene, dobbiamo qui ricordare che il vincolo, espressamente previsto dall'art. 8, par. 2, CEDU, e dall'art. 52, par. 1, della CDFUE, della necessità ⁽³⁹⁾ della misura che si intende adottare per interferire 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 efficaci.

Inoltre, va evidenziato come il principio di proporzionalità, sotteso all'art. 8 della CEDU e sancito dall'art. 52 del CDFUE, abbia tra i suoi corollari il c.d. divieto di *fishing expedition*, il quale si declina ⁽⁴⁰⁾ 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 domiciliare ⁽⁴¹⁾.

⁽³⁸⁾ Come è noto, infatti, l'art. 52 del d.p.r. n. 633 prevede che per l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, è necessario che i verificatori dispongano di un'apposita autorizzazione, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Mentre, per quanto riguarda l'accesso presso i locali adibiti anche ad abitazione, è necessaria la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, autorizzazione che deve essere assistita dalla presenza di gravi indizi di violazione qualora l'accesso riguardi locali adibiti esclusivamente ad abitazione. Sul contenuto e sulla natura degli atti di autorizzazione vd. G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 85 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XI, 1995, p. 205; R. SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 925 ss.

⁽³⁹⁾ Declinato dalla Corte in termini di proporzionalità.

⁽⁴⁰⁾ Oltre che nel divieto di avanzare richieste eccessivamente ampie e generiche nell'ambito delle attività di cooperazione internazionale, come evidenziato da M. PIERRO, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, p. 449.

⁽⁴¹⁾ Vd., tra le altre, le sentenze Kolesnichenko c. Russia, 9 luglio 2009; Smirnov c. Russia, 12 novembre 2007 e Avanesyan c. Russia, 18 dicembre 2014. In argomento vd. altresì S. MARCHESI, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 536, il quale definisce i seguenti presupposti della legittimità della perquisizione: « l'esistenza di un "fondato motivo di ritenere che taluno occulti il corpo del reato o cose pertinenti al reato, ovvero che tali cose si trovino in un determinato luogo" » nonché la « previa indicazione di un'ipotesi di reato ».

Qui, dunque, mi pare si verifichi una saldatura tra i diritti fondamentali di libertà sanciti dall'art. 8 CEDU e 7 CDFUE, da un lato, e il diritto alla buona amministrazione di cui all'art. 41 CDFUE, dall'altro, nel quale il diritto ad una amministrazione imparziale ed equa ⁽⁴²⁾ non si esaurisce nel diritto al contraddittorio anticipato, ma si sostanzia anche nell'« obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni ».

Sicché, si può dire che il dovere di dosare con proporzionalità l'utilizzo dei poteri più intrusivi e, prima ancora, quello di non ricorrere ad interferenze evitabili nella sfera delle libertà, trovino nell'obbligo della motivazione degli atti il momento di estrinsecazione del ragionamento giuridico e fattuale condotto dall'amministrazione, in funzione della concreta attuazione del dovere di buona amministrazione, oltre che del rispetto dei diritti fondamentali di libertà (e di difesa).

Calate, allora, rispetto agli accessi di cui all'art. 52 del d.p.r. n. 633, tali prescrizioni dovrebbero indurre a pretendere che i suddetti poteri non vengano utilizzati tutte le volte in cui si possa ragionevolmente ritenere che gli obiettivi del controllo possano essere realizzati adottando poteri meno invasivi. E, sul piano della motivazione, ciò dovrebbe tradursi nel dovere di esporre nell'atto autorizzativo le ragioni che inducono a ritenere che l'attività istruttoria non possa essere efficacemente condotta senza l'effettuazione dell'accesso, ovverosia 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.

Inoltre, i principi sopra enucleati (in particolare, il c.d. divieto di *fishing expeditions*) dovrebbero condurre a ritenere che l'atto autorizzativo debba sempre contenere 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 presso i locali del contribuente.

Ebbene, da questo punto di vista, mi sembra che l'attuazione dei principi sanciti dalla CEDU e dalla CDFUE possa essere 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 — come detto — 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 rile-

⁽⁴²⁾ Nella prospettiva della Costituzione italiana, potremmo dire ispirata ai canoni dell'imparzialità e del buon andamento.

vanza delle stesse, che rendono l'accesso non surrogabile da un invito, una richiesta scritta o un questionario ⁽⁴³⁾.

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 e i motivi per cui i risultati attesi dal controllo sul luogo non potrebbero ragionevolmente essere ottenuti con altri mezzi di indagine.

6. *Segue: le ricadute delle violazioni delle regole della buona amministrazione relative alle indagini nei locali dei contribuenti.*

Inoltre, a fronte di tali obblighi dell'amministrazione e della circostanza che essi vengano tratti dall'interpretazione dell'art. 12 dello Statuto, alla luce dei principi europei innanzi esaminati, mi sembra non si possa prescindere dalla previsione di un sistema di reazioni adeguate rispetto ai comportamenti non conformi al modello legale, un sistema che contempli 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 dalle norme della CEDU e della CDFUE, nonché dalla giurisprudenza della Corte EDU.

Ciò non solo nel caso di violazioni che riguardino gli accessi presso le abitazioni o le perquisizioni personali ⁽⁴⁴⁾, ma anche quando le stesse concernano accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali condotti in assenza di effettive esigenze di controllo sul posto o in mancanza di una motivazione adeguata circa le ragioni che inducono a ritenere

⁽⁴³⁾ In tal senso vd. anche S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU, (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, pp. 138-139; I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., pp. 650-655. Sul ruolo dello Statuto del contribuente rispetto all'esigenza di attuazione del principio di proporzionalità vd. anche A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, cit., pp. 101-103.

⁽⁴⁴⁾ Il principio dell'inutilizzabilità degli elementi raccolti nel corso di accessi domiciliari disposti sulla base di un provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica illegittimo è stato ripetutamente affermato dalla Corte di cassazione: da ultimo si vedano sent. 30 maggio 2018, n. 13711; nonché ord. 13 novembre 2018, n. 29132, laddove si conferma che « in materia tributaria le irrivalità dell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi ... in cui venga in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio ». Fra gli interventi meno recenti, si vedano sentt. 1 ottobre 2004, n. 19689; 1 ottobre 2004, n. 19690; 21 novembre 2002, n. 16424.

l'intrusione 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.

Posto che, infatti, 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 7 CDFUE e, dunque, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte EDU, debbono godere delle garanzie sancite dalla Convenzione, e posto che l'obbligo della motivazione rappresenta una declinazione del principio comunitario di buona amministrazione (oltre che dei principi costituzionali dell'imparzialità e buon andamento), ne deriva che l'effettività di tali garanzie presuppone l'esistenza di efficaci ed effettive forme di tutela giudiziale contro eventuali violazioni.

E, anche in considerazione del mancato riconoscimento di un generale diritto alla tutela immediata avverso gli atti di indagine illegittimi ⁽⁴⁵⁾, tali forme di tutela dovrebbero concretizzarsi nella sanzione dell'inutilizzabilità degli elementi ottenuti attraverso l'esercizio illegittimo dei poteri d'indagine, connotato da una deviazione dal modello legale quale per l'appunto si ricava dall'interpretazione dell'art. 12 dello Statuto alla luce dei principi europei.

Ciò che, dunque, la concreta ed effettiva attuazione dei principi europei 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 mere attività economiche, una severità che riconosca la rilevanza di tali locali in rapporto al diritto alla libertà domiciliare di cui all'art. 8 della CEDU e all'art. 7 della CDFUE e che, conseguentemente, giunga a sanzionare con l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti qualsiasi violazione delle disposizioni poste a tutela di tale libertà ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁵⁾ Su cui vd., in termini critici, tra gli altri, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 348 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, II, p. 34 ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 342 ss.; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1007 ss. Ricordo, in proposito, che le Sezioni Unite della Cassazione (nella sent. 2 maggio 2016, n. 8587) hanno ritenuto di riconoscere l'immediata impugnabilità, davanti al giudice ordinario, dell'atto di indagine ritenuto illegittimo nei soli casi in cui l'attività di indagine 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.

⁽⁴⁶⁾ In questa prospettiva, peraltro, la valorizzazione dell'art. 8 della CEDU e della giurisprudenza della Corte EDU mi pare costituisca un elemento rilevante sul piano sistematico per rafforzare l'impostazione che postula l'applicabilità alla materia tributaria dell'art. 191 c.p.p., in virtù del richiamo al codice di procedura penale operato dall'art. 70 del d.p.r. 600/1973. Anche su questo punto, si registra un atteggiamento di chiusura da parte della

In tal senso, mi pare si possa ritenere che la verifica circa la necessità/proporzionalità dell'effettuazione dell'accesso e l'esplicitazione delle relative ragioni, riferite al singolo caso specifico, unite alla chiara e dettagliata indicazione delle attività di ricerca che possono essere attuate e dell'obiettivo di dette attività, assurgano a presupposti per il legittimo esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica, similmente a quanto accade per l'esistenza dei « gravi indizi di violazione » che legittimano l'autorizzazione del Pubblico Ministero all'accesso presso i locali destinati ad abitazione. Ciò in ragione dell'importanza che la Corte EDU riconosce ai locali destinati all'esercizio di attività economiche, e a quanto in essi contenuto anche con riguardo alle strumentazioni informatiche, nel contesto della libertà domiciliare di cui all'art. 8 CEDU, e della rilevanza che la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea attribuisce al diritto alla buona amministrazione ed al connesso obbligo della motivazione.

Sicché mi sembra vi siano le condizioni per estendere anche alle situazioni qui considerate — consistenti in accessi nei locali destinati all'esercizio di attività economiche non sorretti dal requisito della necessità/proporzionalità e non assistiti da una completa ed esaustiva motivazione sul punto — il paradigma di ragionamento della Suprema Corte di Cassazione, la quale ha ripetutamente sanzionato con l'inutilizzabilità degli elementi raccolti la violazione delle norme procedurali poste a salvaguardia dei locali destinati ad abitazione, proprio sul presupposto che detta violazione configuri una lesione del diritto inviolabile alla libertà domiciliare.

Cassazione, che in alcune occasioni ha affermato l'inapplicabilità dell'art. 191 c.p.p. in ambito tributario (si vedano le pronunce della Corte di Cassazione, sentt. 2 febbraio 2002, n. 1383 e 19 giugno 2001, n. 8344). Maggiori aperture si registrano, invece, in dottrina, come ho già avuto modo di evidenziare nel mio *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi* (nota a Cass., sez. trib., n. 13319/2013), in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, p. 7. Sul punto vd. anche S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 147 ss.