



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

PRIMA SEZIONE

CASO DI ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. E ALTRI c. ITALIA

*(Ricorsi n. 36617/18 e altri 12 –
vedi elenco allegato)*

GIUDIZIO

Art 8 • Home • Corrispondenza • Accesso e ispezione dei locali commerciali, delle sedi legali o dei locali adibiti ad attività professionali dei richiedenti, che comportano l'esame, la copia e il sequestro (in alcuni casi) di documenti contabili, libri sociali, fatture e altri documenti contabili nonché di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale • Mancato rispetto dei requisiti di "qualità del diritto" • Quadro giuridico interno che conferisce alle autorità nazionali una discrezionalità illimitata per quanto riguarda i Ambito di applicazione e condizioni delle misure • Mancanza di garanzie procedurali sufficienti • Misure contestate non soggette a un effettivo *controllo giurisdizionale ex post* della loro legittimità, necessità e proporzionalità • Ingerenza "non conforme alla legge"

Art. 46 • Misure generali • Problema sistemico • Lo Stato convenuto deve allineare la propria legislazione e prassi alle conclusioni della Corte • Necessità di norme specifiche nel diritto interno che indichino le circostanze per l'accesso e lo svolgimento di verifiche in loco e controlli fiscali nei locali commerciali e nei locali adibiti ad attività professionali, stabilendo garanzie e prevedendo un controllo giurisdizionale effettivo

Predisposto dal Registro. Non vincola la Corte.

STRASBURGO

6 Febbraio 2025

Tale sentenza diventa definitiva nelle circostanze di cui all'articolo 44, paragrafo 2, della Convenzione. Potrebbe essere soggetto a revisione editoriale.

Nel caso Italgomme Pneumatici S.r.l. e a. c. Italia

La Corte europea dei diritti dell'uomo (Prima Sezione), riunita in sezione composta da:

Ivana Jelić *Presidente*,

Erik Wennerström,

Alena Poláčková,

Georgios A. Serghides,

Raffaele Sabato,

Alain Cablais,

Artūrs Kučš *Giudici*,

Frédéric Krenc,

Anna Adamska-Gallant, *i giudici supplenti*, e Ilse Freiwirth, *Sezione Segretario*,

Visti i seguenti elementi:

i ricorsi (nn. 36617/18, 7525/19, 19452/19, 52473/19, 55943/19, 261/20, 7991/20, 8046/20, 20062/20, 34827/20, 26376/21, 28730/21 e 20133/22) proposti alla Corte ai sensi dell'articolo 34 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (in prosieguo: la "Convenzione") da un cittadino italiano e da dodici persone giuridiche ("i ricorrenti"), le cui generalità sono riportate nella tabella allegata, nelle varie date indicate anche nella tabella allegata;

la decisione di notificare al Governo italiano ("il Governo") le domande;

le osservazioni presentate dal governo convenuto e le osservazioni di replica presentate dai ricorrenti;

le osservazioni presentate da ITALIASTATODIDIRITTO (art. 36 § 2 della Convenzione e articolo 44 § 3 del Regolamento della Corte), organizzazione che è stata ammessa ad intervenire dal Presidente della Sezione;

avendo deliberato a titolo privato il 14 gennaio 2025,

La seguente sentenza, adottata in tale data, è la seguente:

INTRODUZIONE

1. Le domande riguardano l'accesso e la consultazione dei locali commerciali, della sede legale o dei locali adibiti ad attività professionali dei richiedenti, nonché l'esame, la copia e il sequestro (in alcuni casi) delle loro scritture contabili, dei libri sociali, delle fatture e di altri documenti obbligatori relativi alla contabilità, nonché di diversi tipi di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale. I provvedimenti impugnati sono stati adottati da agenti o agenti della Guardia di Finanza (*Guardia di Finanza*) o l'amministrazione tributaria (*Agenzia delle Entrate*) al fine di valutare il rispetto, da parte delle ricorrenti, dei loro obblighi fiscali. Le ricorrenti lamentavano l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali dalla normativa nazionale e l'assenza di garanzie

procedurali sufficienti atte a proteggerli da qualsiasi abuso o arbitrarietà e, in particolare, che non vi sia stata alcuna *ex ante* O *ex post* controllo giurisdizionale o autonomo delle misure impugnate. Essi hanno invocato l'articolo 8 della Convenzione, preso da solo e in combinato disposto con l'articolo 13 della Convenzione, e con l'articolo 6 § 1 della Convenzione.

I FATTI

2. I dati dei richiedenti e dei loro rappresentanti sono riportati nell'appendice.

3. Il governo era rappresentato dal suo agente, il signor L. D'Ascia, *Avvocato dello Stato*.

4. I fatti di causa possono essere riassunti come segue.

I. CIRCOSTANZE COMUNI A TUTTE LE APPLICAZIONI

5. In date diverse sono stati acceduti ai locali commerciali, alle sedi legali o ai locali adibiti all'attività professionale dei richiedenti e ispezionati da funzionari o agenti della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate al fine di valutare il rispetto degli obblighi fiscali dei richiedenti. Tutti i ricorrenti sono persone giuridiche, ad eccezione del sig. Terrenzio, che ha presentato il ricorso n. 20062/20 per conto della società di cui è unico proprietario (*ditta individuale*).

6. Le autorizzazioni allo svolgimento delle verifiche sono state rilasciate dal responsabile locale dell'Agenzia delle Entrate o dal responsabile locale della Guardia di Finanza (cfr. paragrafi 11-36 in appresso) ai sensi dell'articolo 52 § 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ("D.Lgs. n. 633/1972", vedi comma 41 33 comma 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("D.Lgs. n. 600/1973", vedi comma 46 sotto).

7. Ai ricorrenti e ai loro rappresentanti è stato chiesto di produrre documenti contabili, libri sociali, fatture e altri documenti obbligatori in materia contabile, nonché diversi tipi di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale relativi agli anni oggetto di revisione. Le domande non riguardavano solo i registri e i libri contabili che i ricorrenti erano giuridicamente obbligati a tenere, ma "qualsiasi altro documento pertinente" in loro possesso che fosse equivalente a una contabilità, come i documenti relativi a operazioni, attività o passività che non figuravano in dichiarazioni ufficiali (registri non contabili) – *scritture extracontabili*).

8. Si è informato ai richiedenti e ai loro rappresentanti che, ai sensi dell'articolo 66 del decreto n. 633/1972 e dell'articolo 68 del decreto n. 600/1973 (vedi paragrafi 45 e 50 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("L. 212/2000", vedi comma 53 sotto).

9. Sono stati inoltre informati che: (i) ai sensi dell'articolo 52 comma 5 del decreto n. 633/1972 e dell'articolo 32 paragrafo 4 del decreto n. 600/1973,

in caso di rifiuto di produrre i documenti richiesti, sarebbe stato loro impedito di invocarli come prova a loro favore in qualsiasi successivo procedimento amministrativo e giurisdizionale (*preclusione probatoria*, vedi paragrafi 41 e 46 sotto); (ii) il rifiuto di produrre libri e documenti il cui possesso fosse richiesto dalla legge o la cui esistenza fosse nota alle autorità comporterebbe l'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 9 del decreto legislativo n. 18 dicembre 1997, n. 471 ("D.Lgs. n. 471/1997", vedi comma 52 sotto); e (iii) ai sensi dell'articolo 55 § 2, paragrafo 1, del decreto n. 633/1972 (vedi paragrafo 43 39 § 2 lett. c) del D.Lgs. n. 600/1973 (vedi paragrafo 48 in caso di mancata conservazione o mancata produzione dei suddetti documenti, l'autorità finanziaria sarebbe autorizzata a valutare quante operazioni siano state effettuate e quanti redditi siano stati percepiti ricorrendo a presunzioni (*presunzioni semplici*) sulla base dei dati e degli elementi che erano stati raccolti in altri modi ed erano a disposizione delle autorità.

10. I richiedenti hanno ottemperato alle richieste delle autorità nazionali, lasciando che i funzionari e gli agenti svolgessero le verifiche e producendo i documenti richiesti. Tali documenti sono stati copiati se in formato elettronico e, in alcuni casi, sono stati sequestrati; In altri casi, esse sono state lasciate ai ricorrenti, ma sigillate e conservate e tenute a disposizione dell'amministrazione tributaria e di polizia per essere ulteriormente esaminate (v. punti 11-36 sotto).

II. MOTIVAZIONE E CAMPO DI APPLICAZIONE DELLE MISURE

A. Domanda n. 36617/18

11. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 18 maggio 2018 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Ha indicato che la società richiedente era un "contribuente medio" con un fatturato superiore a 5.164.000 euro (EUR) che non era stato oggetto di un procedimento di accertamento fiscale nei tre anni precedenti e che aveva dichiarato un reddito basso nel 2015.

12. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 22 maggio 2018. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti. Gli agenti hanno ispezionato i locali e preso nota dei materiali stoccati nel magazzino e dei dipendenti presenti nei locali. Hanno anche preso copie dei documenti di identità dei dipendenti.

B. Domanda n. 7525/19

13. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 21 gennaio 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Bari. Essa indicava che la società ricorrente figurava nell'elenco dei contribuenti che dovevano essere

assoggettati a un accertamento fiscale in merito al rispetto dei loro obblighi fiscali nel 2015, a causa del basso reddito dichiarato.

14. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti, alcuni dei quali in formato elettronico. Gli agenti hanno ispezionato i locali, hanno preso nota del materiale in possesso dell'azienda e hanno copiato i dati sul suo server informatico. I dati ottenuti sono stati conservati nei locali per essere ulteriormente esaminati dalle autorità e il rappresentante dell'impresa richiedente è stato informato che, in caso di modifica o rimozione, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli da 349 a 351 del codice penale, per quanto riguarda la rottura di sigilli e la rimozione, la cancellazione, la distruzione o il danneggiamento di prove relative a un reato, atti, documenti o altri beni mobili custoditi in un pubblico ufficio o da un pubblico ufficiale o dipendente che svolge un pubblico servizio.

C. Domanda n. 19452/19

15. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 27 febbraio 2019 dal capo dell'Agenzia delle Entrate di Bari (Divisione Adriatica). Essa ha precisato che lo scopo della misura era quello di individuare gli operatori commerciali "a rischio" nell'ambito del commercio elettronico, con particolare riferimento alla vendita online di prodotti soggetti al regime di "reverse charge" e alle transazioni concluse dalla società richiedente tra il 2016 e il 2019.

16. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 15 marzo 2019. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti e i funzionari hanno copiato il libro mastro generale della società (*libro giornale*) per gli anni 2016 e 2017 su un dispositivo elettronico. Il registro completo delle operazioni (*processo verbale*) indica che il rappresentante della società ricorrente ha dichiarato che, a suo avviso, tale accesso era illecito.

D. Domanda n. 52473/19

17. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 3 maggio 2019 dal capo dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Essa ha precisato che la società ricorrente aveva dichiarato un reddito modesto e non era mai stata assoggettata ad un avviso di accertamento generale. In particolare, nel 2016 aveva dichiarato un reddito di 502 euro e perdite di 82.821 euro.

18. Gli agenti hanno avuto accesso a vari locali il 6, 13 e 15 maggio 2019. Il verbale completo delle operazioni, datato 29 maggio 2019, indicava che erano stati esaminati i documenti acquisiti attraverso l'audit e che erano state individuate diverse violazioni fiscali. Essa ha altresì indicato che, nel rispetto delle pertinenti disposizioni nazionali, tali violazioni sarebbero state

notificate alla società richiedente mediante un avviso di accertamento fiscale separato o un avviso di sanzione.

E. Domanda n. 55943/19

19. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 23 aprile 2019 dal capo dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Essa ha precisato che la società ricorrente non era stata assoggettata a un avviso di accertamento generale nei cinque anni precedenti, aveva recuperato un importo ingente di IVA ed era iscritta nell'elenco dei contribuenti da accertare nel 2019.

20. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 6 giugno 2019. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti, che sono stati conservati nei locali per essere ulteriormente esaminati dalle autorità.

F. Domanda n. 261/20

21. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 27 novembre 2019 dal capo della Guardia di Finanza di Foggia. Essa ha precisato che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per un accertamento fiscale relativo agli anni dal 2017 al 2019.

22. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 27 e 28 novembre 2019. Esse hanno esaminato i documenti forniti dalla società ricorrente e hanno concluso, nel verbale completo delle operazioni, che quest'ultima non aveva pienamente adempiuto ai suoi obblighi fiscali per l'anno 2017.

G. Domanda n. 7991/20

23. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 19 settembre 2019 dal capo dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Essa ha precisato che la misura in questione mirava a verificare il rispetto, da parte della società ricorrente, dei suoi obblighi fiscali nel 2014 e nel 2016, per quanto riguarda i suoi rapporti commerciali con un'altra società, anch'essa oggetto di una revisione contabile.

24. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali in diciotto date diverse tra il 24 settembre e il 25 novembre 2019. In tal caso, il rappresentante della società richiedente ha chiesto che la revisione fosse effettuata presso l'ufficio del contabile della società. Il contabile ha consegnato i documenti pertinenti, che sono stati poi sigillati per evitare che venissero alterati. Essi sono stati conservati nei locali della società richiedente e tenuti a disposizione delle autorità per essere ulteriormente esaminati.

H. Domanda n. 8046/20

25. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 12 settembre 2019 dal capo dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Essa ha precisato che l'audit in questione mirava a verificare il rispetto da parte della società richiedente dei suoi obblighi fiscali nel 2014 e nel 2016, in quanto l'accertamento fiscale in corso per l'anno 2015 aveva rivelato diverse incongruenze e una contabilità inaffidabile.

26. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 16 novembre 2019. In tal caso, il rappresentante della società richiedente ha chiesto che la revisione fosse effettuata presso l'ufficio del contabile della società. Il contabile ha consegnato i relativi documenti, che sono stati sigillati per evitare che venissero alterati, conservati nei locali della società richiedente e tenuti a disposizione delle autorità per essere ulteriormente esaminati.

I. Domanda n. 20062/20

27. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 10 gennaio 2020 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. Esso ha precisato che la verifica in questione mirava a verificare le informazioni relative a un credito d'imposta ricevuto a fini di ricerca e sviluppo, in particolare l'importo che la società aveva ricevuto per l'anno 2017 e l'idoneità della ricorrente a ricevere un siffatto credito per l'anno 2018. La verifica è stata effettuata anche a causa del fatto che la società della ricorrente non era stata assoggettata a avvisi di accertamento generale nei quattro anni precedenti.

28. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali il 13 gennaio 2020. La ricorrente ha consegnato i documenti richiesti e si è impegnata a produrre gli altri documenti mancanti. I documenti sono stati copiati dagli agenti e conservati in un armadio situato nei locali della società del ricorrente. La figlia del ricorrente, dipendente della società, è stata nominata custode dei documenti e informata che, in caso di modifica o rimozione degli stessi, sarebbe stata ritenuta responsabile ai sensi degli articoli da 349 a 351 del codice penale. Non è stata effettuata alcuna ispezione, poiché gli agenti hanno riconosciuto che non c'erano altri dipendenti o altri documenti pertinenti.

J. Domanda n. 34827/20

29. La relativa autorizzazione è stata rilasciata l'8 gennaio 2020 dal responsabile locale della Guardia di Finanza di Foggia. Essa ha precisato che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per l'accertamento dell'imposta relativa agli anni dal 2017 al 2020.

30. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti, che

sono stati sequestrati e portati presso la locale stazione della Guardia di Finanza. Gli agenti hanno anche ispezionato i locali, ma non sono stati trovati altri documenti pertinenti. Gli agenti hanno preso nota dell'identità dei dipendenti che si trovavano nei locali.

K. Domanda n. 26376/21

31. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 22 aprile 2021 dal responsabile locale della Guardia di Finanza di Foggia. Essa ha precisato che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per l'accertamento dell'imposta relativa agli anni dal 2016 al 2021.

32. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto i documenti richiesti, che sono stati sigillati e conservati nei locali della società richiedente e tenuti a disposizione delle autorità. Diversi documenti elettronici sono stati copiati dagli agenti. Il rappresentante della società richiedente è stato nominato custode dei documenti e informato che, nel caso in cui gli stessi fossero stati alterati o rimossi, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli da 349 a 351 del codice penale. Gli agenti hanno ispezionato i locali, ma non sono stati trovati altri documenti pertinenti. Hanno anche intervistato quattro dipendenti e due azionisti della società e hanno esaminato altri documenti. Sono stati ispezionati anche altri locali appartenenti alla società richiedente (due siti).

L. Domanda n. 28730/21

33. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 26 aprile 2021 dal capo della Guardia di Finanza di Foggia. Essa ha precisato che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire elementi probatori per l'accertamento dell'imposta relativa agli anni dal 2017 al 2021. Il fascicolo completo delle operazioni indicava inoltre che l'audit era stato avviato alla luce dei rilievi effettuati nell'ambito di un'indagine penale in corso da parte della procura distrettuale antimafia di Bari.

34. Gli agenti hanno avuto accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto via e-mail alcuni dei documenti richiesti, chiarendo che avrebbe prodotto i libri e i registri della società non appena disponibili. I documenti prodotti, unitamente ad altri rinvenuti nel corso di un sopralluogo ad altri locali appartenenti alla società ricorrente, sono stati sigillati e conservati in un armadio all'interno della sede della società ricorrente. Il rappresentante della società richiedente è stato nominato custode dei documenti e informato che, nel caso in cui gli stessi

fossero stati alterati o rimossi, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli da 349 a 351 del codice penale.

M. Domanda n. 20133/22

35. La relativa autorizzazione è stata rilasciata il 28 marzo 2022 dal capo della Guardia di Finanza di San Severo. Essa ha precisato che la misura in questione era finalizzata all'acquisizione di dati, informazioni e documenti relativi ai rapporti commerciali tra la società richiedente e un'altra società tra il 28 aprile 2017 e il 28 marzo 2022.

36. Gli agenti della Guardia di Finanza hanno avuto accesso ai locali il 28 marzo 2022. Il rappresentante della società richiedente ha prodotto fatture relative a transazioni con un'altra società e ha fornito spiegazioni. Invitato a consegnare i libri contabili della società, il rappresentante della ricorrente ha risposto che essi non erano conservati nei locali oggetto di ispezione e si è impegnato a produrli non appena disponibili. Gli agenti hanno acquisito copie dei documenti prodotti.

QUADRO GIURIDICO E PRASSI PERTINENTI

I. DIRITTO INTERNO

A. Legge 14 gennaio 1929, n. 4 (Disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie)

37. Le disposizioni in materia della legge 14 gennaio 1929, n. 4 ("legge n. 4/1929") sono così formulate:

Sezione 24

"[Le persone sono] informate delle violazioni delle disposizioni delle leggi finanziarie per mezzo di un verbale completo".

Sezione 25

"Salvo [laddove] specificamente previsto dalle leggi finanziarie, non è consentito sequestrare i libri previsti dal Codice di Commercio e altri [libri] che siano necessari in un contesto commerciale per lo svolgimento di attività commerciali e industriali.

La disposizione precedente non si applica in caso di violazioni delle leggi finanziarie che costituiscono un reato.

Le autorità competenti possono in ogni caso ottenere una copia dei libri contabili a spese del contribuente [sottoposto a revisione], ovvero apporre la propria firma o sigla sulle parti rilevanti per l'identificazione della violazione, tra cui la data e il timbro dell'ufficio [competente]; [essi] possono anche imporre misure specifiche volte a prevenire che i libri vengano alterati o rimossi".

Sezione 35

"Al fine di verificare l'osservanza delle prescrizioni imposte da leggi o regolamenti in materia finanziaria, gli agenti o gli agenti della Guardia di Finanza sono autorizzati ad accedere in qualsiasi momento agli esercizi aperti al pubblico e a tutti i locali adibiti ad attività industriali o commerciali, al fine di effettuare verifiche e *ricerche*".¹

B. Costituzione

38. La disposizione pertinente della Costituzione recita come segue:

Articolo 14

"Il domicilio [di una persona] è inviolabile.

Non possono essere effettuate ispezioni, perquisizioni o sequestri [in casa], se non nei casi e nei modi previsti dalla legge e nel rispetto delle garanzie stabilite per la tutela della libertà personale.

I controlli e le ispezioni per motivi di salute e sicurezza pubblica, o per finalità economiche e fiscali, sono regolati da apposite leggi".

39. Secondo una coerente interpretazione, la nozione di "domicilio [di una persona]" ai sensi dell'articolo 14 della Costituzione deve essere distinta da altre nozioni, come il "domicilio" ai sensi delle pertinenti disposizioni penali. Comprende solo i luoghi che sono utilizzati come "residenza privata" (*privata dimora*). In particolare, essa comprende i luoghi adibiti ad attività tipiche della vita privata (*svolgimento di attività caratteristiche della vita privata*). Essa non comprende, invece, i luoghi pubblici e i luoghi aperti al pubblico, o i luoghi che, pur essendo privati, non sono adibiti a "residenze private". In generale, non comprende i locali commerciali e i locali adibiti ad attività professionali, a meno che non siano utilizzati anche come "residenze private" nell'accezione sopra individuata².

C. Codice di procedura civile

40. L'articolo 96 del codice di procedura civile, che stabilisce la "responsabilità aggravata" di una parte in un procedimento civile, recita come segue.

"Se si accerta che la parte soccombente ha promosso o difeso [il giudizio] in malafede o con colpa grave, il giudice, su richiesta dell'altra parte, concede un risarcimento che [egli (il giudice) calcolerà anch'esso *d'ufficio*], oltre alle spese del procedimento.

¹ Cfr., invece, l'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, riprodotto al comma 50 sotto.

² Le disposizioni nazionali applicabili nel caso di specie tengono conto di tale distinzione. In particolare, l'articolo 51 comma 1 del D.Lgs. n. 633/1972 prevede che si applichino condizioni più rigorose per l'accesso ai locali commerciali e ai locali adibiti ad attività professionali che siano utilizzati anche come "abitazione" di un individuo; In particolare, la relativa autorizzazione deve essere rilasciata dal pubblico ministero (v. punto 42 infra).

...

In ogni caso, nel pronunciarsi sulle spese del giudizio ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche *di propria iniziativa*, può imporre alla parte soccombente l'obbligo di corrispondere all'altra parte un importo determinato in via equitativa".

D. D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Imposizione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto)

41. Ai sensi dell'articolo 51 § 2, comma 1, del decreto n. 633/1972, per l'esercizio della funzione di verifica dell'adempimento degli obblighi fiscali, l'amministrazione finanziaria ha facoltà di "accedere ai locali e di effettuare ispezioni e verifiche ai sensi dell'articolo 52" del medesimo decreto (*accessi, ispezioni e verifiche*).

42. Le verifiche in questione sono state disciplinate dall'articolo 52 del decreto n. 633/1972, i cui relativi commi sono così formulati:

Articolo 52

"1. Gli uffici dell'IVA possono disporre che i dipendenti dell'amministrazione finanziaria [siano autorizzati] ad accedere ai locali destinati ad attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché a quelli utilizzati da enti non commerciali (...), per effettuare verifiche *documentali*, verifiche e *ricerche*, e per raccogliere ogni altro dato ritenuto utile) per l'accertamento fiscale [pertinente] e [per] combattere l'evasione fiscale e altre violazioni fiscali. I dipendenti che accedono [a tali locali] devono disporre di un'autorizzazione speciale che indichi l'oggetto di tale accesso [che è] rilasciata dal capo dell'ufficio che li impiega. Tuttavia, per accedere ai locali adibiti anche ad abitazione è necessaria l'autorizzazione del pubblico ministero. In ogni caso, i locali [in cui le persone] esercitano arti o professioni devono essere accessibili in presenza del proprietario o dei proprietari ... o i loro rappresentanti.

2. L'accesso a locali diversi da quelli indicati nel precedente comma [residenze private] è consentito, previa autorizzazione del pubblico ministero, solo in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, ai fini del reperimento di libri, registri, documenti, dichiarazioni scritte e altre prove di violazioni fiscali.

3. In ogni caso, è necessario ottenere l'autorizzazione del pubblico ministero o dell'autorità giudiziaria più vicina per effettuare perquisizioni corporali, aprire documenti sigillati, borse, casseforti, mobili, magazzini e luoghi simili, nonché esaminare documenti e informazioni per i quali è invocato il segreto professionale durante l'accesso ai locali, fatta salva la disposizione sancita dall'articolo 103 del codice di procedura penale.

4. L'audit dei documenti si estende a tutti i libri, registri, documenti e dichiarazioni scritte, compresi quelli che non devono essere conservati e conservati, che si trovano nei locali o sono altrimenti accessibili per mezzo di dispositivi digitali ivi installati.

5. [Quando un contribuente si rifiuta di produrre] libri, registri [o] documenti, [questi] non possono essere considerati a [lui] favore ai fini di un accertamento fiscale in ... procedimenti amministrativi e giudiziari. La dichiarazione attestante che i libri, i registri, i documenti e le dichiarazioni scritte non sono in possesso del contribuente, o la trattenuta [di tali documenti] da una verifica, è considerata equivalente a un rifiuto di presentare [tali documenti].

6. In relazione a ciascuna [occasione di accesso ai locali] deve essere redatta una registrazione completa, che descriva l'ispezione e la raccolta dei dati, nonché le richieste rivolte al contribuente o al suo rappresentante e le risposte ricevute. Il registro completo deve essere firmato dal contribuente o dal suo rappresentante o indicare il motivo per cui non è firmato. Il contribuente ha il diritto di riceverne copia.

7. I documenti e gli atti possono essere sequestrati solo se non è possibile riprodurre gli stessi o il loro contenuto nell'intero registro, o se il contenuto dell'intero atto non è firmato o il suo contenuto è contestato. I libri e i registri non possono essere sequestrati; Gli [agenti che attuano le misure] possono fare copie o [fare copie di] estratti o far fare copie o [fare copie di] estratti, possono apporre la loro firma o le loro iniziali nelle parti pertinenti insieme alla data e al timbro ufficiale e possono dare le opportune avvertenze per evitare che i libri e i registri siano alterati o cancellati.

...”

43. Ai sensi dell'articolo 55 § 2 (1), se il contribuente, quando richiesto, omette di produrre i documenti, le registrazioni e i libri necessari per l'accertamento fiscale, l'autorità fiscale ha il diritto di ricorrere a presunzioni basate sui dati e sugli elementi altrimenti raccolti al fine di determinare l'imposta dovuta.

44. L'articolo 57 stabilisce i termini per l'emissione di un avviso di accertamento fiscale che accerti che un contribuente non ha rispettato gli obblighi fiscali pertinenti in un determinato esercizio fiscale. Nella sua formulazione attuale, il primo comma di tale articolo prevede che l'avviso di accertamento sia notificato al contribuente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la relativa dichiarazione dei redditi. Ai sensi del secondo comma, qualora il contribuente abbia completamente ommesso di presentare una dichiarazione, l'accertamento fiscale può essergli notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo all'anno in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata³.

45. Ai sensi dell'articolo 66, gli agenti dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza sono tenuti al segreto professionale per quanto riguarda i dati e le informazioni acquisite nell'esercizio delle loro funzioni.

E. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi)

46. Ai sensi dell'articolo 32 comma 1, comma 1, del decreto n. 600/1973, per l'esercizio della funzione di verifica dell'adempimento degli obblighi

³ L'attuale formulazione di tale disposizione è il risultato di una modifica introdotta dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208. Gli anni precedenti al 2016 sono regolati dalla precedente versione del provvedimento. Conformemente a tale versione, un avviso di accertamento doveva essere notificato al contribuente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la relativa dichiarazione dei redditi. Nel caso in cui un contribuente avesse completamente ommesso di presentare una dichiarazione, l'accertamento fiscale poteva essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

fiscali, l'amministrazione finanziaria ha facoltà di "accedere ai locali e di effettuare ispezioni e verifiche ai sensi dell'articolo 33 [del medesimo decreto]".

47. L'articolo 33 comma 1 del decreto n. 600/1973 prevede che l'accesso ai locali, le ispezioni e le verifiche nell'ambito degli accertamenti dell'imposta sul reddito siano disciplinati dall'articolo 52 del decreto n. 633/1973 (vedi paragrafo 42 sopra). Il quarto comma prevede che i documenti, i registri e i libri richiesti dall'amministrazione ma non prodotti da un contribuente non possono essere considerati a favore di quest'ultimo nell'ambito di successivi procedimenti amministrativi e giudiziari.

48. Ai sensi dell'articolo 39 § 2 (c), se il contribuente omette di produrre documenti, registri e libri quando richiesto, l'autorità fiscale ha il diritto di ricorrere a presunzioni basate su dati altrimenti disponibili al fine di determinare il reddito in relazione al quale devono essere accertati gli obblighi fiscali.

49. L'articolo 43 stabilisce i termini per la conclusione dei procedimenti relativi all'accertamento dell'imposta sul reddito (cfr. paragrafo 44 sopra).

50. L'articolo 68 ribadisce che i funzionari amministrativi delle imposte e i funzionari della polizia tributaria hanno l'obbligo del segreto professionale (cfr. paragrafo 45 sopra).

F. Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni in materia di procedimenti dinanzi alle Commissioni tributarie)

51. L'articolo 19 del decreto n. 546/1992, nella versione vigente all'epoca dei fatti, contiene un elenco esaustivo di documenti ufficiali impugnabili dinanzi alle autorità giurisdizionali. Le sue parti pertinenti sono così formulate:

Articolo 19: Atti [documenti ufficiali] impugnabili e oggetto della denuncia

"1. I reclami [dinanzi ai giudici tributari] possono essere presentati contro:

- a) un avviso di accertamento fiscale;
- b) un avviso di liquidazione fiscale;
- c) un provvedimento che impone sanzioni;
- d) un avviso di riscossione delle imposte;

...

i) qualsiasi altro atto espressamente previsto dalla legge possa essere impugnato.

...

2. Non possono essere impugnati atti diversi da quelli espressamente previsti. Ogni atto impugnabile può essere impugnato unicamente sulla base delle proprie irregolarità (...)."

G. Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione delle imposte)

52. Nel caso in cui il contribuente rifiuti di esibire i documenti richiesti dalle autorità in occasione dell'accesso ai locali e dell'effettuazione di ispezioni e verifiche, gli viene irrogata la sanzione prevista dall'articolo 9 del decreto n. 471/1997. Tale disposizione è così formulata:

Articolo 9: Violazione degli obblighi contabili

"1. Chiunque non tiene o non conserva, in conformità con i relativi doveri, le scritture contabili, i documenti e i libri contabili previsti dalle pertinenti leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, né le scritture, i documenti e i libri contabili che devono essere tenuti e conservati ai sensi di altre disposizioni fiscali, è punito con una sanzione amministrativa pecuniaria da EUR 1.000 a EUR 8.000.⁴

2. La sanzione di cui al primo comma della presente disposizione è irrogata anche nei confronti [delle persone] che, mentre [le autorità] accedono [ai locali] nell'ambito di un accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, rifiutano di produrre o dichiarare di non possedere, o in ogni caso si astengono dal controllo e dal controllo, documenti, libri e scritture contabili che forse non sono obbligatori [ma] certamente esistono.

..."

H. Legge 27 luglio 2000, n. 212 (legge sui diritti del contribuente)

53. Le disposizioni in materia della legge n. 212/2000 sono così formulate:

Art. 12: Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale

"1. L'accesso ai locali [utilizzati] per attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, nonché per le verifiche e le verifiche fiscali su [tali] locali, è (...) sulla base delle effettive esigenze di un'indagine e di un audit in loco. Salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, [tali misure] sono attuate durante il normale orario di lavoro e in modo da arrecare il minor disturbo possibile allo svolgimento di tali attività e ai rapporti d'affari o professionali del contribuente.

2. Quando viene avviato un controllo, il contribuente ha il diritto di essere informato dei motivi che giustificano il controllo e della sua portata, del [suo] diritto di essere assistito da un professionista qualificato a comparire dinanzi ai giudici tributari e dei [suoi] diritti e obblighi durante i controlli.

3. Su richiesta del contribuente, i documenti amministrativi e contabili possono essere esaminati presso l'ufficio dei revisori dei conti o quello del professionista che assiste o rappresenta il contribuente.

⁴ L'attuale formulazione del provvedimento, in particolare l'importo della sanzione pecuniaria, è il risultato delle modifiche introdotte con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, come modificato con la legge 28 dicembre 2015, n. 208.

4. Le osservazioni e i commenti del contribuente e del professionista che può assisterlo sono annotati nel [verbale] delle operazioni di controllo.

...

6. Se il contribuente ritiene che i revisori stiano procedendo in modo non conforme alla legge, [lui] può anche ricorrere al Garante del contribuente, ai sensi delle disposizioni dell'articolo 13 ..."

Sezione 13: Garante del contribuente

"1. Presso ciascuna direzione delle entrate delle regioni e delle province autonome è istituito un Garante del Contribuente.

2. Il Garante del Contribuente, che opera in piena autonomia, è un [soggetto che agisce in qualità di] organo [che è] scelto e nominato dal presidente del tribunale tributario regionale o della sua sezione distaccata nel cui distretto ha sede la direzione regionale dell'amministrazione finanziaria (...).

6. Il Garante del Contribuente rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, [e lo fa] anche sulla base di segnalazioni presentate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti malfunzionamenti, irregolarità, inesattezze, pratiche amministrative anomale o irragionevoli, o qualsiasi altro comportamento idoneo a minare il rapporto di fiducia tra i cittadini e l'amministrazione finanziaria. [Gli uffici competenti] rispondono entro trenta giorni, e [ciò] attiva le procedure di *autotutela* nei confronti degli avvisi di accertamento amministrativo o degli avvisi di riscossione di cui il contribuente è stato informato. Il Garante del Contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alle direzioni regionali o distrettuali o alla sede territoriale della Guardia di Finanza, nonché agli organi di vigilanza, informando il soggetto che ha segnalato [l'irregolarità].

7. Il Garante del Contribuente formula raccomandazioni ai responsabili degli uffici fiscali per tutelare il contribuente e organizzare al meglio i servizi.

..."

I. Il potere dell'*autotutela*

54. Nell'ambito del suo potere di "autocorrezione" (*autotutela*), un organo amministrativo pubblico può annullare o revocare decisioni già prese, senza l'intervento di un'autorità giudiziaria.

II. PRATICA DOMESTICA

A. Linee guida del Ministero dell'Economia e delle Finanze in materia di obiettivi di politica fiscale

55. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato e pubblicato sul proprio sito internet documenti di indirizzo finalizzati a finalità di politica fiscale. Tali documenti sono rivolti a tutti gli enti coinvolti nell'amministrazione delle entrate (Dipartimento delle Finanze del Ministero, Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza) e delineano le linee guida operative volte a migliorare i servizi per i contribuenti, a promuovere

l'adempimento volontario degli obblighi tributari, a prevenire e contrastare l'evasione e l'elusione fiscale.

1. Linee guida 2016-2018

56. Il comma 2 degli Orientamenti 2016-2018, del 22 dicembre 2015, prevedeva che, nell'ambito delle attività volte a contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, l'amministrazione finanziaria dovesse "ridurre i controlli intrusivi" attraverso "l'ulteriore sviluppo dell'analisi dei rischi rilevanti", anche attraverso l'utilizzo di strumenti automatizzati, quali le banche dati.

2. Linee guida 2018-2020

57. La lettera f) dei criteri generali degli orientamenti 2018-2020, del 5 dicembre 2017, fissava il seguente obiettivo: l'ulteriore implementazione di sistemi informatizzati e automatizzati che migliorassero l'efficacia dei controlli attraverso l'uso efficiente di banche dati la cui capacità di funzionare efficacemente con altri sistemi sarebbe migliorata.

B. Circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 7 maggio 2021

58. La circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 7 maggio 2021 ha inserito "Linee guida operative in materia di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, nonché sulle attività connesse al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi per i contribuenti". Nel capitolo I, la circolare dava istruzioni in merito alla selezione delle piccole, medie e grandi imprese e dei singoli contribuenti da sottoporre a controllo remoto e a controllo in loco. In generale, ha affermato che, sebbene si debba tenere conto della situazione generata dalla pandemia di COVID-19, si dovrebbe dare priorità al controllo dei contribuenti che hanno dimostrato un rischio più elevato di inadempienza o che si sono comportati in modo non collaborativo e non trasparente in passato.

59. Analoghe linee guida sono state ribadite nella Circolare n. 21/E dell'Agenzia delle Entrate del 20 giugno 2022, a seguito della pandemia da COVID-19.

III. GIURISPRUDENZA NAZIONALE

A. Giurisprudenza relativa alle condizioni di autorizzazione dell'accesso e delle ispezioni e *del controllo ex ante* di tali misure

60. Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, non è necessario motivare l'autorizzazione rilasciata da un responsabile dell'Agenzia delle Entrate o da un pubblico ministero che consenta l'accesso ai locali commerciali e ai locali adibiti ad attività professionali che non siano

residenze private, in quanto le disposizioni di legge in materia non richiedono condizioni specifiche per il rilascio di tale autorizzazione, e pertanto l'autorizzazione è un "mero requisito procedurale" (*mero adempimento procedimentale*) che è necessaria solo affinché il provvedimento possa essere approvato da un'autorità gerarchicamente e funzionalmente superiore" (cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; cfr. anche Corte di Cassazione, sentenze n. 26829 del 18 dicembre 2014, e n. 28563 del 6 novembre 2019). Per contro, la motivazione è necessaria quando il provvedimento in questione è autorizzato da un pubblico ministero nei confronti di residenze di privati (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 20096 del 30 luglio 2018).

61. La Corte di Cassazione ha inoltre affermato che ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 4/1929 (vedi paragrafo 37 di cui sopra), gli agenti e gli agenti della Guardia di Finanza, in qualità di appartenenti alle forze dell'ordine, avevano la facoltà di accedere ai locali commerciali e ai locali adibiti all'attività professionale senza autorizzazione scritta; tale autorizzazione era necessaria solo per gli appartenenti all'Agenzia delle Entrate, che non fossero agenti di polizia (cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 16017 dell'8 luglio 2009, 10137 del 28 aprile 2010, 17525 e 17526 del 28 giugno 2019).

B. Giurisprudenza sulla portata degli atti impugnati

62. Secondo la giurisprudenza interna, i motivi che giustificano l'accesso ai locali indicati nella relativa autorizzazione non circoscrivono la portata delle prove da raccogliere. Mentre dall'altro dall'altro dall'altro dall'altro vi sono sospetti che siano state commesse specifiche violazioni fiscali (anche se ciò non è necessario), una volta autorizzato il provvedimento, le autorità possono anche raccogliere documenti e altri elementi di prova idonei a dimostrare altre violazioni (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 18155 del 7 agosto 2009, con ulteriori riferimenti).

C. Giurisprudenza sui mezzi di ricorso ex post

1. Tributari

63. Secondo la giurisprudenza interna, nei casi in cui un pubblico ministero autorizza l'accesso alle residenze private e le ispezioni in tali abitazioni, qualora le misure impugnate portino all'emissione di un avviso di accertamento fiscale, la validità di tale avviso è subordinata alla validità dell'autorizzazione che consente tali misure, il che si qualifica come documento preparatorio (*atto preparatorio*). Di conseguenza, il contribuente in questione sarebbe autorizzato a far valere dinanzi alle competenti Commissioni tributarie l'annullamento di un avviso di accertamento basato su un accertamento illegittimo (si veda, tra le molte altre autorità nazionali, Corte di Cassazione, sentenza n. 11082 del 7 maggio 2010).

64. Per contro, quando tali provvedimenti sono autorizzati da un'autorità amministrativa nei confronti di locali commerciali che non sono abitazioni private, se l'autorizzazione è illegittima per motivi formali o sostanziali, ciò non pregiudica la validità dell'avviso di accertamento definitivo o l'utilizzo di documenti e prove acquisiti con i provvedimenti impugnati con il consenso del contribuente (v. sentenza Corte di cassazione, sentenze n. 8344 del 19 giugno 2001, n. 27149 del 16 dicembre 2011, n. 4066 del 27 febbraio 2015 e n. 8547 del 29 aprile 2016). Tuttavia, in mancanza di qualsiasi autorizzazione, l'avviso di accertamento definitivo deve essere annullato (cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 15206 del 29 novembre 2001 e n. 18155 del 7 agosto 2009).

2. *Tribunali civili*

65. Se l'amministrazione finanziaria accede ai locali ma ciò non comporta un avviso di accertamento, anche quando le violazioni si basano su prove che non sono state scoperte con l'accesso ai locali, la relativa autorizzazione ad accedere e ispezionare i locali non deve essere impugnata davanti ai tribunali tributari, ma davanti ai tribunali civili, in linea con la sentenza n. 11082/2010 della Corte di Cassazione, citato al punto 63 sopra.

66. Con sentenza n. 8587 del 2 maggio 2016, le Sezioni riunite della Corte di Cassazione hanno altresì statuito che la competenza dei giudici civili in materia di accesso illecito riguardava tutti i casi in cui il procedimento di accertamento non avesse portato ad un avviso di accertamento (*atto impositivo*) o che tali avvisi non fossero stati impugnati in sede giurisdizionale. In tali casi, la pertinente autorizzazione illegittima di accesso ai locali potrebbe essere impugnata dinanzi ai giudici civili. Le Divisioni riunite hanno ritenuto che la possibilità di impugnare tale autorizzazione dinanzi ai giudici civili si fondasse sul loro potere di garantire ogni "diritto soggettivo di un contribuente a non essere sottoposto a controlli e verifiche fiscali che comportino restrizioni dei [suoi] diritti (alcuni dei quali garantiti dalla Costituzione), salvo nei casi espressamente previsti dalla legge e nelle situazioni espressamente previste dalle leggi che conferiscono e limitano la ambito di applicazione dei poteri di controllo conferiti all'Agenzia delle Entrate". Tale competenza significava anche che i giudici civili avevano il diritto di ordinare l'attuazione di misure cautelari per proteggere i contribuenti dall'accesso illecito e dai controlli nell'ambito di procedimenti fiscali. Il caso in questione riguardava l'autorizzazione rilasciata da un pubblico ministero ad accedere e ispezionare i locali di uno studio legale, qualora tale autorizzazione violasse il diritto al segreto professionale.

3. *Il Garante del Contribuente*

67. Con la sentenza n. 25212 del 24 agosto 2022, la Corte di Cassazione ha chiarito che il Garante del Contribuente non poteva emettere decisioni vincolanti. I passaggi pertinenti recitano come segue:

"L'ordinamento giuridico attualmente in vigore non prevede espressamente che l'Agenzia delle Entrate o gli enti legittimati alla riscossione delle imposte siano obbligati ad attuare un provvedimento di *autotutela* richiesto dal Garante del Contribuente, ovvero ad adeguarsi alle decisioni assunte dal Garante del Contribuente. Infatti, le [decisioni] del Garante del Contribuente non sono vincolanti e quindi non producono effetti giuridici, ma costituiscono solo diffide che comportano tutt'al più solo l'obbligo di rispondere alla richiesta di autoretifica e/o di rivedere il fascicolo presentato dal contribuente. In definitiva, al Garante del Contribuente non è riconosciuto alcun potere di gestione attiva. Non può quindi esercitare poteri autoritativi o sanzionatori nei confronti degli uffici dell'amministrazione tributaria né, a seguito dell'attivazione di una procedura di autoretifica, sostituirsi all'amministrazione tributaria nel controllo di qualsiasi [diffida] illegittima. A tal riguardo, è stato detto che la normativa che istituisce [il Garante del Contribuente] non conferisce [a quest'ultimo] il potere di annullare gli avvisi di accertamento mediante autoretifica, né stabilisce l'obbligo per l'amministrazione fiscale di decidere [un caso] nel modo richiesto dal Garante. Secondo l'interpretazione più condivisibile, [la normativa] sembra limitarsi a conferire al Garante del Contribuente il potere di limitarsi ad avviare la procedura di autocorrezione. Tuttavia, [una volta avviata la relativa procedura], i servizi fiscali sarebbero quindi tenuti a rispondere alla richiesta del Garante del contribuente emettendo, quanto meno, un avviso che indichi le ragioni per cui non intendono dare seguito [a tale richiesta]".

LA LEGGE

I. PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

68. Tenuto conto dell'oggetto analogo dei ricorsi, la Corte ritiene opportuno esaminarli congiuntamente in un'unica sentenza.

II. PRESUNTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 8 DELLA CONVENZIONE

69. I ricorrenti lamentavano, ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione, che l'accesso ai loro locali commerciali o adibiti ad attività professionali e la loro consultazione, nonché la copia o il sequestro dei loro documenti contabili, dei libri sociali e di altri documenti fiscali, erano stati illegittimi, ai sensi di tale disposizione, e mancavano di proporzionalità. Esse hanno sostenuto, in particolare, che il contesto giuridico interno non delimitava sufficientemente la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali, che le misure impugnate non erano state oggetto di un *ex ante* controllo giudiziario o indipendente e che non vi era stata alcuna *ex post* giurisdizionale o indipendente.

70. La Corte osserva che alcune delle denunce sono state sollevate anche ai sensi dell'articolo 13, in combinato disposto con l'articolo 8. Tuttavia, in virtù del *Curia Jura Novit* principio di principio, la Corte è padrona della qualificazione che deve essere data in diritto ai fatti di causa (v., tra l'altro, *Radomilja e a. c. Croazia* [CG], nn. 37685/10 e 22768/12, § 126, 20 marzo 2018). A tal riguardo, esso ricorda che, secondo costante giurisprudenza, sebbene l'articolo 8 della Convenzione non contenga requisiti procedurali espliciti, il processo decisionale che conduce alle misure di ingerenza deve essere equo e tale da rispettare gli interessi tutelati al singolo dall'articolo 8 (v. *M.S. v. Ucraina*, n. 2091/13, § 70, 11 luglio 2017, e *Veres v. Spagna*, n. 57906/18, § 53, 8 novembre 2022). Nel caso di specie, e alla luce del suo approccio costante (v., ad esempio, *Brazzi v. Italia*, n. 57278/11, § 57, 27 settembre 2018), la Corte ritiene opportuno esaminare le censure dei ricorrenti ai soli sensi dell'articolo 8, le cui parti pertinenti sono così formulate:

"1. Ogni individuo ha diritto al rispetto dei suoi ... casa e la sua corrispondenza.

2. Un'ingerenza di un'autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto non può essere ostacolata a meno che ciò non sia conforme alla legge e sia necessario in una società democratica nell'interesse di (...) il benessere economico del paese, per la prevenzione del disordine o della criminalità ..."

A. Ammissibilità

1. L'obiezione di non esaurimento del governo

(a) Argomenti delle parti

71. Il Governo ha sostenuto che i ricorrenti non avevano esaurito i mezzi di ricorso interni, in quanto non avevano impugnato le misure in questione dinanzi ai tribunali tributari o ai tribunali civili.

72. Le ricorrenti hanno sostenuto che un ricorso dinanzi ai giudici tributari sarebbe stato inefficace, in quanto la possibilità di un siffatto ricorso era stata incerta e, in ogni caso, lo sarebbe stata solo in futuro. Per quanto riguarda i tribunali civili, essi hanno sostenuto che il Governo non era riuscito a dimostrare che tale rimedio fosse disponibile nella pratica, in quanto non aveva fornito alcun esempio giurisprudenziale in cui il rimedio fosse stato utilizzato con successo in un caso analogo.

(b) La valutazione della Corte

73. La Corte rileva che l'obiezione del Governo relativa alla questione se i ricorrenti avessero avuto a disposizione un mezzo di ricorso effettivo per contestare gli atti impugnati è strettamente connessa alla fondatezza delle censure dei ricorrenti. Di conseguenza, esso ritiene che tale eccezione debba essere unita al merito.

2. Conclusioni generali sulla ricevibilità

74. La Corte osserva che questa censura non è né manifestamente infondata né inammissibile per gli altri motivi elencati nell'articolo 35 della Convenzione. Essa deve pertanto essere dichiarata ricevibile.

B. Meriti

1. Applicabilità dell'articolo 8 ed esistenza di un'ingerenza

75. Le parti non hanno contestato l'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro "domicilio" ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione. Inoltre, la Corte ricorda che in alcuni casi precedenti riguardanti denunce ai sensi dell'articolo 8 relative alla perquisizione di locali commerciali e alla perquisizione e sequestro di dati elettronici, ha riscontrato un'ingerenza con "il diritto al rispetto del domicilio" e alla "corrispondenza" (cfr. *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, § 105, 14 marzo 2013 e ulteriori riferimenti ivi contenuti). La Corte non vede alcun motivo per concludere diversamente e formula le seguenti osservazioni.

76. L'articolo 8 deve essere interpretato nel senso che include il diritto al rispetto della sede legale, delle succursali o di altri locali commerciali di una società (cfr. *Société Colas Est e a. c. Francia*, n. 37971/97, § 41, CEDU 2002-III; *Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. Francia*, nn. 63629/10 e 60567/10, § 63, 2 aprile 2015; e *Bernh Larsen Holding AS e a.*, cit., §§ 104-05), nonché il diritto al rispetto dei locali adibiti all'attività professionale (cfr. *André e un altro v. Francia*, n. 18603/03, §§ 36-37, 24 luglio 2008, e *Xavier Da Silveira c. Francia*, n. 43757/05, §32, 21 gennaio 2010).

77. Nel caso di specie, le misure contestate erano gli "accessi", le "ispezioni" e le "verifiche" delle autorità ai sensi degli articoli 51 e 52 del decreto n. 633/1972 (cfr. paragrafi 41-42 32 e 33 del decreto n. 600/1973 (cfr. paragrafi 46-47 e non erano quindi "perquisizioni" coercitive.

78. In particolare, i richiedenti o i loro rappresentanti hanno accettato la richiesta degli agenti di consentire l'accesso ai loro locali e di produrre diversi documenti (cfr. paragrafo 10 sopra). Tuttavia, nell'ambito fiscale, la Corte aveva precedentemente dichiarato che, sebbene le misure contestate non fossero equivalenti al sequestro in un procedimento penale e non fossero esecutive a pena di sanzioni penali, i contribuenti avevano comunque l'obbligo giuridico di soddisfare una richiesta di autorizzazione di tale accesso, perché altrimenti avrebbe avuto luogo un accertamento discrezionale; Esso ha quindi ritenuto che l'imposizione di tale obbligo ai contribuenti costituisse un'ingerenza nel loro "domicilio" e nella loro "corrispondenza" (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.* Citata § 106, anche con riferimento § 43; Vedi anche paragrafi 43 e 48 per quanto riguarda il contesto normativo interno rilevante nel caso di specie).

79. Nel caso di specie, i ricorrenti e i loro rappresentanti sono stati informati del fatto che il diniego di accesso avrebbe comportato l'irrogazione di una sanzione amministrativa e altre conseguenze negative (v. punti 9 e 52 sopra). Pertanto, sebbene le misure impugnate – l'accesso delle autorità ai locali commerciali o adibiti ad attività professionali dei ricorrenti, le ispezioni ivi effettuate e la copia o il sequestro di documenti e altri dati – non fossero equivalenti a un'operazione di perquisizione e sequestro, la Corte ritiene che esse costituissero un'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro "domicilio" e della loro "corrispondenza" ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione (v. *Rustamkhanli v. Azerbaijan*, n. 24460/16, § 36, 4 luglio 2024, e *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata § 106).

80. Tale ingerenza costituirà una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, a meno che non possa essere giustificata, ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 8, in quanto conforme alla legge, persegue uno o più degli scopi legittimi ivi elencati e è necessaria in una società democratica per raggiungere lo scopo o gli scopi in questione (cfr., tra molte altre autorità, *Rustamkhanli*, sopra citata, § 39).

2. Natura dell'ingerenza

81. Da un lato, la Corte ribadisce che le verifiche fiscali integrano l'obbligo del contribuente di fornire alle autorità fiscali informazioni accurate che consentano loro di effettuare un corretto accertamento fiscale (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.* Citata §§ 67 e 160-161). In particolare, la Corte ritiene che l'obbligo di presentare le dichiarazioni fiscali sia integrato dall'obbligo del contribuente di fornire informazioni durante le verifiche che consentono di verificare e discostarsi dalle informazioni che ha fornito. La revisione dei documenti, dei conti e degli archivi (che devono essere conservati ai fini di tale revisione) e delle registrazioni non contabili (che costituiscono una deroga alla trasparenza contabile) è un mezzo necessario per garantire l'efficienza del controllo delle informazioni che i contribuenti trasmettono alle autorità fiscali. Le ispezioni nei magazzini e negli uffici hanno anche lo scopo di verificare se la natura e la quantità dei materiali, del denaro e dei dipendenti siano state correttamente rispecchiate nelle dichiarazioni presentate alle autorità.

82. Inoltre, la Corte ribadisce che la natura dell'ingerenza lamentata nel caso di specie non era della stessa gravità e grado di quanto avviene normalmente nelle operazioni di perquisizione e sequestro effettuate ai sensi del diritto penale (*ibid.*, § 173).

83. Pertanto, in questo contesto, si riconosce che le autorità nazionali dispongono di un margine di discrezionalità più ampio quando si tratta dei locali commerciali di una persona giuridica o di locali adibiti ad attività professionali, piuttosto che di quelli di una persona fisica (*ibid.*, § 159).

84. D'altra parte, la Corte ha già riconosciuto che il sequestro di una grande quantità di informazioni è un fattore che depone a favore di un

controllo rigoroso da parte sua (ibid., § 159). Nel caso di specie, è pacifico che le autorità nazionali hanno richiesto una quantità significativa di informazioni che andavano al di là dell'ambito dell'accesso in questione (v. punti 7, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36 sopra).

3. *Se l'interferenza era "conforme alla legge"*

(a) **Argomenti delle parti**

(i) *Le ricorrenti*

85. I ricorrenti lamentavano che le misure impugnate non erano state "conformi alla legge" ai sensi dell'articolo 8.

86. Per quanto riguarda la delimitazione del margine di discrezionalità conferito alle autorità, le ricorrenti hanno sostenuto che le disposizioni nazionali applicabili si limitavano a indicare l'autorità competente ad autorizzare le misure, ma non disciplinavano le condizioni che dovevano essere rispettate, conferendo così un margine di discrezionalità illimitato per valutare l'adeguatezza, l'oggetto e la portata delle misure. L'unica condizione da rispettare – vale a dire l'autorizzazione di misure ai fini della prevenzione, dell'accertamento e della lotta contro le violazioni fiscali – era estremamente ampia e generica. Inoltre, il contesto giuridico interno non richiedeva che l'autorizzazione contenesse una motivazione specifica o che le misure fossero giustificate sulla base di prove o, quantomeno, di sospetti di violazione di obblighi fiscali, impedendo così qualsiasi valutazione della giustificazione di tali misure.

87. Per quanto riguarda un *ex ante* ricorso, i ricorrenti hanno sostenuto che l'autorizzazione all'attuazione delle misure non era stata sottoposta al controllo preventivo di un'autorità giudiziaria o, quantomeno, di un'autorità indipendente.

88. Per quanto riguarda un *ex post* Le ricorrenti hanno anzitutto osservato che la possibilità di impugnare le autorizzazioni o di chiedere ai giudici civili misure sospensive era stata puramente teorica, in quanto non esistevano esempi giurisprudenziali che indicassero che il ricorso fosse stato utilizzato con successo. In secondo luogo, le ricorrenti hanno sostenuto che il ricorso dinanzi ai giudici tributari non sarebbe stato efficace, in quanto esso avrebbe potuto essere presentato solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento in questione, quindi molti anni dopo le asserite violazioni. Inoltre, se i giudici tributari avessero ritenuto che le misure fossero ingiustificate, non sarebbero stati in grado di concedere un risarcimento. Infine, le ricorrenti hanno sostenuto che la presentazione di un reclamo al garante del contribuente non avrebbe costituito un ricorso effettivo, in quanto, secondo il diritto interno, tale organo non era un'autorità giudiziaria e non emetteva decisioni vincolanti.

(ii) Governo

89. Il governo ha sostenuto che le misure avevano una base nel diritto interno e che tale base era conforme ai requisiti di qualità della Convenzione.

90. Esse hanno sostenuto che le disposizioni nazionali pertinenti delimitavano sufficientemente la portata del potere discrezionale conferito alle autorità, in quanto le misure controverse: i) potevano essere attuate ai fini di un "accertamento fiscale" e per "combattere l'evasione fiscale e altre violazioni fiscali"; (ii) doveva soddisfare i criteri di legalità, efficacia, efficienza e trasparenza, sulla base di una "analisi dei rischi" effettuata nel rispetto dei principi di proporzionalità e adeguatezza; e (iii) doveva essere attuato nel rispetto dei diritti e delle garanzie forniti al contribuente. Inoltre, ogni anno tali misure sono state pianificate sulla base di linee guida emanate dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che erano facilmente accessibili e integravano le disposizioni legislative in materia di individuazione preventiva dei casi in cui erano possibili verifiche in loco. Secondo il governo, una siffatta procedura costituiva il mezzo scelto dal legislatore per trovare il necessario equilibrio tra l'interesse dello Stato a combattere l'evasione fiscale e l'interesse di un singolo a non subire indebite interferenze con il godimento dei suoi diritti, e dovrebbe essere valutata dalla Corte alla luce del più ampio margine di discrezionalità concesso nelle cause riguardanti persone giuridiche.

91. Secondo il governo, le misure erano state oggetto di un *ex ante* controllo, in quanto le pertinenti disposizioni nazionali richiedevano l'autorizzazione dell'organo di gestione competente, il quale doveva indicare lo scopo delle misure e valutare che esse fossero proporzionate all'"efficace audit in loco e alle esigenze del controllo".

92. Infine, il governo ha sostenuto che un *ex post* riguardo alle misure era stato possibile un controllo giurisdizionale. Come chiarito dalla Corte di Cassazione, il rimedio a disposizione dipendeva dal fatto che le misure in questione avessero o meno comportato l'emissione di un avviso di accertamento che è stato conseguentemente impugnato anche dal contribuente. Se le misure portassero all'emissione di un avviso di accertamento, esse potrebbero essere impuginate dinanzi ai giudici tributari competenti, in quanto l'autorizzazione all'accesso e alla verifica si qualificherebbe come un documento preparatorio la cui validità incide sulla validità dell'avviso di accertamento. Se, per contro, le misure impuginate non hanno dato luogo a avvisi di accertamento, esse potrebbero essere impuginate dinanzi ai giudici civili. In caso di accertamento illegittimo, il contribuente poteva ottenere il risarcimento del danno subito invocando la "responsabilità aggravata" della pubblica amministrazione ai sensi dell'articolo 96 del codice di procedura civile. In particolare, con la sentenza n. 13899 del 3 giugno 2013, le Sezioni Combine della Corte di Cassazione avevano ritenuto che tale indennizzo potesse essere riconosciuto in caso di comportamento "imprudente" dell'Amministrazione finanziaria, ossia quando l'imposta fosse

stata inflitta in "malafede o con colpa grave". Infine, il Governo ha sottolineato che, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 212/2000, la presunta illegittimità di un provvedimento impugnato può essere denunciata al Garante del contribuente, il quale può raccomandare alle autorità nazionali di conformarsi al diritto interno.

(iii) *ITALIA STATO DIRITTO*

93. La terza parte ha sottolineato che, secondo la giurisprudenza nazionale (v. punto 61) l'autorizzazione scritta era richiesta solo in caso di accesso e ispezione da parte di funzionari dell'Agenzia delle Entrate e di locali adibiti ad attività professionali, mentre non era necessaria alcuna autorizzazione in caso di attuazione delle misure in questione da parte di agenti della Guardia di Finanza.

94. Ha inoltre sostenuto che il quadro giuridico interno non indicava chiaramente quali rimedi un contribuente potesse utilizzare per sospendere le misure contestate in caso di illegittimità e che non esistevano esempi giurisprudenziali che indicassero che tale rimedio fosse stato utilizzato con successo dinanzi ai tribunali civili, in quanto l'unica decisione disponibile era stata impugnata e annullata.

(b) La valutazione della Corte

(i) *Principi generali*

95. La Corte ribadisce anzitutto che l'espressione "conforme alla legge", ai sensi dell'articolo 8 § 2 della Convenzione, richiede in primo luogo che la misura impugnata abbia un fondamento nel diritto interno. In secondo luogo, il diritto nazionale deve essere accessibile alla persona interessata. In terzo luogo, la persona interessata deve essere in grado, se necessario con un'adeguata consulenza legale, di prevedere le conseguenze del diritto interno per lei e, in quarto luogo, il diritto interno deve essere compatibile con lo Stato di diritto (si vedano, tra l'altro, *De Tommaso v. Italia* [CG], n. 43395/09, § 107, 23 febbraio 2017, *Heino v. Finlandia*, n. 56720/09, § 36, 15 febbraio 2011, e *Brazzi*, § 39, sopra citato).

96. La Corte sottolinea inoltre che la nozione di "diritto" deve essere intesa nel suo senso "sostanziale", non in quello "formale". Esso comprende quindi tutto ciò che concorre a costituire la legge scritta, compresi gli atti normativi di rango inferiore a quello degli statuti, e la relativa giurisprudenza (si veda, ad esempio, *Federazione Nazionale delle Associazioni e dei Sindacati degli Sportivi (FNASS) e altri c. Francia*, nn. 48151/11 e 77769/13, § 160, 18 gennaio 2018). Pertanto, nel valutare la liceità di un'ingerenza e, in particolare, la prevedibilità del diritto interno di cui trattasi, la Corte tiene conto sia del testo della legge sia del modo in cui esso è stato applicato e interpretato dalle autorità nazionali. È l'interpretazione pratica e l'applicazione della legge da parte dei tribunali nazionali che deve garantire

agli individui la protezione contro l'interferenza arbitraria (cfr. *Rustamkhanli*, sopra citata, § 42).

97. Affinché il diritto interno soddisfi tali requisiti, deve offrire una misura di protezione giuridica contro le interferenze arbitrarie delle autorità pubbliche con i diritti garantiti dalla Convenzione. Nelle questioni che riguardano i diritti fondamentali, sarebbe contrario allo Stato di diritto, uno dei principi fondamentali di una società democratica sancito dalla Convenzione, che una discrezionalità giuridica concessa all'esecutivo si esprima in termini di un potere illimitato. Di conseguenza, la legge deve indicare con sufficiente chiarezza la portata di tale potere discrezionale conferito alle autorità competenti e le modalità del suo esercizio. Il livello di precisione richiesto alla normativa nazionale – che non può in ogni caso prevedere ogni eventualità – dipende in larga misura dal contenuto dello strumento in questione, dal settore cui è destinato a coprirsi, dal numero e dalla qualità dei suoi destinatari (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata, § 124, con ulteriori riferimenti).

98. Nelle cause riguardanti le perquisizioni e le ispezioni in generale che vengono effettuate nei locali di persone giuridiche, la Corte ha chiarito che un elemento da prendere in considerazione è se una perquisizione sia basata su un mandato emesso da un giudice e se si sia basata su un ragionevole sospetto (cfr. *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, n. 74336/01, § 57, CEDU 2007IV; *DELTA PEKÁRNY a.s. c. Repubblica Ceca*, n. 97/11, § 83, 2 ottobre 2014; e *Naumenko e SIA Rix Shipping v. Lettonia*, n. 50805/14, §§ 54-55, 23 giugno 2022). Inoltre, la Corte ha esaminato se la portata di un mandato fosse ragionevolmente limitata (v. *DELTA BAKERY A.S.*, § 83, e *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH*, § 57, entrambi sopra citati), in particolare se indicasse gli elementi di prova che le autorità si aspettavano di trovare in relazione ai reati oggetto di indagine (v. *DELTA PEKARNY a.s.*, sopra citata, § 88), e se il diritto interno limitasse il tipo di informazioni che le autorità potevano sequestrare o copiare (si veda *UAB Kesko Senukai Lituania v. Lituania*, n. 19162/19, § 118, 4 aprile 2023).

99. Tuttavia, la Corte ha precisato che tali garanzie si applicano in modo meno rigoroso alle verifiche fiscali in loco, tenuto conto del modo in cui tali verifiche integrano l'obbligo del contribuente di fornire informazioni accurate (v. punto 81 e le esigenze di efficienza nelle prime fasi del procedimento tributario (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, § 130, e *Rustamkhanli*, § 44, entrambi sopra citati). In tale contesto, la Corte ha generalmente dichiarato che, sebbene gli Stati possano ritenere necessario ricorrere a tali misure al fine di ottenere prove pertinenti, i poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti fiscali non possono essere interpretati nel senso di conferire all'amministrazione finanziaria un potere discrezionale illimitato (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, § 130, e *Rustamkhanli*, § 44, entrambi sopra citati).

100. Pertanto, nelle cause di verifica fiscale, la Corte ha esaminato se il quadro giuridico nazionale pertinente prevedesse garanzie procedurali

sufficienti in grado di proteggere i ricorrenti in questione da qualsiasi abuso o arbitrarietà (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, § 172, sopra citata).

101. In questo contesto, la Corte ha rilevato che, laddove il diritto interno non richiedesse un'autorizzazione giudiziaria preventiva, ciò potrebbe essere compensato da altre garanzie efficaci e adeguate contro gli abusi, come una procedura di reclamo soggetta a controllo giurisdizionale (ibid., §§ 18-60, 165 e 172).

(ii) *Applicazione dei principi di cui sopra al caso di specie*

102. La Corte ribadisce che, nei casi derivanti da petizioni individuali, il suo compito non è solitamente quello di riesaminare la legislazione pertinente o una pratica contestata in astratto. Al contrario, essa deve limitarsi, per quanto possibile, senza perdere di vista il contesto generale, ad esaminare le questioni sollevate dalla controversia di cui è investito (v. *Naumenko e SIA Rix Shipping*, sopra citata, § 57). Pertanto, in questo caso, il compito della Corte non è quello di controllare, *in abstracto*, la compatibilità con la Convenzione della normativa nazionale che disciplina l'accesso ai locali commerciali e i locali adibiti ad attività professionali e il loro controllo nella versione vigente all'epoca dei fatti, ma per determinare, *in concreto*, l'effetto dell'ingerenza nei diritti dei richiedenti ai sensi dell'articolo 8 della convenzione.

103. La Corte rileva che i ricorrenti non hanno lamentato la normativa nazionale in astratto. Esse hanno sollevato le loro censure in merito al contenuto delle autorizzazioni che consentono l'accesso ai loro locali commerciali e il loro controllo e ai locali adibiti ad attività professionali. A loro avviso, tali autorizzazioni erano state estremamente ampie e generiche e le avevano private delle garanzie necessarie contro l'arbitrarietà.

104. La Corte rileva inoltre che è pacifico tra le parti che le misure impugnate avevano un fondamento nel diritto interno, vale a dire l'articolo 35 della legge n. 4/1929 per quanto riguarda la Guardia di Finanza (v. punto 37 e l'articolo 51 § 2, comma 1, e dell'articolo 52 del decreto n. 633/1972 (cfr. 41-42 32 e 33 § 1, comma 1, del decreto n. 600/1973 per quanto riguarda l'Agenzia delle Entrate (cfr. paragrafi 46-47 sopra). Tuttavia, le parti non concordavano sul fatto che la base giuridica delle misure controverse, quale risultava da tali disposizioni nazionali, fosse conforme ai requisiti di "qualità del diritto" di cui all'articolo 8 della Convenzione.

105. Tenendo conto della portata delle censure dei ricorrenti, la Corte ritiene necessario valutare se la base giuridica delimitasse la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali e se garanzie procedurali sufficienti atte a proteggere i ricorrenti da qualsiasi abuso o arbitrarietà.

(α) Delimitazione dell'ambito di discrezionalità conferito alle autorità nazionali

106. Per quanto riguarda la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali, la Corte valuterà se il quadro giuridico interno indicasse in modo chiaro e prevedibile le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali erano autorizzate ad attuare le misure contestate, e se delimitasse l'oggetto e la portata di tali misure.

– Circostanze e condizioni alle quali le autorità nazionali sono state autorizzate ad attuare le misure impugnate

107. Il Tribunale rileva anzitutto che, ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 4/1929, gli agenti e gli agenti della Guardia di Finanza sono autorizzati ad accedere "in qualsiasi momento" ai locali adibiti a scopi commerciali e industriali per lo svolgimento di "verifiche" e "indagini" al loro interno (vedi paragrafo 37 sopra). Lo stesso potere è attribuito ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate dagli articoli 51 e 52 del decreto n. 633/1972 (cfr. paragrafi 41-42 32 e 33 del decreto n. 600/1973 (cfr. paragrafi 46-47 di cui sopra), in modo che possano "accedere [ai locali]" ed effettuare "ispezioni" e "audit". Ai sensi di queste ultime disposizioni, l'autorizzazione all'amministrazione finanziaria per l'accesso ai locali commerciali e commerciali può essere rilasciata ai fini di "un accertamento fiscale e per combattere l'evasione fiscale e altre violazioni fiscali" (vedi paragrafo 41 sopra). Inoltre, l'articolo 12 della legge n. 212/2000 prevede che tali misure siano attuate "sulla base delle effettive esigenze di un'indagine e di una verifica in loco" (vedi paragrafo 53 sopra).

108. La Corte rileva inoltre che l'articolo 52, secondo comma, del decreto n. 633/1972 impone requisiti più rigorosi quando tali misure sono autorizzate con riferimento alle "abitazioni" in senso stretto, vale a dire alle residenze private dei privati. In casi analoghi, l'autorizzazione può essere rilasciata solo in caso di "gravi indizi di violazione" delle disposizioni fiscali, che devono essere indicate nell'autorizzazione, e devono essere emesse da un pubblico ministero, un magistrato in Italia (vedi paragrafo 42 sopra). Tuttavia, tali condizioni più rigorose non sono richieste quando la misura riguarda persone giuridiche o locali adibiti ad attività professionali, come nel caso di specie.

109. A giudizio della Corte, sussistono le condizioni indicate nelle disposizioni legislative sopra citate (v. 107 considerate, di per sé, non sono sufficienti a delimitare la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali. Infatti, basandosi sul testo di tali disposizioni, la Corte di Cassazione ha chiarito che Il contesto giuridico interno non richiedeva alcuna giustificazione specifica per autorizzare le misure in questione in relazione locali adibiti a scopi commerciali e industriali, e che, pertanto, l'autorizzazione pertinente non doveva essere motivata (v. punto 60 sopra). Inoltre, secondo la Corte di Cassazione, quando le misure sono state attuate da funzionari del Guardia di Finanza, non è stata richiesta alcuna autorizzazione scritta (cfr. paragrafo 61 sopra).

110. Tuttavia, ribadendo che il concetto di "legge" ai sensi della Convenzione comprende gli atti normativi di rango inferiore rispetto agli statuti (cfr. paragrafo 96 supra), la Corte osserva che, nell'ambito fiscale, le condizioni previste dalle disposizioni legislative applicabili possono essere più ampie e generiche, a condizione che siano successivamente precisate e precisate in altri strumenti di rango inferiore o nella giurisprudenza nazionale pertinente.

111. In tale contesto, la Corte osserva che gli orientamenti pubblicati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e presentati dal Governo prevedevano che, negli anni di riferimento, i contribuenti nei confronti dei quali le misure in questione dovevano essere attuate fossero selezionati sulla base di alcuni criteri operativi oggettivi, vale a dire la natura e l'entità dell'attività specifica, e sulla base di un'analisi del rischio rilevante (cfr. paragrafi 56-57 sopra). Tali elementi dovevano essere valutati prima di effettuare audit in loco e sulla base di un'analisi delle banche dati disponibili. Inoltre, la circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 7 maggio 2021 ha chiarito che dovrebbe essere data priorità al controllo dei contribuenti che hanno dimostrato un rischio più elevato di-o che si sia comportato in modo non collaborativo e non-in modo trasparente in passato (vedi paragrafo 58 sopra). Alla luce di quanto precede, il Governo ha sostenuto che, nell'autorizzare tale misura, le autorità nazionali sono state invitate a indicare le imposte oggetto di verifica e gli anni di riferimento. Dovevano inoltre indicare i motivi alla base della verifica autorizzata, quali l'inclusione del contribuente in un elenco di contribuenti di una determinata entità, il fatto che il contribuente non fosse stato sottoposto a verifiche fiscali negli anni precedenti e il fatto che il contribuente avesse dichiarato una bassa redditività nell'esercizio fiscale oggetto della verifica.

112. La Corte è disposta ad accettare che, quando le misure in questione sono attuate a fini di accertamento fiscale (v. punto 99 condizioni come quelle stabilite negli orientamenti presentati dal governo potrebbero essere sufficienti a integrare le disposizioni nazionali applicabili al fine di delimitare l'ambito di discrezionalità conferito alle autorità nazionali e prevenire abusi e arbitrarietà, a condizione che siano vincolanti per le autorità. Tuttavia, la Corte rileva che non è possibile alcun controllo sulla base dei soli criteri di selezione sopra menzionati e in assenza di informazioni pubbliche trasparenti su quali locali commerciali sono ispezionati nel tempo e quali no, e non si può escludere la possibilità che gli agenti fiscali esercitino un margine di discrezionalità illimitato dietro l'apparente rispetto di tali criteri. La Corte rileva inoltre che la circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 7 maggio 2021 è stata emessa successivamente all'autorizzazione delle verifiche nelle presenti istanze, ad eccezione della verifica di cui alla domanda n. 20133/22. Pertanto, la circolare non può essere presa in considerazione ai fini dell'esame della presente causa.

113. In ogni caso, non è necessario che la Corte esamini in dettaglio i criteri stabiliti nelle presenti linee guida, in quanto non può non rilevare che, alla luce della giurisprudenza della Corte di cassazione, il rispetto di tali criteri non è una condizione per la legittimità dell'autorizzazione di tali misure, in quanto non è richiesta alcuna motivazione (v. punto 109 sopra). Ne consegue che le disposizioni nazionali pertinenti, anche integrate dagli orientamenti amministrativi pertinenti, non imponevano alle autorità di giustificare l'esercizio dei loro poteri e consentivano quindi loro di esercitare un potere discrezionale illimitato (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata, § 130).

114. Infatti, molte delle autorizzazioni rilasciate nei confronti dei richiedenti non contenevano alcuna motivazione che giustificasse le misure, a parte il riferimento a un'iniziativa autonoma del Guardia di Finanza al fine di ottenere elementi probatori rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale (cfr. 21, 29, 31 e 33 sopra). Secondo la Corte, tali autorizzazioni confermano che il quadro giuridico nazionale consentiva solo l'accesso esplorativo e le ispezioni.

115. Alla luce di quanto precede, la Corte ritiene che la base giuridica delle misure impugnate non fosse in grado di delimitare in modo sufficiente l'ambito di discrezionalità conferito alle autorità nazionali e, di conseguenza, non soddisfi il requisito di "qualità del diritto" di cui all'articolo 8 della Convenzione.

– *Delimitazione dell'oggetto e della portata degli atti impugnati*

116. Per quanto riguarda la delimitazione dell'oggetto e della portata delle misure impugnate, il Tribunale rileva che, ai sensi dell'articolo 52 § 3 del D.Lgs. n. 633/1972, le verifiche possono estendersi a tutti i libri, registri, documenti e dichiarazioni scritte, compresi quelli che non devono essere conservati e conservati, che si trovano nei locali di riferimento o sono altrimenti accessibili per mezzo di dispositivi digitali ivi installati (cfr. paragrafo 41 sopra). Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, la portata delle prove e dei documenti che possono essere acquisiti dalle autorità nazionali non è limitata a quelli relativi agli esercizi fiscali oggetto di audit o a specifiche violazioni, ma può estendersi a qualsiasi altro documento che le autorità che attuano le misure possano ritenere pertinente (cfr. paragrafo 62 sopra).

117. Nel caso delle ricorrenti, un siffatto quadro normativo consentiva il rilascio di autorizzazioni di accesso ai locali e di ispezioni formulate in termini molto ampi. Esse autorizzavano, in modo generale e illimitato, le richieste di produzione di tutte le scritture contabili, i libri sociali, gli altri documenti e le fatture riguardanti un'impresa e le sue attività professionali negli anni di riferimento (vedi paragrafo 7 sopra). Sebbene le autorità abbiano limitato l'ambito delle indagini a questioni specifiche in tre dei casi (cfr. paragrafi 23, 27 e 35 Nella maggior parte dei casi, l'ambito di applicazione

delle misure comprendeva tutti i documenti e le prove relativi al rispetto generale degli obblighi fiscali dei richiedenti per diversi anni, senza limitare in alcun modo la portata delle ispezioni effettuate nei loro locali.

118. In tale contesto, la Corte è consapevole del fatto che la natura stessa delle verifiche fiscali, che integrano l'obbligo del contribuente di fornire alle autorità fiscali informazioni accurate per consentire loro di effettuare un corretto accertamento fiscale, richiede una verifica dei documenti e un'ispezione dei locali che vada ben oltre il semplice controllo delle scritture contabili obbligatorie, con particolare riferimento ai registri non contabili e ai materiali in deposito (vedi *Bernh Larsen Holding AS e a.* Citata §§ 160-161, da leggere alla luce §67; Vedi anche paragrafo 81 sopra). La Corte è inoltre consapevole del fatto che per ispezionare i dati e i locali è necessario il consenso di un contribuente e che i documenti di solito non vengono rimossi (cfr. paragrafo 37 sopra). Tuttavia, pur ribadendo la necessità di consentire poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali della procedimenti tributari (v. punto 99 la Corte ritiene che tali competenze debbano essere delimitate in modo da evitare un margine di discrezionalità illimitato (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata, § 130).

119. Nel caso di specie, la Corte rileva che alle autorità nazionali non è stato chiesto di indicare ciò che si aspettavano di trovare in relazione agli anni oggetto dell'audit, né vi è stata alcuna indicazione che l'accesso indiscriminato dovesse essere evitato. Inoltre, al di là di un mero obbligo di segreto professionale imposto agli agenti, non era prevista la possibilità di rimuovere o dichiarare altrimenti inammissibili i documenti e gli elementi non connessi all'oggetto delle misure impugnate, in particolare ai fini dell'accertamento fiscale, come prova a carico del contribuente (cfr. *Rustamkhanli*, sopra citata, § 45), fatto ovviamente salvo il potere delle autorità di avviare procedimenti amministrativi separati o, se del caso, procedimenti penali nel caso in cui siano soddisfatte le condizioni per tale procedimento.

120. In tale contesto, la Corte non è convinta che il quadro giuridico interno abbia fornito garanzie adeguate ed efficaci contro la Autorità fiscale E la Guardia di Finanza esercitando un potere discrezionale illimitato, in quanto in relazione all'accesso e alle ispezioni, il loro potere di valutare l'adeguatezza, il numero, la durata e la portata di tali operazioni e delle informazioni richieste ai contribuenti e poi copiate o sequestrate non era regolamentato. In tale contesto, la Corte ritiene che le condizioni previste dalla legge appaiano troppo permissive per delimitare in modo sufficiente un siffatto potere discrezionale (v., in particolare, *mutatis mutandis*, *Funke v. Francia*, 25 febbraio 1993, § 57, serie A n. 256-A; *Crémieux c. Francia*, 25 febbraio 1993, § 40, serie A n. 256-B; e *Miailhe c. Francia (n. 1)*, 25 febbraio 1993, § 38, serie A n. 256C).

- (β) Sull'esistenza di garanzie procedurali sufficienti atte a proteggere i ricorrenti da qualsiasi abuso o arbitrarietà

121. Per quanto riguarda l'esistenza di garanzie procedurali sufficienti atte a proteggere i ricorrenti contro gli abusi o l'arbitrarietà, la Corte rileva che, nel diritto interno, nel caso di specie non era richiesto di disporre di un'autorizzazione giudiziaria preventiva (cfr. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata, § 130). In particolare, il La Corte rileva che le autorizzazioni per le misure impugnate sono state rilasciate dal capo locale dell'autorità tributaria o dal capo locale della polizia tributaria. Come già osservato, la Corte di Cassazione ha chiarito che tali autorizzazioni non richiedevano alcuna motivazione se riguardavano solo i locali commerciali, in quanto le disposizioni nazionali in materia non imponevano condizioni da valutare. Pertanto, conformemente al quadro giuridico interno, le autorizzazioni non sono state rilasciate a seguito di una valutazione della legittimità formale e sostanziale delle misure, in quanto tale autorizzazione era un "mero requisito procedurale" (cfr. paragrafi 10 e 60 sopra).

122. La Corte ritiene che considerazioni di efficienza nel contesto fiscale possano giustificare l'assenza di *ex ante* controllo giurisdizionale o indipendente di tali misure. Tuttavia, in tale contesto, la Corte deve valutare se esistessero altre garanzie effettive e adeguate contro gli abusi e l'arbitrarietà (v. *Bernh Larsen Holding AS e a.*, sopra citata, § 172).

123. In particolare, e tenuto conto delle censure delle ricorrenti, il Tribunale deve valutare se le misure impugnate fossero soggette a un *ex post* revisione (vedi paragrafo 101 sopra). Esaminerà pertanto se i rimedi invocati dal Governo – un reclamo presso i tribunali tributari, un reclamo presso i tribunali civili e un reclamo presso il garante del contribuente – siano conformi ai requisiti imposti dalla Convenzione.

– *Reclamo al tribunale tributario*

124. Per quanto riguarda un reclamo dinanzi ai giudici tributari, la Corte osserva che, ai sensi dell'articolo 19 § 2 del D.Lgs. n. 546/1992 (vedi comma 51) Le autorizzazioni di accesso e di consultazione non possono essere impugnate dinanzi al giudice tributario.

125. La Corte prende atto della giurisprudenza del Governo, secondo la quale, quando le misure di cui trattasi nel caso di specie sfociano in un avviso di accertamento, il contribuente in questione è autorizzato a contestare la relativa autorizzazione che consente un accertamento dinanzi ai giudici tributari. In particolare, poiché l'autorizzazione è considerata un documento preparatorio la cui legittimità incide sulla validità dell'avviso di accertamento, il contribuente è autorizzato a presentare i propri reclami avverso l'autorizzazione impugnando l'avviso di accertamento, ai sensi dell'articolo 19 § 2 del D.Lgs. n. 546/1992 (vedi paragrafi 63-64 sopra).

126. Dopo aver esaminato attentamente il materiale che le è stato sottoposto, la Corte non è persuasa dall'argomento del Governo secondo cui ciò equivarrebbe a un *ex post* giurisdizionale ai sensi della sua giurisprudenza.

127. In primo luogo, la Corte rileva che la sentenza della Corte di cassazione proposta dal Governo riguardava un caso in cui l'autorizzazione in questione era stata concessa da un pubblico ministero, in quanto si riferiva ad un controllo effettuato presso l'abitazione di un privato (v. punto 108 sopra). Per contro, dato che il diritto interno pertinente non richiede alcuna condizione per autorizzare le misure impugnate in relazione all'attività o ai locali commerciali (v. punti 60-61 e 121 supra), e che il Governo non ha fornito alcun esempio giurisprudenziale di un caso in cui tale rimedio sia stato utilizzato con successo, la Corte non vede quali sarebbero i motivi di illegittimità di tale autorizzazione che pregiudicherebbero la legittimità di un avviso di accertamento, ad eccezione di una totale mancanza di autorizzazione. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, la liceità dell'autorizzazione non pregiudica la validità dell'avviso di accertamento definitivo né la possibilità di utilizzare come prova i documenti acquisiti con il provvedimento impugnato, salvo il caso in cui non vi sia stata alcuna autorizzazione (v. punto 64 sopra).

128. Dall'altro lato, anche supponendo che i giudici tributari abbiano il potere di annullare un avviso di accertamento in caso di illegittimità dell'autorizzazione delle misure impugnate, il Governo ha osservato che l'esperibilità di un siffatto ricorso dipenderebbe dal fatto che l'accertamento in questione abbia portato all'emissione di un avviso di accertamento contestato dal contribuente, e se tale avviso fosse basato su prove raccolte mediante l'accertamento. Pertanto, la Corte constata che l'esistenza di un siffatto ricorso è meramente potenziale e incerta, così come la sua accessibilità (v., in tal caso, *mutatis mutandis*, *Société Canal Plus e a. c. Francia*, n. 29408/08, § 40, 21 dicembre 2010).

129. Infine, ai sensi dell'articolo 57 del decreto n. 633/1972 (v. 44 43 del D.Lgs. n. 600/1973 (vedi paragrafo 49 di cui sopra), un avviso di accertamento fiscale può essere emesso entro diversi anni dalla presentazione di una dichiarazione dei redditi, o dal momento in cui una dichiarazione dei redditi avrebbe dovuto essere presentata. A tal riguardo, la Corte ribadisce che un ricorso effettivo deve essere disponibile entro un termine ragionevole (v., in particolare, *mutatis mutandis*, *Société Canal Plus e a.*, sopra citata, § 40, e *Primagaz Petroleum Gas Company v. Francia*, n. 29613/08, § 28, 21 dicembre 2010), e ritiene che un rimedio che (probabilmente) diventerebbe disponibile dopo diversi anni non può essere considerato sufficientemente tempestivo.

130. Quanto precede è sufficiente per concludere che un ricorso al giudice tributario non equivarrebbe a un *ex post* ricorso giurisdizionale. Non è quindi necessario che la Corte esamini se il contesto giuridico interno preveda un ricorso adeguato e sufficiente in caso di accertamento di un'irregolarità. In

ogni caso, la Corte ribadisce che la questione dell'adeguatezza e della sufficienza del ricorso è stata generalmente considerata dipendente da tutte le circostanze del caso di specie, tenuto conto, in particolare, della natura della violazione della Convenzione di cui trattasi (v. *Gäfgen v. Germania* [GC], n. 22978/05, § 116, CEDU 2010, e *Contrada c. Italia (n. 4)*, n. 2507/19, §§ 55 e 62-65, 23 maggio 2024).

– *Ricorso ai tribunali civili*

131. Per quanto riguarda un ricorso dinanzi ai giudici civili, la Corte rileva che il Governo si è basato sulla giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo la quale la competenza dei giudici civili in materia di accesso illecito copriva tutti i casi in cui un procedimento di accertamento non aveva portato a un avviso di accertamento o in cui tale avviso non era stato impugnato in tribunale. In tali casi, l'illegittima autorizzazione ad accedere ai locali potrebbe essere impugnata dinanzi ai giudici civili (cfr. paragrafi 65-66 sopra).

132. Tuttavia, la Corte ribadisce che l'esistenza di mezzi di ricorso interni deve essere sufficientemente certa, non solo in teoria, ma anche in pratica, pena la mancanza dell'accessibilità e dell'efficacia richieste (v., in particolare, *mutatis mutandis*, *Communauté genevoise d'action syndicale (CGAS) c. Svizzera* [GC], n. 21881/20, § 139, 27 novembre 2023). Spetta allo Stato convenuto accertare che tali condizioni siano soddisfatte (v. *Teliatnikov v. Lituania*, n. 51914/19, § 68, 7 giugno 2022). In particolare, il governo dovrebbe di norma essere in grado di illustrare l'efficacia pratica di un ricorso con esempi di giurisprudenza nazionale (cfr. *M.N. e a. c. San Marino*, n. 28005/12, § 81, 7 luglio 2015).

133. Nel caso di specie, gli unici esempi giurisprudenziali forniti dal Governo riguardavano casi in cui l'autorizzazione era stata rilasciata da un pubblico ministero per residenze private (v. punti 65-66 che richiedono condizioni più rigorose (cfr. paragrafo 108 sopra). Pertanto, anche supponendo che il rimedio in questione – un reclamo ai giudici civili – esistesse in pratica nel caso di specie, in cui le disposizioni applicabili non richiedevano alcuna condizione o motivazione prima dell'attuazione delle misure impugate, la Corte non vede come tali giudici avrebbero potuto esercitare un controllo significativo di tali misure (v. punto 127 sopra). Infine, per quanto riguarda la possibilità di chiedere la sospensione cautelare delle misure impugate, sia le ricorrenti che il terzo interveniente hanno sostenuto che non esistevano esempi giurisprudenziali e che il governo non ne ha prodotto.

134. In ogni caso, la Corte prende atto del fatto che le Sezioni Combine della Corte di Cassazione, con sentenza n. 8587 del 2 maggio 2016, hanno dichiarato che la possibilità di impugnare tale autorizzazione dinanzi al giudice civile si fondava sul potere di garantire ogni "diritto soggettivo del contribuente a non essere sottoposto a verifiche e verifiche fiscali che

comportino restrizioni ai [suoi] diritti (alcuni dei quali garantiti dalla Costituzione), salvo nei casi espressamente previsti dalla legge e nelle ipotesi espressamente previste dalle leggi che attribuiscono e limitano l'ambito dei poteri di controllo conferiti all'Agenzia delle Entrate" (vedi paragrafo 66 sopra). In tale contesto, la Corte ritiene che essa potrebbe essere chiamata a riesaminare tale questione una volta che la portata dei poteri di controllo attribuiti all'Agenzia delle Entrate sia stata effettivamente limitata per quanto riguarda le verifiche contabili effettuate nei locali commerciali e nei locali adibiti ad attività professionali.

– *Reclamo al Garante del Contribuente*

135. Per quanto riguarda il reclamo al Garante del Contribuente ai sensi dell'articolo 13 della Legge n. 212/2000 (vedi paragrafo 53 supra), la Corte rileva che come indicato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 25212 del 24 agosto 2022 (cfr. punto 67 di cui sopra), tale autorità non emette decisioni vincolanti, ma semplici raccomandazioni all'amministrazione tributaria.

136. Pertanto, la Corte ritiene che un reclamo al Garante del Contribuente non costituirebbe un rimedio effettivo ai fini delle garanzie contro l'arbitrarietà richieste dall'articolo 8 della Convenzione in tali casi (v. punto 101 supra e, *mutatis mutandis*, *Il Centre for Justice v. Svezia* [GC], n. 35252/08, § 273, 25 maggio 2021; *Big Brother Watch e altri c. Regno Unito* [CG], nn. 58170/13 e altri 2, § 359, 25 maggio 2021; e *Segerstedt-Wiberg e altri c. Svezia*, n. 62332/00, § 120, CEDU 2006-VII).

(iii) *Conclusioni generali*

137. Alla luce di quanto precede, il Tribunale constata che le misure impugnate non erano soggette ad un *ex post* controllo giurisdizionale della loro legittimità, necessità e proporzionalità.

138. Per le ragioni sopra esposte, l'obiezione preliminare del Governo di non-esaurimento dei mezzi di ricorso interni (cfr. 73 di cui sopra) dovrebbe essere respinto.

139. Nel merito, la Corte conclude che, anche se si potesse affermare che esisteva una base giuridica generale nel diritto italiano per le misure impugnate, tale legge non soddisfa i requisiti di qualità imposti dalla Convenzione. In particolare, anche tenendo conto dell'ampio margine di discrezionalità degli Stati contraenti nei confronti delle persone giuridiche, del carattere meno grave dell'ingerenza (a causa dell'assenza di poteri coercitivi) e dell'importanza dell'obiettivo di misure analoghe in materia fiscale, la Corte ritiene che il contesto giuridico interno abbia conferito alle autorità nazionali un margine di discrezionalità illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure controverse sia per quanto riguarda le condizioni di attuazione delle misure controverse l'ambito di

applicazione di tali misure. Allo stesso tempo, il quadro giuridico interno non forniva garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure impugnate, sebbene suscettibili di alcuni ricorsi giurisdizionali, non erano soggette a un controllo sufficiente. Pertanto, il quadro giuridico interno non forniva ai ricorrenti il livello minimo di protezione cui avevano diritto ai sensi della Convenzione. La Corte ritiene che, in tali circostanze, non si possa affermare che l'ingerenza in questione sia stata "conforme alla legge", come richiesto dall'articolo 8 § 2 della Convenzione.

140. Vi è stata quindi una violazione dell'articolo 8 della Convenzione.

141. Alla luce della conclusione di cui sopra, la Corte non ritiene necessario riesaminare il rispetto degli altri requisiti di cui all'articolo 8, paragrafo 2 (cfr. *Da Tommaso*, § 127, e *Brazzi*, § 51, entrambi sopra citati).

III. PRESUNTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 6 DELLA CONVENZIONE

142. Per quanto riguarda i ricorsi n. 36617/18, 7525/19, 19452/19, 52473/19, 55943/19, 261/20, 7991/20 e 8046/20, i ricorrenti hanno anche lamentato che la mancanza di un ricorso giurisdizionale effettivo con cui lamentare l'ingerenza nel diritto al rispetto del loro domicilio violava il loro diritto di accesso alla giustizia ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione.

143. Alla luce dei fatti di causa, delle osservazioni delle parti e delle relative conclusioni (v. punti 137 e 139) La Corte ritiene di aver affrontato le principali questioni giuridiche sollevate dalla causa e che non sia necessario esaminare la ricevibilità e la fondatezza di tale censura (v. *Centro per le risorse giuridiche per conto di Valentin Câmpeanu*, sopra citata, § 156).

IV. APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 46 DELLA CONVENZIONE

144. Le parti pertinenti dell'articolo 46 della Convenzione recitano:

"1. Le Alte Parti contraenti si impegnano a rispettare la sentenza definitiva della Corte in ogni caso in cui sono parti.

2. La sentenza definitiva della Corte è trasmessa al Comitato dei Ministri, che ne supervisiona l'esecuzione ..."

145. Ai sensi dell'articolo 46 §§ 1 e 2 della Convenzione, una sentenza con cui la Corte constata una violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli impone allo Stato convenuto l'obbligo di scegliere, sotto la supervisione del Comitato dei Ministri, le misure generali e/o, se del caso, individuali da adottare nel suo ordinamento giuridico interno per porre fine alla violazione e porre rimedio a tutte le sue conseguenze, ripristinando, per quanto possibile, situazione che si sarebbe verificata se non si fosse verificata. Inoltre, dalla Convenzione, e in particolare dal suo articolo 1, risulta che, nel ratificare la Convenzione e i suoi Protocolli, gli Stati contraenti si impegnano a garantire che il loro diritto interno sia compatibile con essi (v., tra l'altro,

Maestri v. Italia [GC], n. 39748/98, § 47, CEDU 2004-I, e *Ekimdzhiiev e a. c. Bulgaria*, n. 70078/12, § 427, 11 gennaio 2022). Fatto salvo il controllo del Comitato dei Ministri, lo Stato convenuto rimane in linea di principio libero di scegliere i mezzi con cui adempiere agli obblighi derivanti dall'articolo 46, paragrafo 1, della Convenzione, a condizione che tali mezzi siano compatibili con le "conclusioni e lo spirito" enunciati nella sentenza della Corte (*Ilgar Mammadov v. Azerbaijan* (procedura d'infrazione) [CG], n. 15172/13, § 153 e 195, 29 maggio 2019). Tuttavia, al fine di aiutare lo Stato convenuto ad adempiere gli obblighi ad esso incombenti in virtù dell'articolo 46, la Corte può cercare di indicare il tipo di misure individuali e/o generali che potrebbero essere adottate per porre fine alla situazione di cui ha accertato l'esistenza (cfr. *Stanev v. Bulgaria* [GC], n. 36760/06, § 255, CEDU 2012, con ulteriori riferimenti).

146. Nel caso di specie, la Corte ritiene che le carenze individuate siano tali da dar luogo a ulteriori ricorsi giustificati in futuro (v., in tal caso, *mutatis mutandis*, *N. c. Romania* (n. 2), n. 38048/18, § 84, 16 novembre 2021). Poiché la violazione dell'articolo 8 constatata nel caso di specie sembra avere un carattere sistemico, nel senso che risulta dal contenuto del diritto interno pertinente, come interpretato e applicato dai giudici nazionali, sembra opportuno che la Corte fornisca alcune indicazioni su come evitare violazioni di questo tipo in futuro (cfr. *Stoyanova v. Bulgaria*, n. 56070/18, § 78, 14 giugno 2022).

147. Per questi motivi, alla luce della sua constatazione di una violazione dell'articolo 8 della Convenzione (cfr. 139 La Corte ritiene fondamentale che lo Stato convenuto adotti le misure generali appropriate al fine di allineare la sua legislazione e la sua prassi alle conclusioni della Corte. In tale contesto, la Corte ritiene che le seguenti questioni debbano essere chiaramente disciplinate nel quadro giuridico interno. In particolare, la Corte ritiene che la maggior parte delle misure necessarie siano già previste dalla normativa nazionale, in particolare dagli articoli 12 e 13 della legge n. 212/2000 (cfr. paragrafo 53 ma i principi generali enunciati in tale normativa devono essere attuati mediante norme specifiche nel diritto interno, mentre la giurisprudenza dovrebbe essere allineata a tali principi e a quelli stabiliti dalla Corte.

148. In primo luogo, il quadro giuridico interno, se necessario mediante pertinenti indicazioni di prassi amministrativa, dovrebbe indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a effettuare verifiche in loco e controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali (cfr. paragrafo 97 sopra). Il rigore dei criteri imposti dalla legge può tuttavia tener conto del fatto che, nell'ambito fiscale, considerazioni di efficienza potrebbero giustificare poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari (v. punto 99 sopra). Tuttavia, il quadro giuridico interno dovrebbe imporre alle autorità nazionali l'obbligo di fornire una motivazione e di giustificare di conseguenza la misura in questione alla luce

di tali criteri (cfr. paragrafo 113 sopra). Anche se, in materia fiscale, i controlli e le verifiche possono andare oltre la mera verifica della contabilità obbligatoria (cfr. paragrafo 118 di cui sopra), dovrebbero essere stabilite garanzie per evitare l'accesso indiscriminato o almeno la conservazione e l'uso di documenti e oggetti non connessi con l'obiettivo della misura in questione, fatto salvo l'esercizio del potere delle autorità di avviare procedimenti amministrativi separati o, se del caso, procedimenti penali (cfr. paragrafi 98 e 119-120 sopra). Qualora la legislazione nazionale non distingue tra verifiche o ispezioni annunciate o preprogrammate e verifiche o ispezioni di cui il contribuente non è informato in anticipo (cfr. *Rustamkhanli* Citata § 21), il contribuente, al più tardi al momento dell'avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica e della sua portata, del suo diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica. Quanto precede non pregiudica il potere delle autorità di accedere ai dati relativi al contribuente che sono stati ottenuti lecitamente mediante l'accesso a banche dati fiscali, banche dati bancarie e finanziarie e la cooperazione con altre autorità, anche su base transfrontaliera.

149. In secondo luogo, il quadro giuridico interno dovrebbe chiaramente prevedere un controllo giurisdizionale effettivo di una misura contestata e, in particolare, un controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata (cfr. paragrafo 101 sopra). La Corte, dopo aver preso atto delle diverse restrizioni alla competenza dei giudici tributari e civili (v. 127-130 e 133-134 ritiene che l'esistenza e la disponibilità di tali mezzi di ricorso non debbano essere subordinate al fatto che una misura abbia portato all'emissione di un avviso di accertamento (v. punto 128 né dovrebbero essere disponibili solo una volta concluso il procedimento di accertamento (v. punto 129 sopra). Se un contribuente ritiene che le persone che effettuano un controllo non agiscano in conformità con la legge – possibilità già menzionata nell'articolo 13 della legge n. 212/2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di riesame intermedio e vincolante semplificato prima che il controllo sia completato.

V. APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 41 DELLA CONVENZIONE

150. L'articolo 41 della Convenzione prevede quanto segue:

"Se la Corte constata che vi è stata una violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli, e se il diritto interno dell'Alta Parte contraente interessata consente solo una riparazione parziale, la Corte, se necessario, accorda la giusta soddisfazione alla parte lesa".

A. Danno

151. I ricorrenti hanno chiesto al Tribunale di concedere una somma determinata in via equitativa a titolo di danno morale da essi subito a causa delle violazioni.

152. Il governo ha sostenuto che l'affermazione non era comprovata.

153. La Corte, pronunciandosi su base equitativa, assegna a ciascuno dei ricorrenti 3.200 euro (EUR) per il danno morale subito a causa della violazione dell'articolo 8 della Convenzione, più qualsiasi imposta che possa essere addebitata.

B. Costi e spese

154. I ricorrenti non hanno presentato alcuna domanda in merito ai costi e alle spese. Di conseguenza, la Corte non emette alcuna sentenza in questo senso.

PER QUESTI MOTIVI, LA CORTE

1. *decide*, all'unanimità, di aderire alle candidature;
2. *decide*, all'unanimità, di riunire nel merito l'eccezione preliminare relativa al mancato-esaurimento dei rimedi interni e *la respinge*;
3. *dichiara* ricevibile, all'unanimità, il ricorso di cui all'articolo 8 della Convenzione;
4. *Dichiara*, all'unanimità, che vi è stata una violazione dell'articolo 8 della Convenzione;
5. *Dichiara*, con sei voti contro uno, che non è necessario esaminare la ricevibilità e la fondatezza della denuncia ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione;
6. *Dichiara*, all'unanimità,
 - (a) che lo Stato convenuto versi ai ricorrenti, entro tre mesi dalla data in cui la sentenza diventa definitiva ai sensi dell'articolo 44 § 2 della Convenzione, 3.200 EUR (tremiladuecento euro) ciascuno, oltre a qualsiasi imposta eventualmente esigibile, a titolo di danno morale;
 - (b) che dalla scadenza dei suddetti tre mesi fino al regolamento saranno dovuti gli interessi semplici sul suddetto importo ad un tasso pari al tasso sulle rioperazioni marginali della Banca Centrale Europea durante il periodo di default, maggiorato di tre punti percentuali;

7. *La domanda di equa soddisfazione dei ricorrenti è respinta*, con sei voti contro uno, per il resto.

Fatto in inglese, e notificato per iscritto il 6 febbraio 2025, ai sensi della regola 77 §§ 2 e 3 del Regolamento della Corte.

Ilse Freiwirth
Segretario

Ivana Jelić
Presidente

Ai sensi dell'articolo 45 § 2 della Convenzione e dell'articolo 74 § 2 del regolamento della Corte, il parere separato del giudice G. Serghides è allegato alla presente sentenza.

OPINIONE PARZIALMENTE DISSENZIENTE DEL GIUDICE SERGHIDES

1. I ricorrenti, dodici società e una persona fisica, hanno lamentato l'accesso e l'ispezione dei loro locali commerciali, della sede legale o di altri locali adibiti ad attività professionali, nonché l'esame, la copia e il sequestro (in alcuni casi) dei loro documenti contabili, dei libri sociali, delle fatture e di altri documenti obbligatori relativi alla contabilità, nonché di vari tipi di documenti conservati a fini di accertamento fiscale. I provvedimenti impugnati sono stati adottati da funzionari o agenti della *Guardia di Finanza* o dell'*Agenzia delle Entrate* al fine di valutare il rispetto da parte dei ricorrenti dei loro obblighi fiscali. Le ricorrenti lamentavano l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali dalla normativa nazionale e l'assenza di garanzie procedurali sufficienti atte a proteggerle da qualsiasi abuso o arbitrarietà. Esse hanno sostenuto che le misure impugate erano illegittime, ai sensi dell'articolo 8, e mancavano di proporzionalità. Esse hanno inoltre sostenuto che il quadro giuridico interno non delimitava sufficientemente la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali, che le misure contestate non erano state sottoposte a un *controllo giurisdizionale ex ante* o indipendente e che non vi era stato un controllo giurisdizionale o indipendente *ex post effettivo*. Essi si sono basati sull'articolo 8 della Convenzione, preso da solo e in combinato disposto con l'articolo 13 della Convenzione, e sull'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione.

2. Ho votato a favore del punto 4 delle disposizioni operative della sentenza, ritenendo che vi sia stata una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, nonché delle altre disposizioni operative, ad eccezione del punto 5, ritenendo che non sia necessario esaminare la ricevibilità e la fondatezza del reclamo ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione, e il punto 7 che respinge la domanda di equa soddisfazione delle ricorrenti per il resto.

3. Per quanto riguarda la denuncia dei ricorrenti secondo cui l'assenza di un ricorso giurisdizionale effettivo per lamentare l'ingerenza nel loro diritto al rispetto del loro domicilio avrebbe violato il loro diritto di accesso alla giustizia ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione, la sentenza di cui al punto 143 fornisce la seguente spiegazione del motivo per cui non l'ha esaminata: "Alla luce dei fatti del caso, delle osservazioni delle parti e delle conclusioni di cui sopra ... la Corte ritiene di aver affrontato le principali questioni giuridiche sollevate dalla causa e che non sia necessario esaminare la ricevibilità e la fondatezza di tale censura (si veda *il Centre for Legal Resources per conto di Valentin Câmpeanu*, sopra citata, § 156)".

4. Poiché ho già esposto, in diverse delle mie conclusioni separate, il mio disaccordo con la constatazione secondo cui non è necessario esaminare le censure sollevate dai ricorrenti sulla base del fatto che la Corte ha affrontato

le questioni principali del caso, è sufficiente, per evitare ripetizioni, fare riferimento ai miei argomenti nei paragrafi 4-8 della mia opinione parzialmente dissenziente nella causa *Adamčo c. Slovacchia* (n. 2), nn. 55792/20, 35253/21 e 41955/22 del 12 dicembre 2024.

5. C'è un'altra questione su cui non condivido la sentenza, trattata al punto 70, punto che, tuttavia, non trova riscontro nelle sue disposizioni operative. Sebbene alcune delle censure siano state sollevate anche ai sensi dell'articolo 13, in combinato disposto con l'articolo 8, la Corte, impiegando il principio secondo cui "la Corte è padrona della qualificazione da dare in diritto ai fatti del caso" ha ritenuto opportuno esaminare le censure dei ricorrenti esclusivamente alla luce dell'articolo 8. La sentenza non dice cosa sia successo alla fine con la denuncia ai sensi dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8. Ciò che è chiaro è che questa denuncia è stata aggirata e quindi non è stata infine esaminata dalla Corte. È altresì chiaro che, nelle disposizioni operative della sentenza, tale censura non è stata respinta né in quanto irricevibile né nel merito, né vi era un punto simile al punto 5 relativo alla censura di cui all'articolo 6, paragrafo 1, che avrebbe affermato che non era necessario esaminare la ricevibilità e la fondatezza della censura ai sensi dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8. La spiegazione fornita dalla Corte per non aver esaminato tale censura è la seguente: "sebbene l'articolo 8 della Convenzione non contenga requisiti procedurali espliciti, il processo decisionale che porta alle misure di ingerenza deve essere equo e tale da garantire il dovuto rispetto degli interessi tutelati al singolo dall'articolo 8" (punto 70 della sentenza). Tuttavia, se questa spiegazione implica una forma di assorbimento dell'articolo 13 nell'articolo 8, non sono assolutamente d'accordo, poiché ciò non può essere sostenuto. Una denuncia ai sensi dell'articolo 13 riguarda diverse dimensioni della responsabilità dello Stato ai sensi della Convenzione. L'articolo 8 riguarda i diritti sostanziali, mentre l'articolo 13 i diritti procedurali. Quest'ultimo si concentra sulla garanzia della disponibilità di mezzi di ricorso efficaci per le violazioni dei diritti umani. Il mancato esame di una denuncia ai sensi dell'articolo 13 pregiudicherebbe le garanzie procedurali che sono parte integrante del sistema della Convenzione. Di conseguenza, i due articoli richiedono un esame separato. Una denuncia ai sensi dell'articolo 13 non può essere semplicemente assorbita in una denuncia ai sensi dell'articolo 8.

6. Al paragrafo 5 della mia opinione parzialmente dissenziente nella causa *Mandev e altri c. Bulgaria*, nn. 57002/11 e altri 4, del 21 maggio 2024, ho sostenuto che la Corte in quel caso ha utilizzato la sua prassi o il suo principio, vale a dire che "è il maestro della qualificazione da dare in diritto ai fatti del caso", non in linea con il suo scopo, ma in modo fuorviante. Direi lo stesso nel caso di specie. A mio avviso, questa pratica o principio, come applicato finora, salvo in pochi casi, è stato utilizzato e sviluppato come un aspetto o una manifestazione del principio di effettività. Il suo scopo è quello di salvare le denunce che, sebbene la loro base fattuale sia stabilita nelle memorie dei

ricorrenti, non si faccia affidamento sulla base giuridica appropriata: la Corte esaminerebbe quindi tali censure d'ufficio, ai sensi degli articoli o delle disposizioni pertinenti della Convenzione. Certamente, lo scopo di questa pratica o principio non è quello di respingere o astenersi dall'esaminare le censure prima facie ricevibili, ma piuttosto di consentire alla Corte di esaminare una domanda ai sensi dell'articolo o della disposizione della Convenzione che ritiene più applicabile, anche se i ricorrenti hanno omesso di farvi riferimento nelle loro memorie. Ad esempio, la Corte, nella sua sentenza nella storica causa della Grande Camera Guerra *e altri c. Italia* (19 febbraio 1998, §§ 44 e 46, *Recueil des arrêts et décisions* 1998I), seguendo la prassi o il principio summenzionati, si è dichiarata competente a esaminare il caso non solo ai sensi dell'articolo 10 della Convenzione, che è stato espressamente invocato dai ricorrenti, ma anche ai sensi degli articoli 8 e 2 della Convenzione, che non sono stati espressamente invocati da essi. Alla fine, la Corte ha riscontrato una violazione dell'articolo 8 della Convenzione e ha ritenuto che non fosse necessario considerare il caso ai sensi dell'articolo 2. Per quanto riguarda la censura di cui all'articolo 10, la Corte non si è astenuta dall'esaminarla, a differenza della presente sentenza relativa alla denuncia di cui all'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8, ma, al contrario, l'ha esaminata in modo approfondito (v. punti da 47 a 54 di tale sentenza) e ha infine concluso che l'articolo 10 non era applicabile nel caso di specie.

7. Ciò che desta preoccupazione nel caso di specie è che la sentenza, per un motivo o per l'altro, si è astenuta dall'esaminare qualsiasi censura relativa ai diritti umani procedurali, vale a dire gli articoli 6 e 13 della Convenzione. I diritti umani procedurali sono importanti quanto i diritti umani sostanziali e i primi sono lo scudo per la protezione dei secondi, garantendo che gli individui abbiano i mezzi per cercare giustizia e avere un processo equo. Il mancato esame dei diritti procedurali insieme ai diritti sostanziali potrebbe portare alla mancanza di mezzi di ricorso effettivi, minare lo Stato di diritto e consentire che le violazioni dei diritti umani persistano senza un ricorso adeguato o un processo equo.

8. Infine, l'accertamento di ulteriori violazioni, nel caso di specie, vale a dire dell'articolo 6 § 1 e dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8, potrebbe tradursi in un aumento dell'importo concesso per il danno morale. Per questo motivo ho votato contro anche il punto 7 del dispositivo della sentenza, che respinge il resto della domanda di equa soddisfazione dei ricorrenti.

APPENDICE

Elenco dei casi:

No.	Domanda n.	Nome del caso	Alloggiato il	Richiedente Anno di nascita/registrazione Luogo di residenza Nazionalità	Rappresentato da
1.	36617/18	Italgomme Pneumatici S.r.l. c. Italia	18/07/2018	ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. 2009FoggiaItalian	Ornella BONASSISA
2.	7525/19	Tecnonet S.r.l. c. Italia	25/01/2019	TECNET S.R.L. 2014CerignolaItaliano	Cristiano STASI
3.	19452/19	Tecnonet S.r.l. c. Italia	02/04/2019	TECNET S.R.L. 2014CerignolaItaliano	Ornella BONASSISA
4.	52473/19	Riviera del Gargano S.r.l. c. Italia	02/10/2019	RIVIERA DEL GARGANO S.R.L. 2007San SeveroItalian	Cristiano STASI
5.	55943/19	Bio Ecoagrim S.r.l. c. Italia	16/10/2019	BIO ECOAGRIM S.R.L. 2010LuceraItaliano	Cristiano STASI
6.	261/20	Ortofrutta Lezzi S.R.L. v. Italia	12/12/2019	ORTOFRUTTA LEZZI S.R.L. 1994CerignolaItalian	Cristiano STASI
7.	7991/20	Monirr S.r.l. c. Italia	29/01/2020	MONIRR S.R.L. 2002LuceraItaliano	Cristiano STASI
8.	8046/20	Bio Ecoagrim S.r.l. c. Italia	29/01/2020	BIO ECOAGRIM S.R.L. 2010LuceraItaliano	Cristiano STASI
9.	20062/20	Terrenzio v. Italia	05/05/2020	Eligio Giovann Battista TERRENZIO 1959 Rignano GarganicoItalian	Cristiano STASI
10.	34827/20	Studio Commerciale Rinaldi-Varraso&Associati v. Italy	29/07/2020	STUDIO COMMERCIALE RINALDI-VARRASO&ASSOCIATI FoggiaItalian	Cristiano STASI
11.	26376/21	Enoagrimm Import-Export S.r.l. c. Italia	14/05/2021	ENOAGRIMM IMPORT-EXPORT S.R.L. 2016Foggia Italiano	Cristiano STASI
12.	28730/21	Monirr S.r.l. c. Italia	14/05/2021	MONIRR S.R.L. 2002LuceraItaliano	Cristiano STASI

ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. c. SENTENZA ITALIA

No.	Domanda n.	Nome del caso	Alloggiato il	Richiedente Anno di nascita/registrazione Luogo di residenza Nazionalità	Rappresentato da
13.	20133/22	Holding Gestione Immobiliare Srl v. Italy	15/04/2022	HOLDING GESTIONE IMMOBILIARE SRL 2016San SeveroItalian	Cristiano STASI