

Sentenza Italgomme e legittimità degli atti impositivi

di Gabriele Escalar (*)

La **sentenza** della **CEDU** sul caso **Italgomme**, avendo accertato che le norme nazionali in materia di verifiche fiscali violano il diritto al domicilio, non garantendo il rispetto del principio di legalità, consente ai **contribuenti** destinatari di **atti impositivi** emessi in esito a **verifiche** fiscali di **contestarne** la **legittimità**, anche per il passato, nonostante il non risolutivo intervento del legislatore, eccettuando l'illegittimità delle predette norme, delle verifiche fiscali arbitrarie e delle prove acquisite in violazione del principio di legalità.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ("CEDU"), con la sentenza *Italgomme* ed altri c. Italia del 6 febbraio 2025 (definitiva dal 6 maggio 2025), ha stigmatizzato il processo di erosione delle garanzie accordate dalla legge al contribuente per le verifiche fiscali eseguite in locali aziendali e professionali posto in atto dalla giurisprudenza, prima della recente revisione dello Statuto del contribuente, sulla base dell'orientamento secondo cui la violazione di tali garanzie non comporta, né la nullità degli atti impositivi emessi (1), né l'inutilizzabilità delle prove acquisite in esito a tali verifiche (2) in quanto siffatte "sanzioni" non sarebbero previste dalla legge e potrebbero scaturire soltanto dalla violazione di un diritto garantito dalla Costituzione ("Cost.") o dalla Carta dei diritti fondamentali della UE ("Carta UE"), che, in questo caso, non sarebbe però ravvisabile (3), perché il diritto al domicilio non si estende-

rebbe anche a locali non adibiti ad abitazione (4).

Ebbene, con tale sentenza la CEDU, dopo aver nuovamente ribadito che il diritto fondamentale "al rispetto ... del proprio domicilio" sancito dall'art. 8 della Convenzione EDU, laddove consente ingerenze nel suo esercizio solo nel rispetto del principio di legalità in quanto tali ingerenze siano previste dalla legge e necessarie in una società democratica, può essere invocato anche per il domicilio aziendale e professionale (5) e che le verifiche fiscali danno luogo ad una siffatta ingerenza, ha concluso che le norme nazionali che disciplinavano tali verifiche, per come sono state interpretate dalla Cassazione, violano tale diritto per il fatto che non garantiscono il rispetto del principio di legalità.

In primo luogo, le predette norme non rispettano il principio di legalità in quanto "anche integrate dagli orientamenti amministrativi

(*) *Avvocato in Roma e Milano e docente a contratto presso l'Università LUISS*

(1) Così per tutte Cass. n. 33865/2022, n. 26108/2020 e n. 4066/2015. Tuttavia alcune sentenze hanno fatto salvo il caso di un effettivo pregiudizio al diritto di difesa: per tutte Cass. n. 28692/2018 e n. 992/2015.

(2) Così per tutte Cass. n. 28135/2023, n. 9734/2024, n. 13353/2018, n. 29132/2018, n. 4066/2015 e n. 27149/2011.

(3) La Cassazione ha escluso che comporti la nullità degli atti impositivi o l'inutilizzabilità delle prove: l'omessa indicazione delle ragioni (Cass. n. 33865/2022) e dell'oggetto della verifica (Cass. n. 41903/2021), l'omessa acquisizione dell'autorizzazione del capo ufficio (Cass. n. 3388/2020), l'omessa autorizzazione dell'estensione della verifica ad altro periodo d'imposta, tributo od oggetto (Cass. n. 12906/2021), l'omessa autorizzazione di una perquisizione personale o dell'apertura di borse se il contribuente ha prestato il suo consenso (Cass., SS.UU., n. 3182/2022), il mancato rispetto del termine massimo di durata

delle verifiche (Cass. n. 35919/2022), la reiterazione degli accessi (Cass. n. 23353/2006) e l'esecuzione di una perquisizione senza autorizzazione (Cass. n. 10175/2022).

(4) Per tutte: per i locali aziendali Cass. n. 10175/2022, n. 5105/2020 e n. 4066/2015; per i locali di enti non commerciali. n. 564/2023 e n. 25650/2018; per i locali professionali n. 28135/2023.

(5) Secondo la CEDU il domicilio si estende non solo ai locali delle imprese individuali (28 April 2005, *Buck v. Germany*, 2005, § 31; 28 aprile 2005; *Delta Pekrny a.s. v. the Czech Republic*, 2014, § 77) o dei professionisti (9 giugno 2016 *Popovi v. Bulgaria*, § 103; 21 gennaio 2010, *Xavier Da Silveira c. Francia* § 32; 16 dicembre 1992, *Niemietz v. Germany*, §§ 29-31), ma anche ai locali delle società (2 aprile 2015, *Affaire Vinci construction c. France*; 14 marzo 2013 *Bernh Larsen Holding AS* § 104-105; 16 aprile 2002, *Société Colas Est and Others v. France*, § 41).

pertinenti non imponevano alle Autorità di giustificare l'esercizio dei loro poteri e consentivano quindi loro di esercitare un potere discrezionale illimitato" (par. 113). Ed infatti, secondo la Cassazione, non solo l'autorizzazione è richiesta esclusivamente per l'Agenzia delle Entrate e non per la Guardia di Finanza, ma anche quando sia richiesta non è prescritta "alcuna giustificazione specifica per autorizzare le misure in questione in relazione a locali adibiti a scopi commerciali e industriali". (par. 109). Pertanto l'autorizzazione sarebbe un "mero requisito procedurale", non è richiesta alcuna motivazione che è necessaria solo affinché il provvedimento possa essere approvato da un'Autorità gerarchicamente e funzionalmente superiore (par. 60) e la sua illegittimità "per motivi formali o sostanziali ... 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" (par. 64).

In secondo luogo, la CEDU ha ritenuto che la disciplina dei poteri esercitabili dall'A.F. nelle verifiche fiscali eseguite in locali aziendali o professionali non rispetti il principio di legalità posto che si è detta non convinta che tale disciplina fornisca "garanzie adeguate ed efficaci contro l'Autorità fiscale e la Guardia di Finanza ... 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" (par. 120) (6). Ed infatti, ad avviso della Cassazione, non solo "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)" (par. 116), ma non è "prevista la possibilità di rimuovere o dichiarare altrimenti inammissibili i docu-

menti e gli elementi non connessi all'oggetto delle misure impugnate ... ai fini dell'accertamento fiscale, come prova a carico del contribuente" (par. 119).

In terzo luogo, la CEDU ha escluso che la disciplina italiana accordi anche un effettivo rimedio giurisdizionale per tutelare i contribuenti da atti arbitrari dell'A.F. in quanto "l'esistenza di un ricorso è meramente potenziale e incerta, così come la sua accessibilità" (par. 128) non solo perché, secondo Cassazione, può essere esperito soltanto quando dopo anni sia emesso un atto impositivo davanti al giudice tributario, ma anche perché l'Italia non è stata in grado di documentare alcun caso di ricorso diretto davanti al giudice civile se non nel caso in cui l'autorizzazione "era stata rilasciata da un Pubblico ministero per residenze private" (par. 133).

Per le motivazioni appena esposte, la CEDU ha concluso che "anche tenendo conto dell'ampio margine di discrezionalità degli Stati contraenti nei confronti delle persone giuridiche ... il contesto giuridico interno" ha "conferito alle Autorità nazionali un margine di discrezionalità illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure controverse, sia per quanto riguarda l'ambito di applicazione" di tali misure (par. 139) e non ha previsto un effettivo rimedio giurisdizionale. Pertanto, la disciplina italiana in materia di verifiche fiscali, per come è stata interpretata dalla Cassazione, viola il diritto alla tutela del domicilio sancito dall'art. 8 della CEDU in quanto non garantisce il rispetto del principio di legalità, non fornendo un'adeguata tutela dalle ingerenze nel predetto diritto derivanti dall'esecuzione delle predette verifiche.

Fornita tale statuizione, la CEDU ha raccomandato all'Italia di attuare i principi generali enunciati nello Statuto del contribuente "mediante norme specifiche nel diritto interno" posto che "il quadro giuridico interno, se necessario mediante pertinenti indicazioni di

(6) Secondo la CEDU, i poteri di verifica fiscale si pongono in contrasto con i diritti tutelati dall'art. 8 della Convenzione EDU, qualora non vi siano sufficienti motivi per giustificarli e

non siano rinvenibili sufficienti garanzie contro gli abusi (19 gennaio 2017, *Posevini v. Bulgaria*, 2017, §§ 65-73 e *Société Colas Est and Others v. France*, 2002, §§ 48-49)

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 ... professionali", imporre l'obbligo di fornire una motivazione e prevedere "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" (par. 148).

Inoltre la CEDU ha raccomandato all'Italia di "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", indipendentemente dall'avvenuta notifica di un atto impositivo (par. 149).

Il non risolutivo intervento del legislatore

Il legislatore è subito intervenuto inserendo con l'art. 13-bis del D.L. 17 giugno 2025, n. 84 (7), nel comma 1 dell'art. 12 della Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) la statuizione secondo cui "negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4" e cioè nei processi verbali delle operazioni di verifica "devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso". Inoltre, tale disposizione ha reso applicabile questa statuizione per gli atti di autorizzazione ed i processi verbali di accesso redat-

LA QUESTIONE INTERPRETATIVA

Motivazione delle autorizzazioni per accesso in locali aziendali o professionali

Il legislatore, disattendendo quasi totalmente le raccomandazioni della CEDU, si è limitato a stabilire che le autorizzazioni già previste per l'accesso in locali aziendali o professionali siano motivate indicando le circostanze e condizioni che le giustifichino, senza però individuarle in via legislativa, per di più facendo indiscriminatamente salve le disposizioni previgenti. Pertanto, **non** ha né sancito un **obbligo generale di autorizzazione motivato** degli accessi nei locali aziendali e professionali e quindi anche di quelli della Guardia di Finanza, né individuato le **circostanze** e le **condizioni** a cui può essere concessa tale autorizzazione, né previsto le **garanzie** per evitare verifiche fiscali arbitrarie, né, infine, introdotto un **controllo giurisdizionale ex ante**.

ti dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto D.L., ma ha fatto salva la validità degli atti e dei provvedimenti adottati, nonché degli effetti prodotti e dei rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto.

Senonché il legislatore, in tal modo, ha quasi totalmente disatteso le raccomandazioni della CEDU in quanto si è limitato soltanto a stabilire che le autorizzazioni già previste per l'accesso in locali

aziendali o professionali siano motivate indicando le circostanze e condizioni che le giustifichino, senza però individuarle in via legislativa, per di più facendo indiscriminatamente salve le disposizioni previgenti. Pertanto, non ha né sancito un obbligo generale di autorizzazione motivato degli accessi nei locali aziendali e professionali e quindi anche di quelli della Guardia di Finanza, né individuato le circostanze e le condizioni a cui può essere concessa tale autorizzazione, né previsto le garanzie per evitare verifiche fiscali arbitrarie, né, infine, introdotto un controllo giurisdizionale *ex ante*.

La sentenza della CEDU, recando un chiaro e perentorio accertamento del contrasto delle norme nazionali che disciplinano le verifiche fiscali con il principio di legalità, che non è stato in alcun modo superato in via legislativa, né per il passato, né per il futuro, impone a questo punto di interrogarsi sulle possibili implicazioni che ne derivano sulla base del diritto costituzione ed unionale.

(7) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2025, n. 108.

L'incostituzionalità o la disapplicazione delle norme sulle verifiche fiscali

Innanzitutto, alcune delle norme nazionali che disciplinano le verifiche fiscali in locali aziendali o professionali potrebbero risultare costituzionalmente illegittime ai sensi dell'art. 117, Cost. per la violazione del diritto al domicilio sancito dall'art. 8 della CEDU, laddove prevede che le ingerenze nel suo esercizio devono essere previste dalla legge e risultare necessarie in una società democratica per una delle finalità ivi indicate, per il fatto che tali norme non forniscono "garanzie adeguate ed efficaci contro l'Autorità fiscale e la Guardia di Finanza in quanto i suoi poteri non sono regolamentati". Ed infatti le disposizioni della CEDU, pur non avendo una valenza costituzionale, in forza dell'obbligo di rispetto degli obblighi internazionali sancito dalla disposizione costituzionale sopra richiamata, concorrono ad integrare i parametri del giudizio di costituzionalità delle norme nazionali.

L'unico limite è che non sussista un contrasto con le disposizioni della Costituzione (8), che in questo caso non può evidentemente ricorrere posto che il comma 3 dell'art. 14 della Costituzione, laddove statuisce che "gli accertamenti e le ispezioni ... a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali", al pari dell'art. 8 della CEDU, è volto ad assoggettare a riserva di legge proprio la disciplina delle ispezioni eseguite in locali aziendali e professionali, essendo le ispezioni nelle abitazioni private assoggettate a riserva di legge e di giurisdizione dal precedente comma (9).

IL PROBLEMA APERTO

Incostituzionalità delle norme sulle verifiche fiscali

Alcune delle norme nazionali che disciplinano le verifiche in locali aziendali o professionali potrebbero risultare costituzionalmente illegittime ai sensi dell'art. 117, Cost. per la **violazione del diritto al domicilio** sancito dall'art. 8 della CEDU, laddove prevede che le **ingerenze** nel suo esercizio devono essere **previste** dalla **legge** e risultare **necessarie** in una società democratica per una delle finalità ivi indicate, per il fatto che tali norme non forniscono "garanzie adeguate ed efficaci contro l'Autorità fiscale e la Guardia di Finanza in quanto i suoi poteri non sono regolamentati". Ed infatti le disposizioni della CEDU, pur non avendo una valenza costituzionale, in forza dell'obbligo di rispetto degli obblighi internazionali sancito dalla disposizione costituzionale sopra richiamata, concorrono ad integrare i **parametri del giudizio di costituzionalità** delle norme nazionali.

Inoltre, le norme che disciplinano le verifiche fiscali nei locali aziendali e professionali per i tributi armonizzati potrebbero risultare meritevoli di disapplicazione ai sensi dell'art. 11 della Costituzione per la violazione del diritto al domicilio sancito dall'art. 7 della Carta UE e dall'art. 8 della CEDU, sempre per il fatto che non forniscono "garanzie adeguate ed efficaci contro l'Autorità fiscale e la Guardia di Finanza in quanto i suoi poteri non sono regolamentati". Ed infatti, il diritto al domicilio sancito dalla prima di tali disposizioni non può che condividere il contenuto del diritto al domicilio sancito dalla se-

conda, posto che il par. 2 dell'art. 52 di tale Carta stabilisce che, "laddove la ... Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti" dalla CEDU, "il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione" e quindi non può che estendersi anche ai predetti locali (10). D'altro canto, il par. 1 dell'art. 52 della Carta UE, al pari dell'art. 8 della CEDU, prevede che "eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla ... Carta" e quindi anche al diritto al domicilio "devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà e nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate ... solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui".

(8) Corte cost. n. 348-349/2007, n. 311/2009, n. 264/2012, n. 49/2015, n. 240/2018 e n. 25/2019.

(9) In questo senso Corte cost. n. 10/1971 e Cass., SS.UU.,

n. 3182/2022.

(10) In questo senso CGUE 17 dicembre 2015, causa C-419/14, WebMindLicenses Kft.

Naturalmente l'illegittimità costituzionale, ovvero la disapplicazione delle predette norme, non sarebbe più ravvisabile, se esse fossero interpretate in senso conforme al principio di legalità. Ad esempio, l'art. 35 della Legge n. 4/1929, laddove accorda agli "ufficiali o agenti della polizia tributaria ... facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche", senza subordinare tale accesso ad una preventiva autorizzazione, potrebbe ritenersi derogato, almeno per quanto attiene alle verifiche fiscali in materia di imposte dirette ed IVA, non solo dal comma 3 dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dal comma 1 dell'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972, laddove prevedono che la G.d.F. procede "di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma", del D.P.R. n. 600/1973, nonché secondo "le norme e con le facoltà di cui agli articoli agli artt. 51 e 52" del D.P.R. n. 633/1972, ma anche dal comma 4 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001, rubricato "Adeguamento dei compiti del Corpo della Guardia di Finanza", laddove ribadisce che i militari "si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ... 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

Tuttavia, rimane fermo che potrebbe essere fondatamente contestato che le norme che disciplinano i poteri esercitabili dall'A.F. in sede di verifiche fiscali nei locali aziendali e professionali che non siano conformi al principio di legalità in quanto le conferiscano poteri discrezionali illimitati siano costituzionalmente illegittime ai sensi dell'art. 117, Cost. per violazione del combinato disposto dell'art. 14, Cost. e dell'art. 8 della CEDU, nonché meritevoli di disapplicazione ai sensi dell'art. 11, Cost. per violazione del combinato disposto dell'art. 7 della Carta UE e dell'art. 8, CEDU.

Può essere questo il caso innanzitutto del comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, per quanto attiene alle verifiche fiscali ai fini IVA, nonché del comma 1 dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, che lo richiama per quanto attiene

alle verifiche fiscali ai fini delle imposte dirette, poiché legittimano a questi fini l'ispezione non solo di "tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito", ma addirittura anche di quelli "che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali" e quindi anche a documenti che potrebbero non avere alcuna attinenza con l'attività commerciale o professionale ovvero con l'oggetto della verifica fiscale ovvero addirittura appartenere ad altri soggetti.

Ma può pure essere questo anche il caso del comma 9 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 in quanto tale disposizione nel disciplinare l'"accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili", non solo non individua specificamente i "supporti" che l'A.F. può elaborare fuori dei locali aziendali, non imponendole alcun limite, ma non reca alcuna disciplina tanto delle modalità con cui può essere eseguita la predetta elaborazione, quanto delle garanzie accordate al contribuente per evitare arbitri.

Comunque, potrebbe essere fondatamente contestata l'illegittimità costituzionale ai sensi dell'art. 117, Cost. ovvero la disapplicazione, ai sensi dell'art. 11, Cost., per violazione delle disposizioni sopra richiamate anche del nuovo secondo periodo del comma 1 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, laddove prevede l'obbligo di motivazione delle autorizzazioni all'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, perché omette di individuare le circostanze e le condizioni in cui tale accesso è ammesso, come pure della previsione di salvezza degli atti compiuti sulla base delle norme previgenti, perché pretende di fare indiscriminatamente salvi anche atti compiuti in violazione del diritto al domicilio.

L'annullabilità degli atti impositivi emessi sulla base di verifiche arbitrarie

Fermo restando quanto precede, v'è da chiedersi se, anche indipendentemente dalla illegittimità costituzionale ed unionale delle nor-

me nazionali che disciplinano le verifiche fiscali nei locali aziendali e professionali, gli atti impositivi emessi sulla base di verifiche fiscali arbitrarie non siano annullabili per violazione del diritto alla tutela del domicilio sancito dal combinato disposto dell'art. 14 della Costituzione e dell'art. 8 della CEDU ovvero dell'art. 7 della Carta UE e dell'art. 8 della CEDU. Ed infatti, tali disposizioni, oltre a riservare esclusivamente alla legge la disciplina delle ingerenze nell'esercizio del predetto diritto, ammettono solo le ingerenze necessarie e proporzionate. Ebbene, questo interrogativo sembra risolvibile in senso positivo, posto che il nuovo art. 7-bis dello Statuto del contribuente per gli atti emessi a partire dalla data in cui ha trovato effetto e cioè dal 18 gennaio 2024, stabilendo che "gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme ... sul procedimento e sulla validità degli atti", considera annullabili gli atti emessi in violazione delle norme che disciplinano il procedimento tributario. Ed infatti l'esecuzione di verifiche fiscali in locali aziendali e professionali senza o sulla base di autorizzazioni arbitrarie può violare il comma 1 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, nella parte in cui statuisce che "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali ... artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo", se interpretato in conformità al combinato disposto dell'art. 14 della Costituzione e dell'art. 8 della CEDU, nonché dell'art. 7 della Carta UE e dell'art. 8 della CEDU. Peraltro, analoga conclusione sembra valida anche per gli atti impositivi notificati prima della predetta data o, comunque, indipendentemente dalla predetta disposizione. Ed infatti, come si è rilevato, la tutela del domicilio sancita dall'art. 14 della Cost. e dall'art. 7, Carta

UE si estendono anche al domicilio aziendale o professionale, rispettivamente, in virtù della riserva di legge sancita dal comma 3 di tale disposizione per le ispezioni a fini fiscali, nonché del rinvio operato dall'art. 52 della Carta UE all'art. 8, CEDU. Pertanto, gli atti impositivi emessi sulla base di verifiche fiscali eseguite senza autorizzazione o con autorizzazioni arbitrarie, comportando la violazione del diritto al domicilio garantito dalla Costituzione o dalla Carta UE, non possono che essere a loro volta annullabili in virtù dello stesso orientamento della Cassazione secondo cui sono annullabili gli atti impositivi emessi in violazione di un tale diritto (11), che del resto rispecchia anche un principio del diritto unionale (12).

L'inutilizzabilità di prove acquisite in violazione del principio di legalità

Ed ancora, v'è da chiedersi se le prove che siano state acquisite in difetto ovvero in difformità della legge in sede di verifiche fiscali condotte in locali aziendali e professionali potrebbero essere considerate inutilizzabili per violazione del diritto al domicilio tutelato dal combinato disposto dell'art. 14 della Costituzione e dell'art. 8 della CEDU ovvero dal combinato disposto dell'art. 7 della Carta UE e dell'art. 8 della CEDU. Ed infatti, come si è visto, tali disposizioni riservano alla legge la disciplina delle ingerenze nel diritto al domicilio e quindi anche la disciplina dei poteri esercitabili dell'A.F. nel corso delle verifiche fiscali eseguite in locali commerciali e professionali.

Ebbene la risposta ad un siffatto interrogativo non può che essere positiva, posto che l'art. 7-*quinqies* dello Statuto del contribuente per le prove acquisite a partire dalla data in cui ha trovato effetto e cioè dal 18 gennaio 2024, statuendo che "non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova ... in violazione di legge", colpisce con la loro inutilizzabilità l'ac-

(11) Cfr. nota 1.

(12) La CGUE 17 gennaio 2019, causa C-310/16, Petar Džev, ha statuito che "l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non esonera i giudici nazionali dal necessario rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta

UE e dei principi generali del diritto dell'Unione ..." e quindi anche del "rispetto del principio di legalità e dello Stato di diritto, che costituisce uno dei principali valori su cui si fonda l'Unione, come testimonia l'art. 2 TUE".

quisizione di prove in violazione in difetto o in difformità di qualunque disposizione di legge.

Pertanto, la risposta sembra positiva anche per le prove acquisite in difetto ovvero in difformità della legge in sede di verifiche fiscali in locali aziendali o professionali prima della data così individuata o, comunque, indipendentemente dalla predetta disposizione. Ed infatti l'acquisizione di tali prove, estendendosi il diritto al domicilio tutelato dall'art. 14 Cost. e dall'art. 7 della Carta UE anche ai predetti locali per le ragioni sopra esposte, comporta la violazione di un diritto garantito dalla Costituzione o dalla Carta UE e, quindi, la loro inutilizzabilità in virtù dello stesso orientamento della Cassazione secondo cui sono inutilizzabili le prove acquisite in violazione di un tale diritto (13).

Una siffatta eventualità si potrebbe presentare, ad esempio, nel caso in cui corrispondenza elettronica sia stata acquisita mediante copia di hard disk o di server collocati nei locali aziendali o raggiungibili mediante apparecchiature informatiche ivi collocate, posto che il comma 9 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non reca alcuna disciplina né delle modalità con cui può essere eseguita tale acquisizione e delle garanzie riconosciute al contribuente, né delle modalità con cui il contribuente può chiederne la cancellazione di tali copie, così da consentire all'AF di dotarsi di archivi di dati utilizzabili a propria discrezione.

Il ricorso diretto alla CEDU

Le violazioni del diritto al domicilio commesse nelle verifiche fiscali eseguite in locali azienda-

SOLUZIONI OPERATIVE

Ricorso diretto alla CEDU

Le violazioni del diritto al domicilio commesse nelle verifiche fiscali eseguite in locali aziendali e professionali sembrano allo stato contestabili anche mediante diretto ricorso alla CEDU in quanto ad oggi non è venuto meno il motivo per cui è stato ritenuto ammissibile il ricorso diretto di Italgomme e delle altre società ricorrenti, sebbene non avessero ancora adito l'Autorità giudiziaria, e cioè l'assenza di uno strumento di tutela immediata dalle predette violazioni. Nel caso in cui tale Corte dovesse accertare le predette violazioni, non solo l'Italia potrebbe essere condannata ad un risarcimento equitativo, ma tale accertamento potrebbe essere dedotto nei giudizi tributari che siano stati nel frattempo instaurati avverso gli atti impositivi emessi in esito alle predette verifiche fiscali per contestarne la legittimità, sempreché naturalmente risultassero ancora pendenti.

li e professionali sembrano allo stato contestabili anche mediante diretto ricorso alla CEDU in quanto ad oggi non è venuto meno il motivo per cui è stato ritenuto ammissibile il ricorso diretto di Italgomme e delle altre società ricorrenti, sebbene non avessero ancora adito l'Autorità giudiziaria e cioè l'assenza di uno strumento di tutela immediata dalle predette violazioni. Nel caso in cui tale Corte dovesse accertare le predette violazioni, non solo l'Italia potrebbe essere condannata ad un risarcimento equitativo, ma tale accertamento potrebbe essere dedotto nei giudizi tributari che siano

stati nel frattempo instaurati avverso gli atti impositivi emessi in esito alle predette verifiche fiscali per contestarne la legittimità, sempreché naturalmente risultassero ancora pendenti.

Considerazioni conclusive

L'accertamento della CEDU del contrasto delle norme nazionali che disciplinano le verifiche fiscali con il diritto al domicilio per violazione del principio di legalità spiana la strada ad una serie di azioni per contestare in giudizio l'illegittimità degli atti impositivi emessi sulla base delle predette norme e tutto fa presagire che soltanto l'avvio di tali azioni potrà garantire anche in Italia uno standard di tutela del diritto al domicilio allineato a quello assicurato dalla Convenzione EDU. *Vigilantibus, non dormientibus iura succurrunt.*

(13) Cfr. nota 2.

