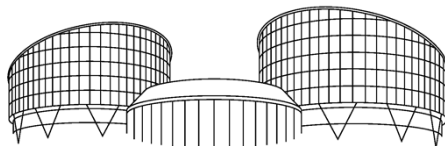


© Ministero della Giustizia, Direzione Generale degli Affari giuridici e legali, traduzione eseguita dalla dott.ssa Martina Scantamburlo, funzionario linguistico.

Permission to re-publish this translation has been granted by the Italian Ministry of Justice for the sole purpose of its inclusion in the Court's database HUDOC/ L'autorisation de republier cette traduction a été accordée par le Ministère de la Justice italien dans le seul but de son inclusion dans la base de données HUDOC de la Cour



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME
CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

PRIMA SEZIONE

CAUSA ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. E ALTRI c. ITALIA

*(Ricorsi nn. 36617/18 e altri 12 –
si veda l'elenco allegato)*

SENTENZA

Art 8 • Domicilio • Corrispondenza • Accesso e ispezione dei locali commerciali, delle sedi legali o dei locali adibiti all'esercizio di attività professionali dei ricorrenti, che hanno comportato l'esame, la copia e il sequestro (in alcuni casi) delle scritture contabili, dei libri sociali, delle fatture e di altri documenti relativi alla contabilità, nonché di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale • Condizioni della «qualità di legge» non soddisfatte • Quadro giuridico interno che conferisce alle autorità nazionali un potere discrezionale illimitato per quanto riguarda la portata e le condizioni delle misure in contestazione • Mancanza di garanzie procedurali sufficienti • Misure contestate non soggette a un effettivo controllo giurisdizionale *ex post* per quanto riguarda la loro legittimità, necessità e proporzionalità • Ingerenza «non prevista dalla legge»

Art 46 • Misure generali • Problema sistemico • Stato convenuto tenuto ad allineare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte • Necessità di norme specifiche nella legislazione interna, che indichino le circostanze in cui è possibile accedere e condurre ispezioni *in loco* e accertamenti fiscali nei locali commerciali e nei locali adibiti all'esercizio di attività professionali, e che stabiliscano delle garanzie e prevedano un controllo giurisdizionale effettivo

Elaborata dalla Cancelleria. Non vincola la Corte.

STRASBURGO

6 febbraio 2025

*Questa sentenza diverrà definitiva nelle condizioni di cui all'articolo 44 § 2 della
Convenzione. Può subire modifiche di forma.*

Nella causa Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia,

La Corte europea dei diritti dell'uomo (prima sezione), riunita in una camera composta da:

Ivana Jelić, *presidente*,
Erik Wennerström,
Alena Poláčková,
Georgios A. Serghides,
Raffaele Sabato,
Alain Chablais,
Artūrs Kučs, *giudici*,

e da Ilse Freiwirth, *cancelliere di sezione*,

Visti:

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 contro la Repubblica italiana da un cittadino italiano e da dodici persone giuridiche di questo Stato («i ricorrenti»), i cui dati sono riportati nella tabella allegata, che hanno adito la Corte ai sensi dell'articolo 34 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali («la Convenzione») nelle varie date indicate, anch'esse, nella tabella allegata;

la decisione di portare i ricorsi a conoscenza del governo italiano («il Governo»);

le osservazioni presentate dal governo convenuto e quelle presentate in risposta dai ricorrenti;

le osservazioni presentate da ITALIASTATODIDIRITTO (articolo 36 § 2 della Convenzione e articolo 44 § 3 del regolamento della Corte), un'organizzazione che il presidente della sezione aveva autorizzato a partecipare in qualità di terzo interveniente;

Dopo aver deliberato in camera di consiglio il 14 gennaio 2025,

Emette la seguente sentenza, adottata in tale data:

INTRODUZIONE

1. I ricorsi riguardano l'accesso e l'ispezione dei locali commerciali, delle sedi legali o dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale dei ricorrenti, 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, e di molti altri documenti di diverso tipo rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale. Le misure in contestazione erano state adottate da ufficiali o agenti della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate, al fine di valutare se i ricorrenti avessero rispettato i loro obblighi fiscali. I ricorrenti denunciano l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali dalla legislazione interna, e l'assenza di sufficienti garanzie procedurali idonee a proteggerli da qualsiasi

abuso o arbitrarietà e, in particolare, affermano che non vi è stato alcun controllo giurisdizionale o indipendente *ex ante* e/o *ex post* delle misure contestate. Essi invocano l'articolo 8 della Convenzione, da solo e in combinato disposto con l'articolo 13 della stessa, e l'articolo 6 § 1 della Convenzione.

IN FATTO

2. L'elenco dei ricorrenti e dei loro rappresentanti sono riportati nella tabella allegata alla presente sentenza.

3. Il Governo è stato rappresentato dal suo agente, L. D'Ascia, Avvocato dello Stato.

4. I fatti di causa si possono riassumere come segue.

I. CIRCOSTANZE COMUNI A TUTTI I RICORSI

5. In date diverse gli ufficiali e gli agenti della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate ebbero accesso ai locali commerciali, alle sedi legali o ai locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale dei ricorrenti e li ispezionarono, allo scopo di valutare il rispetto da parte degli stessi dei loro obblighi fiscali. 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 a condurre le verifiche furono rilasciate dal capo del locale ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dal capo del locale ufficio della Guardia di Finanza (si vedano i paragrafi 11-36 *infra*) ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 («decreto n. 633/1972», si veda il paragrafo 41 *infra*) e/o dell'articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 («decreto n. 600/1973», si veda il paragrafo 46 *infra*).

7. Ai ricorrenti e ai loro rappresentanti fu 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 richieste non riguardavano solo i registri e i libri contabili che i ricorrenti erano giuridicamente obbligati a tenere, ma anche «qualsiasi altro documento pertinente» in loro possesso che fosse equivalente a una contabilità, come registrazioni relative a transazioni, attività o passività che non erano riportate su dichiarazioni ufficiali (scritture extracontabili).

8. I ricorrenti furono informati che, ai sensi dell'articolo 66 del decreto n. 633/1972 e dell'articolo 68 del decreto n. 600/1973 (si vedano i paragrafi 45 e 50 *infra*) gli ufficiali e gli agenti che procedono alle verifiche sono vincolati dal segreto professionale per quanto riguarda le informazioni acquisite, e che le stesse verifiche sono soggette alle garanzie e alle salvaguardie previste

dall'articolo 12 della legge n. 212 del 27 luglio 2000 («legge n. 212/2000», si veda il paragrafo 53 *infra*).

9. Inoltre, i ricorrenti furono informati che: (i) ai sensi dell'articolo 52, comma 5, del decreto n. 633/1972, e dell'articolo 32, comma 4, del decreto n. 600/1973, qualora si fossero rifiutati di produrre i documenti richiesti, non avrebbero potuto farli valere come prova a loro favore in sede amministrativa o contenziosa (preclusione probatoria, si vedano i paragrafi 41 e 46 *infra*); (ii) il rifiuto di produrre libri e documenti il cui possesso era richiesto dalla legge o la cui esistenza era nota alle autorità avrebbe comportato l'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 9 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997 («decreto n. 471/1997», si veda il paragrafo 52 *infra*); e (iii) ai sensi dell'articolo 55, comma 2 (1), del decreto n. 633/1972 (si veda il paragrafo 43 *infra*) e dell'articolo 39, comma 2, lett. c) del decreto n. 600/1973 (si veda il paragrafo 48 *infra*), in caso di mancata conservazione o mancata produzione dei suddetti documenti, l'autorità finanziaria era autorizzata a stabilire quante operazioni erano state effettuate e quanti redditi erano stati percepiti ricorrendo a presunzioni semplici, sulla base dei dati e degli elementi che erano stati raccolti in altri modi e che erano a disposizione delle autorità.

10. I ricorrenti ottemperarono alle richieste delle autorità nazionali, lasciando che i funzionari e gli agenti svolgessero le verifiche, e producendo i documenti richiesti. Tali documenti furono copiati, se in formato elettronico, e, in alcuni casi, furono sequestrati; in altri casi, gli stessi furono lasciati ai ricorrenti, ma sigillati e conservati, e tenuti a disposizione dell'amministrazione tributaria e di polizia per essere ulteriormente esaminati (si vedano i paragrafi 11-36 *infra*).

II. GIUSTIFICAZIONE E AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE MISURE

A. Ricorso n. 36617/18

11. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 18 maggio 2018 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che la società ricorrente era un «contribuente medio», aveva un fatturato superiore a 5.164.000 euro (EUR) e non era stata oggetto di una procedura di accertamento fiscale nei tre anni precedenti, e che la stessa aveva dichiarato un reddito basso nel 2015.

12. I funzionari ebbero accesso ai locali il 22 maggio 2018. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti. I funzionari ispezionarono i locali e presero nota dei materiali depositati nel magazzino e dei dipendenti presenti. Inoltre, gli stessi acquisirono copia dei documenti di identità dei dipendenti.

B. Ricorso n. 7525/19

13. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 21 gennaio 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Bari. In essa si indicava che la società ricorrente figurava nell'elenco dei contribuenti che dovevano essere sottoposti ad accertamento fiscale in merito al rispetto dei loro obblighi fiscali nel 2015, a causa del basso reddito dichiarato.

14. I funzionari ebbero accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti, alcuni dei quali erano in formato elettronico. I funzionari ispezionarono i locali, presero nota del materiale in possesso della società, e copiarono i dati che si trovavano nel server informatico di quest'ultima. I dati ottenuti furono conservati nei locali per essere ulteriormente esaminati dalle autorità, e il rappresentante della società ricorrente fu informato che, in caso di modifica o rimozione, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli 349 - 351 del codice penale, relativi alla violazione dei sigilli e alla rimozione, cancellazione, distruzione o danneggiamento di corpi di reato, atti, documenti, ovvero di un'altra cosa mobile particolarmente custodita in un pubblico ufficio, o presso un pubblico ufficiale o un impiegato che presti un pubblico servizio.

C. Ricorso n. 19452/19

15. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 27 febbraio 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Bari (Divisione Adriatica). In essa si indicava che la misura era volta a individuare gli operatori commerciali «a rischio» nell'area dell'e-commerce, con particolare riferimento alla vendita online di prodotti soggetti al regime di «reverse charge» e alle transazioni concluse dalla società ricorrente tra il 2016 e il 2029.

16. I funzionari ebbero accesso ai locali il 15 marzo 2019. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti, e i funzionari copiarono il libro giornale della società relativo agli anni 2016 e 2017 in un dispositivo elettronico. Dal processo verbale relativo alle operazioni risulta che il rappresentante della società ricorrente dichiarò che, a suo parere, tale accesso era illegittimo.

D. Ricorso n. 52473/19

17. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 3 maggio 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che la società ricorrente aveva dichiarato un reddito basso e non era mai stata sottoposta a un accertamento fiscale generale. In particolare, nel 2016 aveva dichiarato un reddito di 502 EUR, e perdite per 82,821 EUR.

18. I funzionari ebbero accesso a vari locali il 6, il 13 e il 15 maggio 2019. Dal verbale relativo alle operazioni, datato 29 maggio 2019, risulta che erano

stati esaminati i documenti acquisiti nel corso dell'accertamento e che erano state individuate diverse violazioni fiscali. Inoltre, dal verbale risultava anche che, conformemente alle pertinenti disposizioni nazionali, tali violazioni sarebbero state notificate alla società ricorrente mediante un avviso di accertamento fiscale separato o un avviso di sanzione.

E. Ricorso n. 55943/19

19. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 23 aprile 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che la società ricorrente non era stata sottoposta ad accertamento fiscale nei cinque anni precedenti, aveva chiesto il rimborso di un importo elevato di IVA e figurava nell'elenco dei contribuenti da sottoporre ad accertamento nel 2019.

20. I funzionari ebbero accesso ai locali il 6 giugno 2019. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti, che furono conservati nei locali per essere ulteriormente esaminati dalle autorità.

F. Ricorso n. 261/20

21. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 27 novembre 2019 dal Comandante della Guardia di Finanza di Foggia. In essa si indicava che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per un accertamento fiscale relativo agli anni 2017-2019.

22. Gli ufficiali ebbero accesso ai locali il 27 e il 28 novembre 2019. Essi esaminarono i documenti prodotti dalla società ricorrente e conclusero nel verbale relativo alle operazioni che essa non aveva adempiuto interamente ai propri obblighi fiscali per l'anno 2017.

G. Ricorso n. 7991/20

23. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 19 settembre 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che la misura in questione era volta ad accertare che la società ricorrente avesse adempiuto ai propri obblighi fiscali nel 2014 e nel 2016, per quanto riguarda i suoi rapporti commerciali con un'altra società, anch'essa oggetto di accertamento fiscale.

24. I funzionari ebbero accesso ai locali in diciotto date diverse tra il 24 settembre e il 25 novembre 2019. In tale occasione, il rappresentante della società ricorrente chiese che l'accertamento fosse compiuto presso l'ufficio del commercialista della società. Il commercialista consegnò i documenti pertinenti, che furono poi sigillati per evitare che fossero alterati. Tali documenti furono conservati nei locali della società ricorrente e tenuti a disposizione delle autorità per essere ulteriormente esaminati.

H. Ricorso n. 8046/20

25. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 12 settembre 2019 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che l'accertamento in questione era volto a verificare che la società ricorrente avesse adempiuto ai propri obblighi fiscali nel 2014 e nel 2016, in quanto l'accertamento fiscale in corso relativo all'anno 2015 aveva evidenziato varie incongruenze e una contabilità inaffidabile.

26. I funzionari ebbero accesso ai locali il 16 novembre 2019. In tale occasione, il rappresentante della società ricorrente chiese che l'accertamento fosse compiuto presso l'ufficio del commercialista della società. Il commercialista consegnò i documenti pertinenti, che furono poi sigillati per evitare che fossero alterati. Tali documenti furono conservati nei locali della società ricorrente e tenuti a disposizione delle autorità per essere ulteriormente esaminati.

I. Ricorso n. 20062/20

27. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 10 gennaio 2020 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate di Foggia. In essa si indicava che l'accertamento in questione era volto a verificare le informazioni relative a un credito d'imposta ricevuto a fini di ricerca e sviluppo – in particolare l'importo ricevuto dalla società per l'anno 2017, e l'idoneità del ricorrente a ricevere tale credito per l'anno 2018. L'ispezione fu effettuata anche perché la società del ricorrente non era stata sottoposta ad accertamenti fiscali generali nei quattro anni precedenti.

28. I funzionari ebbero accesso ai locali il 13 gennaio 2020. Il ricorrente consegnò i documenti richiesti e si impegnò a produrne altri mancanti. I documenti furono copiati dagli ufficiali e conservati in un armadio situato nei locali della società del ricorrente. La figlia del ricorrente, dipendente della società, fu nominata custode dei documenti e informata che, in caso di alterazione o sottrazione degli stessi, sarebbe stata ritenuta responsabile ai sensi degli articoli 349 - 351 del codice penale. Non fu effettuata alcuna ispezione, in quanto i funzionari presero atto che non vi erano altri dipendenti o altri documenti rilevanti.

J. Ricorso n. 34827/20

29. La relativa autorizzazione fu rilasciata l'8 gennaio 2020 dal Comandante della Guardia di Finanza di Foggia. In essa si indicava che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per un accertamento fiscale relativo agli anni 2017-2020.

30. Gli ufficiali ebbero accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti, che furono sigillati e portati al Comando locale della Guardia di Finanza. Gli ufficiali ispezionarono i locali, ma non trovarono altri documenti rilevanti. Essi identificarono i dipendenti che si trovavano nei locali.

K. Ricorso n. 26376/21

31. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 22 aprile 2021 dal Comandante della Guardia di Finanza di Foggia. In essa si indicava che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per un accertamento fiscale relativo agli anni 2016-2021.

32. Gli ufficiali ebbero accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società ricorrente produsse i documenti richiesti, che furono sigillati e conservati nei locali della società ricorrente e tenuti a disposizione delle autorità. Gli ufficiali fotocopiarono anche vari documenti elettronici. Il rappresentante della società ricorrente fu nominato custode dei documenti, e fu informato che, in caso di alterazione o rimozione, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli 349 - 351 del codice penale. Gli ufficiali ispezionarono i locali, ma non trovarono altri documenti rilevanti, e interrogarono quattro dipendenti e due azionisti della società, ed esaminarono altri documenti. Furono inoltre ispezionati altri locali appartenenti alla società ricorrente (due luoghi).

L. Ricorso n. 28730/21

33. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 26 aprile 2021 dal Comandante della Guardia di Finanza di Foggia. In essa si indicava che la misura in questione costituiva un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta ad acquisire prove per un accertamento fiscale relativo agli anni 2017-2021. Il processo verbale relativo alle operazioni evidenziava anche che l'attività di verifica era stata avviata alla luce delle risultanze emerse nell'ambito di un'indagine penale in corso, condotta dalla procura distrettuale antimafia di Bari.

34. Gli ufficiali ebbero accesso ai locali lo stesso giorno. Il rappresentante della società ricorrente produsse alcuni dei documenti richiesti via mail, precisando che avrebbe prodotto i libri e i registri della società non appena fossero stati disponibili. I documenti prodotti, insieme ad altri rinvenuti durante un'ispezione in altri locali della società ricorrente, furono sigillati e conservati in un armadio nei locali della società ricorrente. Il rappresentante della società ricorrente fu nominato custode dei documenti e informato che, qualora questi ultimi fossero stati alterati o rimossi, sarebbe stato ritenuto responsabile ai sensi degli articoli 349 - 351 del codice penale.

M. Ricorso n. 20133/22

35. La relativa autorizzazione fu rilasciata il 28 marzo 2022 dal Comandante della Guardia di Finanza di San Severo. In essa si indicava che la misura in questione era volta ad acquisire dati, informazioni e documenti riguardanti i rapporti commerciali tra la società ricorrente e un'altra società tra il 28 aprile 2017 e il 28 marzo 2022.

36. Gli ufficiali della Guardia di Finanza ebbero accesso ai locali il 28 marzo 2022. Il rappresentante della società ricorrente produsse delle fatture relative a transazioni con un'altra società, e fornì chiarimenti. Quando gli fu chiesto di produrre i libri contabili, il rappresentante della società ricorrente replicò che i libri non si trovavano nei locali oggetto dell'ispezione, e si impegnò a produrli non appena fossero stati disponibili. Gli ufficiali acquisirono copia dei documenti prodotti.

IL QUADRO GIURIDICO E LA PRASSI PERTINENTI

I. IL DIRITTO INTERNO

A. La legge n. 4 del 14 gennaio 1929 (Norme generali per la repressione di violazioni delle leggi finanziarie)

37. Le disposizioni pertinenti della legge n. 4 del 14 gennaio 1929 («legge n. 4/1929») sono così formulate:

Articolo 24

«Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.»

Articolo 25

«Non si può procedere, tranne che nei casi indicati dalle singole leggi finanziarie, al sequestro dei libri prescritti dal codice di commercio e di quegli altri che, secondo gli usi commerciali, servono all'esercizio del commercio o dell'industria.

La precedente disposizione non si applica alle violazioni delle leggi finanziarie che costituiscono delitto.

L'autorità precedente può in ogni caso fare eseguire copia dei libri a spese del contribuente, ovvero apporre nelle parti che interessano l'accertamento della violazione, la propria firma o sigla, munita della data e del bollo di ufficio; può altresì adottare le cautele atte ad impedire che i libri stessi siano alterati o sottratti.»

Articolo 35

«Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno

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.»¹

B. La Costituzione

38. Le disposizioni pertinenti della Costituzione sono così formulate:

Articolo 14

«Il domicilio è inviolabile.

Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.

Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali.»

39. Secondo una giurisprudenza costante, la nozione di «domicilio», ai sensi dell'articolo 14 della Costituzione, deve essere distinta da altre nozioni, come quella di «domicilio» ai sensi delle pertinenti disposizioni penali. Essa comprende soltanto i luoghi che sono utilizzati come «privata dimora». In particolare, essa comprende i luoghi utilizzati per lo svolgimento di attività caratteristiche della vita privata. Tale nozione non comprende, invece, i luoghi pubblici e i luoghi aperti al pubblico, o i luoghi che, pur essendo privati, non sono adibiti a «dimore private». In generale, essa non comprende i locali commerciali e i locali utilizzati per lo svolgimento di attività professionali, a meno che questi ultimi non siano utilizzati anche come «private dimore» nel significato sopra indicato².

C. Il codice di procedura civile

40. L'articolo 96 del codice di procedura civile, che prevede la «responsabilità aggravata» di una parte nel procedimento civile, è così formulato:

«Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza.

...

¹ Si veda, tuttavia, l'articolo 12 della legge n. 212 del 27 luglio 2000, riportato nel paragrafo 50 *infra*.

² Le disposizioni del diritto interno applicabili nel presente caso tengono conto di questa distinzione. In particolare, l'articolo 51, comma 1, del decreto n. 633/1972 prevede che si applicano condizioni più rigorose in caso di accesso in locali commerciali e ai locali destinati all'esercizio di attività professionali che siano adibiti anche ad abitazione di una persona; in particolare, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica (si veda il paragrafo 42 *infra*).

In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.»

D. Il D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto)

41. Ai sensi dell'articolo 51, comma 2 (1), del decreto n. 633/1972, per l'adempimento dei loro compiti e per verificare l'osservanza degli obblighi in materia fiscale, gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono procedere ad «accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'articolo 52» dello stesso decreto.

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

Articolo 52

«1. Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali ..., per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche, e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

2. L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

3. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.

4. L'ispezione documentale si estende a 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, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.

5. I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.

6. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le

risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.

7. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

...»

43. Ai sensi dell'articolo 55, comma 2 (1), se il contribuente, quando gli viene richiesto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i documenti, i registri e le altre scritture contabili obbligatorie, l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o di cui l'ufficio è venuto a conoscenza.

44. L'articolo 57 stabilisce il termine per l'emissione di un avviso di rettifica o di accertamento che constata che il contribuente non ha ottemperato agli obblighi fiscali pertinenti in uno specifico anno fiscale. Nella sua attuale formulazione, il primo comma di tale articolo prevede che gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Ai sensi del secondo comma, qualora il contribuente abbia completamente omesso di presentare una dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata³.

45. Ai sensi dell'articolo 66, gli ufficiali e agenti della guardia di finanza sono obbligati al segreto per tutto ciò che riguarda i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'esercizio delle loro funzioni.

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

46. Ai sensi dell'articolo 32, comma 1 (1) del decreto n. 600/1973, per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono «procedere

³ L'attuale formulazione di questa disposizione risulta da un emendamento introdotto dalla legge n. 208 del 28 dicembre 2015. Gli anni antecedenti al 2016 sono regolati dalla precedente versione dell'articolo. 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. In caso di omessa presentazione di 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.

all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo articolo 33 [dello stesso decreto]».

47. L'articolo 33, comma 1, del decreto n. 600/1973 dispone che, per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche nell'ambito degli accertamenti fiscali si applicano le disposizioni dell'articolo 52 del decreto n. 633/1973 (si veda il paragrafo 42 *supra*). Il quarto comma prevede che i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

48. Ai sensi dell'articolo 39, comma 2 (c), se il contribuente sottrae all'ispezione documenti, registri e scritture contabili, quando richiesto, l'ufficio delle imposte determina il reddito in relazione al quale devono essere accertati gli obblighi fiscali sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni.

49. L'articolo 43 stabilisce i termini entro i quali devono essere concluse le procedure relative all'accertamento fiscale (si veda il paragrafo 44 *supra*).

50. L'articolo 68 ribadisce che i funzionari dell'amministrazione fiscale e gli ufficiali della Guardia di Finanza sono tenuti al segreto professionale (si veda il paragrafo 45 *supra*).

F. Il decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 (Disposizioni sul processo tributario)

51. L'articolo 19 del decreto n. 546/1992, nella versione vigente all'epoca dei fatti, contiene un elenco esaustivo di documenti ufficiali che possono essere impugnati dinanzi alle corti tributarie. Nelle sue parti pertinenti, tale articolo è così formulato:

Articolo 19: Atti impugnabili e oggetto del ricorso

«1. Il ricorso [dinanzi alle corti tributarie] può essere proposto avverso:

- (a) l'avviso di accertamento del tributo;
- (b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- (c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- (d) il ruolo e la cartella di pagamento;

...

- (i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità.

...

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

G. Il decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi)

52. Il contribuente che rifiuta di produrre i documenti richiesti dalle autorità che hanno accesso ai locali e procedono alle ispezioni e alle verifiche, incorre nella sanzione prevista dall'articolo 9 del decreto n. 471/1997. Tale disposizione è così formulata:

Articolo 9: Violazione degli obblighi relativi alla contabilità

«1. Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da 1.000 EUR a 8.000 EUR.⁴

2. La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

...»

H. La legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente)

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

Articolo 12: Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

«1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

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

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

...

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del Contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13».

Articolo 13: Garante nazionale del Contribuente

«1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del Contribuente.

2. Il Garante del Contribuente, operante in piena autonomia, è organo monocratico scelto e nominato dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate...

6. Il Garante del Contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del Contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

7. Il Garante del Contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

...»

I. Il potere di autotutela

54. Nell'ambito del suo potere di «autotutela», un organo amministrativo pubblico può annullare o revocare decisioni già prese, senza l'intervento di un'autorità giudiziaria.

II. LA PRASSI INTERNA

A. Gli atti di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale

55. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato e pubblicato sul proprio sito internet degli atti di indirizzo per il conseguimento di obiettivi di politica fiscale. Questi documenti sono rivolti a tutti gli organi

dell'amministrazione finanziaria (il Dipartimento delle Finanze del Ministero, l'Agenzia delle Entrate, la Guardia di Finanza) e presentano le linee guida operative volte a migliorare i servizi per i contribuenti, a promuovere l'adempimento volontario degli obblighi tributari, e a prevenire e contrastare l'evasione e l'elusione fiscale.

1. Atto di indirizzo per gli anni 2016-2018

56. Il punto 2 dell'Atto di indirizzo per gli anni 2016-2018, datato 22 dicembre 2015, prevede che, nell'ambito delle attività volte a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale e doganale, le Agenzie fiscali dovevano «ridurre l'invasività dei controlli» «sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi», anche attraverso l'uso di strumenti automatizzati, come le banche dati.

2. Atto di indirizzo per gli anni 2018-2020

57. Il punto (f) degli Indirizzi generali dell'Atto di indirizzo per gli anni 2018-2020, datato 5 dicembre 2017, ha fissato il seguente obiettivo: l'ulteriore potenziamento degli strumenti informatizzati e automatizzati per migliorare l'efficacia dei controlli mediante l'utilizzo efficiente delle banche dati, attraverso una loro sempre maggiore interoperabilità.

B. La 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 previsto degli «Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai 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 a distanza e a controllo in loco. In generale, in detta circolare si affermava che, sebbene si dovesse tenere conto della situazione causata dalla pandemia di COVID-19, era opportuno dare priorità al controllo dei contribuenti che presentavano un maggior rischio fiscale, ovvero di quelli che non avevano espresso comportamenti collaborativi e trasparenti in passato.

59. Delle linee guida analoghe sono state ribadite nella circolare n. 21/E dell'Agenzia delle Entrate del 20 giugno 2022, a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

III. LA GIURISPRUDENZA INTERNA

A. La giurisprudenza sulle condizioni per autorizzare l'accesso e il controllo *ex ante* di tali misure

60. Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'autorizzazione rilasciata da un responsabile dell'Agenzia delle Entrate o da un procuratore della Repubblica che permette l'accesso ai locali commerciali e ai locali adibiti ad attività professionali che non costituiscono una dimora privata non deve necessariamente essere motivata, in quanto le pertinenti disposizioni di legge non prevedono presupposti specifici per il rilascio di un'autorizzazione di questo tipo, che è dunque un «mero adempimento procedurale» necessario unicamente affinché la misura «trovi l'avallo di autorità gerarchicamente o funzionalmente sovraordinata» (si veda Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002; si vedano anche le sentenze della Corte di Cassazione nn. 26829 del 18 dicembre 2014, e 28563 del 6 novembre 2019). Invece, la motivazione è necessaria quando la misura in questione è autorizzata da un procuratore della Repubblica con riguardo a locali destinati ad abitazione privata (si veda Corte di Cassazione, sentenza n. 20096 del 30 luglio 2018).

61. Inoltre, la Corte di Cassazione ha stabilito che, ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 4/1929 (si veda il paragrafo 37 *supra*), gli ufficiali e gli agenti della Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, possono sempre accedere in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria (si veda Corte di Cassazione, sentenze nn. 16017 dell'8 luglio 2009, 10137 del 28 aprile 2010, e 17525 e 17526 del 28 giugno 2019).

B. La giurisprudenza sulla portata delle misure in contestazione

62. Secondo la giurisprudenza interna, i motivi che giustificano l'accesso ai locali che sono indicati nella relativa autorizzazione non circoscrivono l'ambito delle prove da raccogliere. Sebbene l'autorizzazione possa indicare (anche se ciò non è necessario) l'esistenza di sospetti circa la perpetrazione di specifiche inosservanze, una volta che la misura è stata autorizzata le autorità possono anche raccogliere documenti e altri elementi di prova idonei a dimostrare ulteriori violazioni (si veda Corte di Cassazione, sentenza n. 18155 del 7 agosto 2009, con gli altri riferimenti ivi citati).

C. La giurisprudenza sui ricorsi *ex post*

1. Il giudice tributario

63. Secondo la giurisprudenza interna, nei casi in cui il procuratore della Repubblica autorizza l'accesso e l'ispezione di locali adibiti ad abitazione, se la misura in contestazione porta all'emissione di un avviso di accertamento, la validità di quest'ultimo è subordinata alla validità dell'autorizzazione che ha permesso di procedere a tali misure, e che costituisce dunque un atto preparatorio. Di conseguenza, il contribuente in questione sarebbe autorizzato a far valere dinanzi al competente giudice tributario l'annullamento di un avviso di accertamento basato su un'ispezione illegittima (si veda, tra molte altre autorità nazionali, Corte di Cassazione, sentenza n. 11082 del 7 maggio 2010).

64. Inversamente, quando tali misure sono autorizzate da un'autorità amministrativa per quanto riguarda i locali commerciali non adibiti a privata abitazione, se l'autorizzazione è illegittima per motivi formali o sostanziali, ciò non invalida l'avviso di accertamento finale l'utilizzo di documenti e prove acquisite per mezzo delle misure in contestazione con il consenso del contribuente (si veda Corte di Cassazione, sentenze nn. 8344 del 19 giugno 2001, 27149 del 16 dicembre 2011, 4066 del 27 febbraio 2015, e 8547 del 29 aprile 2016). Tuttavia, in assenza di qualsiasi autorizzazione, l'avviso di accertamento doveva essere annullato (si veda Corte di Cassazione, sentenze nn. 15206 del 29 novembre 2001, e 18155 del 7 agosto 2009).

2. Tribunali civili

65. Se l'amministrazione tributaria accede ai locali ma ciò non dà luogo a un avviso di accertamento fiscale, anche nel caso in cui le violazioni sono basate su prove che non sono state scoperte tramite l'accesso ai locali, la relativa autorizzazione ad accedere e ad ispezionare i locali non deve essere impugnata dinanzi al giudice tributario, ma dinanzi ai tribunali civili, in linea con la sentenza della Corte di Cassazione n. 11082/2010, citata nel paragrafo 63 *supra*.

66. Nella sentenza n. 8587 del 2 maggio 2016, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno statuito anche che la giurisdizione dei tribunali civili sull'accesso illegittimo riguardava tutti i casi in cui le procedure di accertamento fiscale non avevano portato ad un atto impositivo o gli avvisi in questione non erano stati impugnati. In tali casi, la relativa autorizzazione illegittima ad accedere ai locali avrebbe potuto essere impugnata dinanzi al giudice civile. Le Sezioni Unite affermarono che la possibilità di presentare ricorso avverso tale autorizzazione dinanzi ai tribunali civili era basata sul potere di questi ultimi di tutelare «il diritto soggettivo del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali -con relative compressioni legali dei suoi corrispondenti diritti, anche

costituzionalmente garantiti- oltre i casi previsti dalle leggi che attribuiscono e circoscrivono l'esercizio del potere di controllo degli Uffici fiscali». Questa giurisdizione implicava anche che i giudici civili potevano ordinare l'applicazione di misure cautelari allo scopo di tutelare i contribuenti dall'accesso e dalle ispezioni illegittimi nell'ambito di procedimenti fiscali. Il caso in questione riguardava l'autorizzazione rilasciata da un procuratore della Repubblica ai fini dell'accesso e dell'ispezione nei locali di uno studio legale, laddove tale autorizzazione violava il diritto al segreto professionale.

3. Il Garante del Contribuente

67. Nella sentenza n. 25212 del 24 agosto 2022, la Corte di Cassazione precisò che il Garante del Contribuente non poteva emettere decisioni vincolanti. I passaggi pertinenti erano così formulati:

«Il vigente ordinamento giuridico non prevede espressamente l'obbligo dell'amministrazione finanziaria o dei concessionari della riscossione di emanare il provvedimento di autotutela, richiesto dal Garante del Contribuente, o di adeguarsi alle decisioni assunte dal Garante del Contribuente, per cui gli atti del Garante del Contribuente non sono vincolanti, e perciò non producono nemmeno effetti lesivi, ma costituiscono soltanto atti di sollecito, dai quali tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente. In definitiva, non è riconosciuto al Garante del Contribuente alcun potere di amministrazione attiva: non può, quindi, esercitare poteri autoritativi o sanzionatori nei confronti degli uffici dell'amministrazione finanziaria né, a seguito dell'attivazione del procedimento di autotutela, può sostituirsi all'ufficio nel riesame dell'atto eventualmente illegittimo. Si è detto, in proposito, che la norma istitutiva non attribuisce al Garante del Contribuente il potere di annullare in via di autotutela gli atti impositivi, né sancisce il dovere dell'ufficio di provvedere nel senso richiesto dal Garante del Contribuente. Secondo l'interpretazione più condivisibile, essa sembra limitarsi ad attribuire al Garante del Contribuente un potere di mero avvio del procedimento: a seguito dell'esercizio di tale potere, l'ufficio, quindi, sarebbe tenuto, comunque, a rispondere alla richiesta del Garante del Contribuente, emanando, quantomeno, un atto nel quale siano indicate le ragioni per cui non ritiene di dare seguito all'iniziativa del Garante del Contribuente nel senso da questi richiesto.»

IN DIRITTO

I. SULLA RIUNIONE DEI RICORSI

68. Tenuto conto della similitudine dei ricorsi, la Corte ritiene opportuno esaminarli congiuntamente in una sola sentenza.

II. SULLA DEDOTTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 8 DELLA CONVENZIONE

69. I ricorrenti lamentano, sotto il profilo dell'articolo 8 della Convenzione, che l'accesso ai loro locali commerciali o ai locali destinati all'esercizio delle loro attività professionali e l'ispezione degli stessi, nonché

la copia o il sequestro dei loro registri, libri contabili e altri documenti fiscali, sono stati illegittimi, ai sensi di tale disposizione, e non sono stati proporzionati. In particolare, essi affermano che il quadro giuridico interno non delimitava in maniera sufficiente l'ampiezza del margine discrezionale accordato alle autorità nazionali, che le misure in contestazione non erano state oggetto di un controllo giudiziario o indipendente *ex ante*, e che non vi era stata una effettiva revisione *ex post* giudiziaria o indipendente.

70. La Corte osserva che alcune delle doglianze sono state sollevate anche sotto il profilo dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8. Tuttavia, in applicazione del principio *jura novit curia*, la Corte è libera di qualificare giuridicamente i fatti di causa (si vedano, tra altre, *Radomilja e altri c. Croazia* [GC], nn. 37685/10 e 22768/12, § 126, 20 marzo 2018). A questo riguardo, essa osserva che, secondo la sua giurisprudenza consolidata, sebbene l'articolo 8 della Convenzione non preveda esplicite esigenze procedurali, il processo decisionale che porta all'adozione di misure di ingerenza deve essere equo e tale da garantire che siano debitamente rispettati gli interessi individuali protetti dall'articolo 8 (si vedano *M.S. c. Ucraina*, n. 2091/13, § 70, 11 luglio 2017, e *Veres c. Spagna*, n. 57906/18, § 53, 8 novembre 2022). Nella presente causa, e alla luce del suo approccio consolidato (si veda, per esempio, *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, § 57, 27 settembre 2018), la Corte ritiene appropriato esaminare le doglianze dei ricorrenti unicamente sotto il profilo dell'articolo 8, che nelle sue parti pertinenti è così formulato:

«1. Ogni persona ha diritto al rispetto ... del proprio domicilio e della propria corrispondenza.

2. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria ... al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati ...»

A. Sulla ricevibilità

1. Sull'eccezione del Governo relativa al mancato esaurimento dei ricorsi interni

(a) Argomentazioni delle parti

71. Il Governo sostiene che i ricorrenti non hanno esaurito i ricorsi interni, in quanto non hanno presentato ricorso avverso le misure in questione dinanzi ai giudici tributari o alle giurisdizioni civili.

72. I ricorrenti argomentano che un ricorso dinanzi al giudice tributario non sarebbe stato efficace, in quanto la disponibilità di tale ricorso non sarebbe stata sicura, e in ogni caso tale rimedio avrebbe potuto essere esperito solo a partire da un certo momento in futuro. Per quanto riguarda il ricorso dinanzi al giudice civile, essi affermano che il Governo non ha dimostrato che esso fosse disponibile nella pratica, in quanto non ha fornito alcun

esempio giurisprudenziale nel quale tale rimedio fosse stato esperito con successo in un caso simile.

(b) Valutazione della Corte

73. La Corte osserva che l'eccezione del Governo relativa alla questione se i ricorrenti disponessero di un ricorso effettivo per contestare le misure in esame è strettamente connessa al merito delle doglianze da essi presentate. Di conseguenza, essa ritiene che tale eccezione debba essere unita al merito.

2. Conclusioni generali sulla ricevibilità

74. La Corte osserva che il ricorso non è manifestamente infondato né irricevibile per uno degli altri motivi di cui all'articolo 35 della Convenzione, e, di conseguenza, lo dichiara ricevibile.

B. Sul merito

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

75. Le parti non contestano che vi sia stata un'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro «domicilio», nel senso dell'articolo 8 della Convenzione. Inoltre, la Corte rammenta che, in alcune cause precedenti relative a doglianze presentate sotto il profilo dell'articolo 8 in riferimento a ispezioni condotte in locali commerciali e al controllo e sequestro di dati elettronici, essa ha concluso che vi era stata ingerenza nel «diritto al rispetto del domicilio e della corrispondenza» (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, § 105, 14 marzo 2013, e i riferimenti ivi citati). La Corte non vede alcun motivo per giungere a una conclusione diversa, e formula le seguenti osservazioni.

76. L'articolo 8 deve essere interpretato nel senso che include, per una società, il diritto al rispetto della sua sede sociale, delle sue succursali o degli altri locali commerciali (si vedano *Société Colas Est e altri 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 altri*, sopra citata, §§ 104-105), e il diritto al rispetto dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività professionale (si vedano *André e un altro ricorrente c. 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 (si vedano i paragrafi 41-42 *supra*) e degli articoli 32 e 33 del decreto n. 600/1973 (si vedano i paragrafi 46-47 *supra*), e non si trattava dunque di «perquisizioni» coercitive.

78. In particolare, i ricorrenti o i loro rappresentanti hanno ottemperato alla richiesta degli agenti di consentire l'accesso ai loro locali e di produrre

vari documenti (si veda il paragrafo 10 *supra*). Tuttavia, in 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 conformarsi a un ordine di autorizzare l'accesso, poiché, in caso contrario, sarebbe stato necessario procedere a un accertamento discrezionale; essa ha quindi ritenuto che l'imposizione di tale obbligo ai contribuenti costituisse un'ingerenza nel loro «domicilio» e nella loro «corrispondenza» (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, § 106, anche in riferimento al § 43; si vedano anche i paragrafi 43 e 48 *supra*, per quanto riguarda il quadro giuridico interno pertinente nel caso di specie).

79. Nel caso in esame, 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 (si vedano i paragrafi 9 e 52 *supra*). Pertanto, sebbene le misure in contestazione – 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 costituiscano un'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro «domicilio» e della loro «corrispondenza» ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione (si vedano *Rustamkhanli c. Azerbaijan*, n. 24460/16, § 36, 4 luglio 2024, e *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata § 106).

80. Tale ingerenza costituisce una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, a meno che non sia giustificabile, ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 8, in quanto è prevista dalla legge, persegue uno o più scopi legittimi tra quelli ivi elencati, e costituisce una misura necessaria, in una società democratica, per raggiungerli (si veda, tra molte altre, *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 precise che consentano a queste ultime di procedere a un corretto accertamento fiscale (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, §§ 67 e 160-161). In particolare, la Corte ritiene che all'obbligo di presentare le dichiarazioni fiscali si aggiunga l'obbligo, per il contribuente, di fornire, in sede di verifica, dati che consentano di controllare e di discostarsi dalle informazioni che quest'ultimo 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 sono finalizzate anche a

verificare se la natura e la quantità dei materiali, del denaro e dei dipendenti sono state correttamente indicate nelle dichiarazioni presentate alle autorità.

82. Inoltre, la Corte ribadisce che l'ingerenza contestata nel caso di specie non era della stessa gravità e dello stesso livello che si riscontrano normalmente nelle operazioni di perquisizione e sequestro effettuate ai sensi del diritto penale (ibid., § 173).

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

84. Dall'altro lato, la Corte ha già riconosciuto che il sequestro di una grande quantità di informazioni è un fattore che richiede un controllo rigoroso da parte sua (ibid., § 159). Nel caso di specie, è indubbio che le autorità nazionali hanno richiesto una notevole quantità di informazioni, che esulavano dall'ambito dell'accesso in questione (si vedano i paragrafi 7, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36 *supra*).

3. Legalità dell'ingerenza

(a) Argomentazioni delle parti

(i) I ricorrenti

85. I ricorrenti lamentano che le misure in contestazione non erano «previste dalla legge» ai sensi dell'articolo 8.

86. Per quanto riguarda la definizione del margine discrezionale di cui dispongono le autorità, i ricorrenti argomentano che le disposizioni nazionali applicabili si limitano a indicare l'autorità competente per autorizzare le misure, ma non disciplinano le condizioni che devono essere rispettate, riconoscendo dunque una discrezionalità illimitata per valutare l'adeguatezza, l'oggetto e la portata delle misure. L'unica condizione da rispettare – ossia l'autorizzazione di misure ai fini della prevenzione, dell'accertamento e del contrasto delle violazioni fiscali – è estremamente ampia e generica. Inoltre, il quadro giuridico interno non prevede che l'autorizzazione contenga una motivazione specifica o che le misure siano 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 la verifica *ex ante*, i ricorrenti affermano che l'autorizzazione a mettere in atto le misure non era stata sottoposta al controllo preventivo di un'autorità giudiziaria o, quantomeno, di un'autorità indipendente.

88. Per quanto riguarda il riesame *ex post*, i ricorrenti osservano che la possibilità di contestare le autorizzazioni o di chiedere ai giudici civili delle misure sospensive era puramente teorica, in quanto non esistono esempi giurisprudenziali che indichino che il ricorso sia stato utilizzato con successo.

In secondo luogo, i ricorrenti sostengono che il ricorso dinanzi ai giudici tributari non sarebbe stato efficace, in quanto poteva essere proposto solo dopo la notifica dell'avviso di accertamento in questione, quindi molti anni dopo le asserite violazioni. Inoltre, seppure i giudici tributari avessero ritenuto che le misure erano ingiustificate, non sarebbero stati in grado di accordare un risarcimento. Infine, i ricorrenti affermano che la presentazione di un reclamo al Garante del Contribuente non costituirebbe un ricorso effettivo, in quanto, secondo il diritto interno, tale organo non è un'autorità giudiziaria e non emette decisioni vincolanti.

(ii) Il Governo

89. Il Governo argomenta che le misure in contestazione avevano una base nel diritto interno, e che tale base soddisfaceva i requisiti previsti dalla Convenzione.

90. Il Governo sostiene che le disposizioni nazionali pertinenti definivano sufficientemente l'ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità, in quanto le misure in questione: i) potevano essere attuate ai fini di un «accertamento fiscale» e per «combattere l'evasione fiscale e altre violazioni fiscali»; (ii) dovevano soddisfare i criteri di legalità, effettività, efficacia e trasparenza, sulla base di una «analisi dei rischi» condotta nel rispetto dei principi di proporzionalità e adeguatezza; e (iii) dovevano essere attuate nel rispetto dei diritti e delle garanzie forniti al contribuente. Inoltre, ogni anno tali misure erano 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 del singolo a non subire indebite ingerenze nel godimento dei suoi diritti, e dovrebbe essere valutata dalla Corte alla luce del più ampio margine di apprezzamento riconosciuto nelle cause riguardanti delle persone giuridiche.

91. Secondo il Governo, le misure erano state oggetto di un controllo *ex ante*, in quanto ai sensi delle disposizioni nazionali pertinenti era necessaria l'autorizzazione dell'organo di gestione competente, il quale doveva indicare lo scopo delle misure e valutare che queste ultime fossero proporzionate alla «verifica efficace in loco e alle esigenze del controllo».

92. Infine, il Governo ha sostenuto che era disponibile un controllo giurisdizionale *ex post* con riguardo alle misure. Come ha chiarito la Corte di Cassazione, il rimedio disponibile dipendeva dal fatto che le misure in questione avessero o meno comportato l'emissione di un avviso di accertamento, anch'esso successivamente impugnato dal contribuente. Se le misure hanno portato all'emissione di un avviso di accertamento, esse potrebbero essere impugunate dinanzi ai competenti giudici tributari, 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, invece, le misure in contestazione non hanno dato luogo ad avvisi di accertamento, esse potrebbero essere impugnate 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 Unite della Corte di Cassazione hanno ritenuto che tale indennizzo potesse essere riconosciuto in caso di comportamento «imprudente» da parte dell'Amministrazione finanziaria, ossia quando l'imposta era 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 contestato poteva essere segnalata al Garante del Contribuente, il quale poteva raccomandare alle autorità nazionali di conformarsi al diritto interno.

(iii) *ITALIA STATO DI DIRITTO*

93. Il terzo interveniente sottolinea che, secondo la giurisprudenza nazionale (si veda il paragrafo 61 *supra*), l'autorizzazione scritta era richiesta solo in caso di accesso e ispezione da parte di funzionari dell'Agenzia delle Entrate di locali commerciali e di locali adibiti ad attività professionali, mentre non era necessaria alcuna autorizzazione in caso di attuazione delle misure in questione da parte di ufficiali della Guardia di Finanza.

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

(b) Valutazione della Corte

(i) *Principi generali*

95. La Corte rammenta in via preliminare che l'espressione «prevista dalla legge», ai sensi dell'articolo 8 § 2 della Convenzione, implica in primo luogo che la misura in contestazione deve fondarsi su una base giuridica interna. In secondo luogo, la legislazione in questione deve essere accessibile alla persona interessata. In terzo luogo, quest'ultima deve essere in grado, se necessario avvalendosi di consulenti esperti, di prevedere le conseguenze che può comportare il diritto interno e, in quarto luogo, la legislazione nazionale deve essere compatibile con il principio dello stato di diritto (si vedano, tra altre, *De Tommaso c. Italia* [GC], n. 43395/09, § 107, 23 febbraio 2017,

Heino c. Finlandia, n. 56720/09, § 36, 15 febbraio 2011, e *Brazzi*, § 39, sopra citata).

96. La Corte rammenta, inoltre, che la nozione di «legge» deve essere intesa nella sua accezione «sostanziale», e non in quella «formale». Essa include dunque l'insieme costituito dal diritto scritto, compresi i testi di rango sub-legislativo, e dalla giurisprudenza che lo interpreta (si veda, per 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 legittimità di un'ingerenza e, in particolare, la prevedibilità del diritto interno in questione, la Corte tiene conto sia del testo della legge che del modo in cui essa è applicata e interpretata dalle autorità nazionali. Sono l'interpretazione e l'applicazione pratica della legge da parte dei tribunali nazionali che devono garantire agli individui la protezione contro l'arbitrarietà (si veda *Rustamkhanli*, sopra citata, § 42).

97. Per soddisfare tali requisiti, il diritto interno deve offrire una misura di protezione giuridica contro le ingerenze arbitrarie delle autorità pubbliche nei diritti garantiti dalla Convenzione. Nelle questioni che riguardano i diritti fondamentali, sarebbe contrario allo stato di diritto, uno dei principi fondamentali in una società democratica sancito dalla Convenzione, che una discrezionalità giuridica riconosciuta all'esecutivo si esprimesse in termini di 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 che quest'ultimo è destinato a regolamentare, e dal numero e dalla qualità dei suoi destinatari (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, § 124, e gli altri riferimenti ivi citati).

98. In cause riguardanti in generale delle perquisizioni e delle ispezioni 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 sia fondata su un ragionevole sospetto (si vedano *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, n. 74336/01, § 57, CEDU 2007-IV; *DELTA PEKÁRNY a.s. c. Repubblica ceca*, n. 97/11, § 83, 2 ottobre 2014; e *Naumenko e SIA Rix Shipping c. Lettonia*, n. 50805/14, §§ 54-55, 23 giugno 2022). In aggiunta, la Corte ha esaminato se la portata del mandato fosse ragionevolmente limitata (si veda *DELTA PEKÁRNY a.s.*, § 83, e *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH*, § 57, entrambe sopra citate), e in particolare se fossero indicati i documenti legati al procedimento amministrativo che le autorità si aspettavano di trovare nei locali della società ricorrente (si veda *DELTA PEKÁRNY 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 c. 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, alla luce del fatto che tali verifiche integrano l'obbligo del contribuente di fornire informazioni accurate (si veda il paragrafo 81 *supra*), e tenuto conto delle esigenze di efficienza nelle prime fasi del procedimento tributario (si vedano *Bernh Larsen Holding AS e altri*, § 130, e *Rustamkhanli*, § 44, entrambe sopra citate). In questo contesto, la Corte ha generalmente affermato che, sebbene gli Stati possano ritenere necessario ricorrere a tali misure al fine di ottenere prove rilevanti, i poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti fiscali non possono essere interpretati nel senso che conferiscono all'amministrazione finanziaria un potere discrezionale illimitato (si vedano *Bernh Larsen Holding AS e altri*, § 130, e *Rustamkhanli*, § 44, entrambe sopra citate).

100. Pertanto, nelle cause in materia di verifica fiscale, la Corte ha esaminato se il quadro giuridico nazionale pertinente prevedesse garanzie procedurali sufficienti idonee a proteggere i ricorrenti in questione da qualsiasi abuso o arbitrarietà (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, § 172, sopra citata).

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

(ii) *Applicazione di questi principi nel caso di specie*

102. La Corte ribadisce che, nei casi derivanti da ricorsi 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 dal caso sottoposto al suo esame (si veda *Naumenko e SIA Rix Shipping*, sopra citata, § 57). Pertanto, nella presente causa, la Corte non ha il compito di controllare, *in abstracto*, la compatibilità con la Convenzione della normativa nazionale che disciplina l'accesso ai locali commerciali e ai locali adibiti ad attività professionali e l'ispezione degli stessi, nella versione vigente all'epoca dei fatti, ma deve invece determinare, *in concreto*, l'effetto dell'ingerenza nei diritti dei ricorrenti ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione.

103. La Corte osserva che i ricorrenti non hanno contestato la normativa nazionale in astratto. Essi hanno sollevato le loro censure in merito al contenuto delle autorizzazioni di accesso ai loro locali commerciali e ai locali adibiti alle loro attività professionali, e di ispezione degli stessi. A loro avviso, tali autorizzazioni erano estremamente ampie e generiche, e li avevano privati delle necessarie garanzie contro l'arbitrarietà.

104. Inoltre, la Corte osserva che è indubbio per le parti che le misure in contestazione avevano una base nel diritto interno, ossia l'articolo 35 della

legge n. 4/1929 per quanto riguarda la Guardia di Finanza (si veda il paragrafo 37 *supra*), e l'articolo 51, comma 2 (1), e l'articolo 52 del decreto n. 633/1972 (si vedano i paragrafi 41-42 *supra*), e l'articolo 32 e l'articolo 33, comma 1 (1), del decreto n. 600/1973 per quanto riguarda l'Agenzia delle Entrate (si vedano i paragrafi 46-47 *supra*). Tuttavia, le parti non concordano sulla questione se la base giuridica per le misure contestate, derivante da tali disposizioni interne, fosse conforme con le esigenze della «qualità di legge» ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione.

105. Tenuto conto della portata delle doglianze dei ricorrenti, la Corte ritiene necessario determinare se la base giuridica definisse la portata del margine discrezionale conferito alle autorità nazionali, e se fornisse sufficienti garanzie procedurali idonee a proteggere i ricorrenti da eventuali abusi o dall'arbitrarietà.

(α) Definizione della portata del margine discrezionale riconosciuto alle autorità nazionali

106. Per quanto riguarda la portata del margine discrezionale riconosciuto alle autorità nazionali, la Corte valuterà se il quadro giuridico interno indicasse in modo chiaro e prevedibile le circostanze e le condizioni nelle quali le autorità nazionali erano autorizzate ad applicare le misure in contestazione, e se delimitasse l'oggetto e la portata di dette misure.

– *Circostanze e condizioni nelle quali le autorità nazionali erano autorizzate ad applicare le misure in contestazione*

107. La Corte osserva anzitutto che, ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 4/1929, gli ufficiali e gli agenti della Guardia di Finanza sono autorizzati ad accedere «in qualsiasi ora» in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale e ad eseguirvi «verificazioni» e «ricerche» (si veda il paragrafo 37 *supra*). Lo stesso potere è attribuito ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate dagli articoli 51 e 52 del decreto n. 633/1972 (si vedano i paragrafi 41-42 *supra*) e dagli articoli 32 e 33 del decreto n. 600/1973 (si vedano i paragrafi 46-47 *supra*), cosicché essi possono «accedere [ai locali]» e condurre «ispezioni» e «verifiche». Ai sensi di queste ultime disposizioni, l'autorizzazione che permette all'amministrazione finanziaria di accedere ai locali commerciali e ai locali adibiti all'esercizio di attività professionali può essere rilasciata ai fini di «un accertamento fiscale e per combattere l'evasione fiscale e altre violazioni fiscali» (si veda il paragrafo 41 *supra*). Inoltre, l'articolo 12 della legge n. 212/2000 prevede che tali misure siano attuate «sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» (si veda il paragrafo 53 *supra*).

108. La Corte rileva, inoltre, che l'articolo 52, comma 2, del decreto n. 633/1972, impone condizioni più rigorose quando tali misure sono autorizzate con riferimento alle «abitazioni» in senso stretto, ossia alle dimore private. 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 deve essere emessa da un procuratore della Repubblica, che in Italia è un membro della magistratura (si veda il paragrafo 42 *supra*). Tuttavia, queste condizioni più rigorose non devono essere soddisfatte quando la misura riguarda persone giuridiche o locali adibiti all'esercizio di attività professionali, come nella presente causa.

109. A giudizio della Corte, le condizioni indicate nelle disposizioni legislative sopra citate (si veda il paragrafo 107 *supra*), di per sé, sono insufficienti per definire la portata del margine discrezionale riconosciuto alle autorità nazionali. In effetti, basandosi sul testo di tali disposizioni, la Corte di Cassazione ha chiarito che il quadro giuridico interno non richiedeva alcuna giustificazione specifica per autorizzare le misure in questione in riferimento a locali adibiti all'esercizio di attività commerciali e industriali, e che, pertanto, l'autorizzazione pertinente non doveva essere motivata (si veda il paragrafo 60 *supra*). Inoltre, secondo la Corte di Cassazione, quando le misure sono state eseguite da ufficiali della Guardia di Finanza, non era richiesta alcuna autorizzazione scritta (si veda il paragrafo 61 *supra*).

110. Tuttavia, ribadendo che il concetto di «legge», ai sensi della Convenzione, comprende gli atti normativi di rango sub-legislativo (si veda il paragrafo 96 *supra*), la Corte osserva che, in ambito fiscale, le condizioni previste dalle disposizioni legislative applicabili possono essere più ampie e generiche, a condizione che siano successivamente specificate e chiarite 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 erano selezionati sulla base di alcuni criteri operativi oggettivi, ossia la natura e l'entità dell'attività specifica, e sulla base di un'analisi del rischio rilevante (si vedano i paragrafi 56-57 *supra*). Tali elementi dovevano essere valutati prima di effettuare delle verifiche 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 era opportuno dare priorità al controllo dei contribuenti che presentavano un maggior rischio fiscale, ovvero a quelli che non avevano espresso comportamenti collaborativi e trasparenti in passato (si veda il paragrafo 58 *supra*). Alla luce di quanto precede, il Governo ha sostenuto che, quando hanno autorizzato tale misura, le autorità nazionali sono state invitate a indicare le imposte oggetto di verifica e gli anni di riferimento. Inoltre, esse hanno dovuto indicare i motivi della verifica autorizzata, quali l'inserimento 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 aveva dichiarato una bassa redditività nell'esercizio fiscale oggetto della verifica.

112. La Corte è disposta ad accettare che, quando le misure in questione sono messe in atto ai fini di accertamento fiscale (si veda il paragrafo 99 *supra*), delle condizioni come quelle stabilite nelle linee guida presentate dal Governo potrebbero essere sufficienti per integrare le disposizioni nazionali applicabili al fine di delimitare la portata del margine discrezionale riconosciuto alle autorità nazionali e prevenire gli abusi e l'arbitrarietà, a condizione che le stesse siano vincolanti per le autorità. Tuttavia, la Corte osserva 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 non lo sono, e non si può escludere la possibilità che gli agenti della polizia tributaria esercitino un potere discrezionale 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 dopo che erano state autorizzate le verifiche di cui ai presenti ricorsi, ad eccezione della verifica oggetto del ricorso 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 suddette linee guida, in quanto essa non può non notare, alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione, che il rispetto di tali criteri non è una condizione per la legittimità dell'autorizzazione di tali misure, in quanto non è richiesta alcuna motivazione (si veda il paragrafo 109 *supra*). Come interpretato nella giurisprudenza interna, le disposizioni nazionali pertinenti, anche integrate dagli orientamenti amministrativi pertinenti, non imponevano alle autorità di giustificare l'esercizio dei loro poteri, e dunque consentivano loro di esercitare un potere discrezionale illimitato (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, § 130).

114. In effetti, molte delle autorizzazioni rilasciate nei confronti dei ricorrenti non contenevano alcuna motivazione che giustificasse le misure, a parte il riferimento a un'iniziativa autonoma della Guardia di Finanza volta a ottenere elementi probatori rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale (si vedano i paragrafi 21, 29, 31 e 33 *supra*). 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 in contestazione non fosse idonea a delimitare in misura sufficiente il margine discrezionale conferito alle autorità nazionali e, di conseguenza, non soddisfi l'esigenza di «qualità di legge» di cui all'articolo 8 della Convenzione.

– *Definizione dell'oggetto e della portata delle misure in contestazione*

116. Per quanto riguarda la definizione dell'oggetto e della portata delle misure in contestazione, la Corte osserva che, ai sensi dell'articolo 52, comma 3, del decreto n. 633/1972, l'ispezione può estendersi a 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, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali (si veda il paragrafo 41 *supra*). 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 anni fiscali soggetti a verifica o a specifiche violazioni, ma si può estendere a qualsiasi altro documento che le autorità che attuano le misure possano ritenere rilevante (si veda il paragrafo 62 *supra*).

117. Nelle cause dei ricorrenti, tale quadro giuridico consentiva il rilascio di autorizzazioni ai fini dell'accesso ai locali e dell'ispezione, che erano 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 (si veda il paragrafo 7 *supra*). Sebbene in tre ricorsi le autorità abbiano limitato l'ambito delle indagini a questioni specifiche (si vedano i paragrafi 23, 27 e 35 *supra*), nella maggior parte dei ricorsi l'ambito di applicazione delle misure comprendeva tutti i documenti e le prove relativi al rispetto generale degli obblighi fiscali dei ricorrenti per diversi anni, senza limitare in alcun modo la portata delle ispezioni effettuate nei locali degli stessi.

118. In tale contesto, la Corte è consapevole che la natura stessa delle verifiche fiscali, che integrano l'obbligo del contribuente di fornire alle autorità fiscali informazioni accurate che permettano a queste ultime di procedere a un corretto accertamento fiscale, richiede una verifica dei documenti e un'ispezione dei locali che vada oltre il semplice controllo delle scritture contabili obbligatorie, con particolare riferimento ai registri non contabili e ai materiali in deposito (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, §§ 160-161, alla luce del § 67; si veda anche il paragrafo 81 *supra*). Inoltre, la Corte è consapevole che, per ispezionare i dati e i locali di un contribuente, è necessario il suo consenso, e che i documenti di solito non vengono rimossi (si veda il paragrafo 37 *supra*). Tuttavia, pur ribadendo la necessità di attribuire poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali del procedimento tributario (si veda il paragrafo 99 *supra*), la Corte ritiene che tali poteri debbano essere delimitati in modo da evitare un margine di discrezionalità illimitato (si veda *Bernh Larsen Holding AS e altri*, 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 riferimento agli anni oggetto dell'accertamento, né vi sono state indicazioni secondo le quali doveva essere evitato l'accesso indiscriminato. 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 come prove a carico del contribuente i documenti e gli elementi non connessi all'oggetto

delle misure in contestazione, in particolare ai fini dell'accertamento fiscale (si veda, *a contrario*, *Rustamkhanli*, sopra citata, § 45), fatto salvo, ovviamente, il potere delle autorità di avviare dei procedimenti amministrativi separati o, se del caso, dei procedimenti penali, qualora sussistessero le condizioni previste per tali procedimenti.

120. In tale contesto, la Corte non è convinta che il quadro giuridico interno abbia fornito garanzie adeguate ed effettive allo scopo di prevenire che l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza esercitassero un potere discrezionale illimitato, in quanto, in relazione all'accesso e alle ispezioni, il loro potere di valutare l'adequatezza, il numero, la durata e la portata di tali operazioni e delle informazioni richieste ai contribuenti, e successivamente copiate o sequestrate, non era regolamentato. In questo contesto, la Corte ritiene che le condizioni previste dalla legge risultino troppo vaghe per delimitare in modo sufficiente un siffatto potere discrezionale (si vedano, *mutatis mutandis*, *Funke c. Francia*, 25 febbraio 1993, § 57, serie A n. 256-A; *Crémieux c. Francia*, 25 febbraio 1993, § 40, serie A n. 256-B; e *Mialhe c. Francia (n. 1)*, 25 febbraio 1993, § 38, serie A n. 256-C).

- (β) Esistenza di sufficienti garanzie procedurali idonee a proteggere i ricorrenti dagli abusi e dall'arbitrarietà

121. Per quanto riguarda l'esistenza di sufficienti garanzie procedurali idonee a proteggere i ricorrenti dagli abusi o dall'arbitrarietà, la Corte rileva che, nel diritto interno, nel caso in esame non era necessario disporre di un'autorizzazione giudiziaria preventiva (si confronti con *Bernh Larsen Holding AS e altri*, sopra citata, § 130). In particolare, la Corte rileva che le autorizzazioni per le misure in contestazione sono state rilasciate dal capo del locale ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dal capo del locale ufficio della Guardia di Finanza. Come già osservato, la Corte di Cassazione ha chiarito che per tali autorizzazioni non era richiesta alcuna motivazione, se le stesse riguardavano solo i locali commerciali, in quanto le disposizioni nazionali in materia non imponevano alcuna condizione che dovesse essere valutata. 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 costituiva un «mero requisito procedurale» (si vedano i paragrafi 10 e 60 *supra*).

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

123. In particolare, e tenuto conto delle doglianze dei ricorrenti, la Corte deve valutare se le misure impugnate fossero soggette a una revisione *ex post* (si veda il paragrafo 101 *supra*). Essa esaminerà, dunque, se i ricorsi cui il

Governo ha fatto riferimento – un reclamo presso il giudice tributario, un reclamo presso il giudice civile, e un reclamo presso il Garante del Contribuente – soddisfacessero i requisiti imposti dalla Convenzione.

– *Reclamo dinanzi al giudice tributario*

124. Per quanto riguarda il reclamo dinanzi alle corti tributarie, la Corte osserva che, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, del decreto n. 546/1992 (si veda il paragrafo 51 *supra*), le autorizzazioni di accesso e di ispezione non possono essere impugnate dinanzi al giudice tributario.

125. La Corte prende atto della giurisprudenza citata dal Governo, secondo la quale, quando le misure in esame portano a un avviso di accertamento, il contribuente in questione può 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 può presentare i propri reclami avverso l'autorizzazione impugnando l'avviso di accertamento, ai sensi dell'articolo 19, comma 2 del decreto n. 546/1992 (si vedano i paragrafi 63-64 *supra*).

126. Dopo aver esaminato attentamente il materiale che le è stato sottoposto, la Corte non è convinta dall'argomentazione del Governo secondo la quale questo equivarrebbe a un ricorso giudiziario *ex post* effettivo ai sensi della sua giurisprudenza.

127. In primo luogo, la Corte rileva che la sentenza della Corte di Cassazione citata dal Governo riguardava un caso in cui l'autorizzazione in questione era stata rilasciata da un procuratore della Repubblica, in quanto si riferiva a un controllo effettuato in una dimora privata (si veda il paragrafo 108 *supra*). Per contro, poiché il diritto interno pertinente non prevede alcuna condizione per autorizzare le misure in contestazione in relazione ai locali commerciali o ai locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale (si vedano i paragrafi 60-61 e 121 *supra*), e 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 né la validità dell'avviso di accertamento definitivo, né la possibilità di utilizzare come prova i documenti acquisiti con il provvedimento in contestazione, salvo il caso in cui non vi sia stata alcuna autorizzazione (si veda il paragrafo 64 *supra*).

128. In secondo luogo, anche a voler supporre che i giudici tributari abbiano il potere di annullare un avviso di accertamento in caso di illegittimità dell'autorizzazione delle misure in contestazione, il Governo ha osservato che l'esperibilità di un ricorso di questo tipo dipenderebbe dal fatto che l'accertamento in questione abbia portato o meno all'emissione di un

avviso di accertamento contestato dal contribuente, e che l'avviso fosse basato su prove raccolte tramite l'accertamento. Pertanto, la Corte constata che l'esistenza di un siffatto ricorso è meramente potenziale e incerta, così come lo è la sua accessibilità (si veda, *mutatis mutandis*, *Société Canal Plus e altri c. Francia*, n. 29408/08, § 40, 21 dicembre 2010).

129. In ultimo luogo, ai sensi dell'articolo 57 del decreto n. 633/1972 (si veda il paragrafo 44 *supra*) e dell'articolo 43 del decreto n. 600/1973 (si veda il paragrafo 49 *supra*), un avviso di accertamento fiscale può essere emesso entro parecchi anni dalla presentazione di una dichiarazione dei redditi, o dal momento in cui una dichiarazione dei redditi avrebbe dovuto essere presentata. A questo proposito, la Corte ribadisce che un ricorso effettivo deve essere disponibile entro un tempo ragionevole (si vedano, *mutatis mutandis*, *Société Canal Plus e altri*, sopra citata, § 40, e *Compagnie des gaz de pétrole Primagaz c. Francia*, n. 29613/08, § 28, 21 dicembre 2010), e ritiene che un rimedio che (probabilmente) diverrebbe disponibile dopo vari anni non possa essere considerato sufficientemente tempestivo.

130. Quanto precede è sufficiente per concludere che un reclamo dinanzi al giudice tributario non equivarrebbe a un ricorso giurisdizionale *ex post* effettivo. Pertanto, la Corte non ritiene necessario esaminare se il contesto giuridico interno preveda un ricorso adeguato e sufficiente qualora venga riscontrata una irregolarità. In ogni caso, la Corte ribadisce che la questione se la riparazione sia appropriata e sufficiente è stata generalmente considerata dipendente da tutte le circostanze del caso, tenuto conto, in particolare, della natura della violazione della Convenzione in esame (si vedano *Gäfgen c. 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 dinanzi ai giudici 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 illegittimo comprendeva 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'autorizzazione di accesso ai locali illegittima poteva essere impugnata dinanzi ai giudici civili (si vedano i paragrafi 65-66 *supra*).

132. Tuttavia, la Corte ribadisce che i ricorsi interni devono esistere con sufficiente certezza, non solo in teoria ma anche nella pratica, poiché in caso contrario sono privi dell'effettività e dell'accessibilità richieste (si veda, *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 (si veda *Teliatnikov c. Lituania*, n. 51914/19, § 68, 7 giugno 2022). In particolare, il Governo di norma dovrebbe essere in grado di chiarire l'effettività pratica di un ricorso

con esempi tratti dalla giurisprudenza interna (si veda *M.N. e altri 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 procuratore della Repubblica in riferimento a dimore private (si vedano i paragrafi 65-66 *supra*), per le quali sono previste condizioni più rigorose (si veda il paragrafo 108 *supra*). Pertanto, anche a voler supporre che il ricorso in questione – un reclamo dinanzi ai giudici civili – esistesse in pratica nel caso di specie, nel quale le disposizioni applicabili non imponevano condizioni o motivazioni preliminari all'attuazione delle misure impugnate, la Corte non vede come tali giudici avrebbero potuto esercitare un controllo significativo su tali misure (si veda il paragrafo 127 *supra*). Infine, per quanto riguarda la possibilità di chiedere la sospensione cautelare delle misure in contestazione, sia i ricorrenti che il terzo interveniente hanno sostenuto che non esistevano esempi giurisprudenziali, e il Governo non ne ha prodotto alcuno.

134. In ogni caso, la Corte prende atto del fatto che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la 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 tutelare «il diritto soggettivo del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali -con relative compressioni legali dei [suoi] corrispondenti diritti (anche costituzionalmente garantiti) - oltre i casi previsti dalle leggi che attribuiscono e circoscrivono l'esercizio del potere di controllo degli Uffici fiscali» (si veda il paragrafo 66 *supra*). In questo contesto, la Corte ritiene che 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 condotte nei locali commerciali e nei locali adibiti ad attività professionali.

– *Reclamo dinanzi al Garante del Contribuente*

135. Per quanto riguarda il reclamo dinanzi al Garante del Contribuente previsto dall'articolo 13 della legge n. 212/2000 (si veda il paragrafo 53 *supra*), la Corte osserva che, come indicato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 25212 del 24 agosto 2022 (si veda il paragrafo 67 *supra*), l'autorità in questione non emette decisioni vincolanti, ma semplici raccomandazioni all'amministrazione tributaria.

136. Pertanto, la Corte ritiene che un reclamo dinanzi al Garante del Contribuente non costituirebbe un ricorso effettivo ai fini delle garanzie contro l'arbitrarietà previste dall'articolo 8 della Convenzione in tali casi (si veda il paragrafo 101 *supra* e, *mutatis mutandis*, *Centrum för rättvisa c. Svezia* [GC], n. 35252/08, § 273, 25 maggio 2021; *Big Brother Watch e altri c. Regno Unito* [GC], 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 sopra esposto, la Corte constata che le misure in contestazione non erano soggette a un effettivo controllo giurisdizionale *ex post* per quanto riguarda la loro legittimità, necessità e proporzionalità.

138. Per i motivi sopra esposti, l'eccezione preliminare del Governo relativa al mancato esaurimento dei ricorsi interni (si veda il paragrafo 73 *supra*) deve essere respinta.

139. Sul merito, la Corte conclude che, anche se si poteva affermare che le misure in contestazione avevano una base giuridica generale nel diritto italiano, tale legge non soddisfa i requisiti di qualità imposti dalla Convenzione. In particolare, anche tenendo conto del più ampio margine di apprezzamento di cui godono gli Stati contraenti nei confronti delle persone giuridiche, del carattere meno grave dell'ingerenza (a causa dell'assenza di poteri coercitivi) e dell'importanza dello scopo di misure analoghe in materia fiscale, la Corte ritiene che il quadro giuridico interno abbia attribuito alle autorità nazionali un potere discrezionale illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure in contestazione, che l'ambito di applicazione delle stesse. Allo stesso tempo, il quadro giuridico interno non ha fornito garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure in contestazione, nonostante l'esistenza di alcuni ricorsi giurisdizionali avverso le stesse, non erano soggette a un controllo sufficiente. Pertanto, il quadro giuridico interno non ha fornito 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 era «conforme alla legge», come richiesto dall'articolo 8 § 2 della Convenzione.

140. Pertanto, vi è stata violazione dell'articolo 8 della Convenzione.

141. Alla luce della conclusione sopra esposta, la Corte non ritiene necessario riesaminare se siano stati rispettati gli altri requisiti di cui all'articolo 8 § 2 (si vedano *De Tommaso*, § 127, e *Brazzi*, § 51, entrambe sopra citate).

III. SULLA DEDOTTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 6 DELLA CONVENZIONE

142. Per quanto riguarda i ricorsi nn. 36617/18, 7525/19, 19452/19, 52473/19, 55943/19, 261/20, 7991/20 e 8046/20, i ricorrenti lamentavano, inoltre, che la mancanza di un ricorso giudiziario effettivo per contestare l'ingerenza nel diritto al rispetto del loro domicilio violava il loro diritto di accesso a un tribunale, ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione.

143. Alla luce dei fatti di causa, delle osservazioni delle parti e delle sue conclusioni sopra riportate (si vedano i paragrafi 137 e 139 *supra*), la Corte ritiene di aver esaminato le principali questioni giuridiche sollevate dal presente ricorso, e che non sia necessario esaminare la ricevibilità e il merito

di questa doglianza (si veda *Centro di risorse giuridiche in nome di Valentin Câmpeanu*, sopra citata, § 156).

A. SULL'APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 46 DELLA CONVENZIONE

144. Nelle sue parti pertinenti, l'articolo 46 della Convenzione è così formulato:

«1. Le Alte Parti contraenti si impegnano a conformarsi alle sentenze definitive della Corte sulle controversie nelle quali sono parti.

2. La sentenza definitiva della Corte è trasmessa al Comitato dei Ministri che ne controlla l'esecuzione ...»

145. Ai sensi dell'articolo 46 §§ 1 e 2 della Convenzione, una sentenza nella quale la Corte constata una violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli comporta, per lo Stato convenuto, l'obbligo giuridico di scegliere, sotto il controllo del Comitato dei Ministri, le misure generali e/o, eventualmente, individuali, da adottare nel proprio ordinamento giuridico interno allo scopo di porre fine alla violazione e di eliminarne le conseguenze, in maniera tale da ripristinare per quanto possibile la situazione antecedente a quest'ultima. Inoltre, dalla Convenzione, e in particolare dall'articolo 1 di quest'ultima, risulta che, ratificando la Convenzione e i suoi Protocolli, gli Stati contraenti si impegnano a far sì che il loro diritto interno sia compatibile con questi ultimi (si vedano, tra altre, *Maestri c. Italia* [GC], n. 39748/98, § 47, CEDU 2004-I, e *Ekimdzhiev e altri c. Bulgaria*, n. 70078/12, § 427, 11 gennaio 2022). Sotto il controllo del Comitato dei Ministri, lo Stato convenuto rimane libero di scegliere quali mezzi utilizzare per adempiere agli obblighi che ad esso incombono ai sensi dell'articolo 46 § 1 della Convenzione, purché tali mezzi siano compatibili con le «conclusioni e lo spirito» della sentenza della Corte (*Ilgar Mammadov c. Azerbaijan* (procedura di infrazione) [GC], n. 15172/13, § 153 e 195, 29 maggio 2019). Tuttavia, per aiutare lo Stato convenuto ad adempiere ai propri obblighi ai sensi dell'articolo 46, la Corte può cercare di indicare delle misure individuali e/o generali che potrebbero essere adottate per porre fine alla situazione constatata (si veda *Stanev c. Bulgaria* [GC], n. 36760/06, § 255, CEDU 2012, con gli altri riferimenti ivi citati).

146. Nel caso di specie, la Corte ritiene che le carenze individuate siano tali da dar luogo a ulteriori ricorsi in futuro (si veda, *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 (si veda *Stoyanova c. Bulgaria*, n. 56070/18, § 78, 14 giugno 2022).

147. Per questi motivi, alla luce della sua constatazione di violazione dell'articolo 8 della Convenzione (si veda il paragrafo 139 *supra*), la Corte ritiene che sia di fondamentale importanza che lo Stato convenuto adotti le misure generali appropriate al fine di adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte. In questo 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 (si veda il paragrafo 53 *supra*), ma che i principi generali enunciati in tale normativa debbano 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 indicazioni di prassi amministrativa pertinenti, dovrebbe indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a procedere a verifiche in loco e a controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali (si veda il paragrafo 97 *supra*). Tuttavia, la severità dei criteri imposti dalla legge può tenere conto del fatto che, in ambito fiscale, delle considerazioni di efficienza potrebbero giustificare poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari (si veda il paragrafo 99 *supra*). Tuttavia, il quadro giuridico interno dovrebbe imporre alle autorità nazionali l'obbligo di fornire una motivazione, e dunque di giustificare la misura in questione sulla base di tali criteri (si veda il paragrafo 113 *supra*). Anche se, in materia fiscale, i controlli e le verifiche possono andare oltre il semplice controllo delle scritture contabili obbligatorie (si veda il paragrafo 118 *supra*), dovrebbero essere stabilite delle garanzie per evitare l'accesso indiscriminato, o almeno la conservazione e l'utilizzo di documenti e oggetti non connessi con l'obiettivo della misura in questione, fatto salvo l'esercizio del potere delle autorità di avviare dei procedimenti amministrativi separati o, se del caso, dei procedimenti penali (si vedano i paragrafi 98 e 119-120 *supra*). Qualora la legislazione nazionale non distingua tra verifiche o ispezioni annunciate o programmate prima e verifiche o ispezioni di cui il contribuente non è informato in anticipo (si veda, *a contrario*, *Rustamkhanli*, sopra citata, § 21), il contribuente, al più tardi al momento dell'avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che la giustificano e della portata della stessa, del suo diritto di essere assistito da un professionista, e delle conseguenze del suo eventuale rifiuto di autorizzare la verifica. Quanto precede non pregiudica il potere delle autorità di accedere ai dati relativi al contribuente che sono stati ottenuti legittimamente mediante l'accesso a banche dati fiscali, a banche dati bancarie e finanziarie, e alla 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 (si veda il paragrafo 101 *supra*). La Corte, dopo aver preso atto delle varie restrizioni alla competenza dei giudici tributari e civili (si vedano i paragrafi 127-130 e 133-134 *supra*), ritiene che l'esistenza e la disponibilità di tali ricorsi non debbano essere subordinate al fatto che una misura abbia portato all'emissione di un avviso di accertamento (si veda il paragrafo 128 *supra*), e che gli stessi ricorsi non dovrebbero essere disponibili solo al termine della procedura di accertamento fiscale (si veda il paragrafo 129 *supra*). Se un contribuente ritiene che le persone che procedono a un controllo non agiscano conformemente alla legge – possibilità già menzionata nell'articolo 13 della legge n. 212/2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di revisione semplificata intermedia e vincolante prima che il controllo sia completato.

IV. SULL'APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 41 DELLA CONVENZIONE

150. Ai sensi dell'articolo 41 della Convenzione:

«Se la Corte dichiara che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli e se il diritto interno dell'Alta Parte contraente non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa.»

A. Danno

151. I ricorrenti chiedono alla Corte di accordare loro una somma determinata in via equitativa per il danno morale da essi subito a causa delle violazioni.

152. Il Governo argomenta che la richiesta non è suffragata da elementi di prova.

153. La Corte, deliberando in via equitativa, riconosce a ciascun ricorrente la somma di 3.200 euro (EUR) per il danno morale da essi subito a causa della violazione dell'articolo 8 della Convenzione, più l'importo eventualmente dovuto su tale somma a titolo di imposta.

B. Spese

154. I ricorrenti non hanno presentato alcuna richiesta per le spese. Di conseguenza, la Corte non riconosce alcuna somma a questo titolo.

PER QUESTI MOTIVI, LA CORTE

1. *Decide*, all'unanimità, di riunire i ricorsi;

2. *Decide*, all'unanimità, di unire al merito l'eccezione preliminare relativa al mancato esaurimento dei ricorsi interni, e la *respinge*;
3. *Dichiara*, all'unanimità, il ricorso presentato sotto il profilo dell'articolo 8 della Convenzione ricevibile;
4. *Dichiara*, all'unanimità, che vi è stata violazione dell'articolo 8 della Convenzione;
5. *Dichiara*, con sei voti contro uno, non doversi esaminare la ricevibilità e il merito della doglianza presentata sotto il profilo dell'articolo 6 § 1 della Convenzione;
6. *Dichiara*, all'unanimità,
 - (a) che lo Stato convenuto deve versare a ciascuno dei ricorrenti, entro tre mesi a decorrere dalla data in cui la sentenza diverrà definitiva conformemente all'articolo 44 § 2 della Convenzione, la somma di 3.200 EUR (tremiladuecento euro), più l'importo eventualmente dovuto su tale somma a titolo di imposta, per danno morale;
 - (b) che a decorrere dalla scadenza di detto termine e fino al versamento, tale importo dovrà essere maggiorato di un interesse semplice ad un tasso equivalente a quello delle operazioni di rifinanziamento marginale della Banca centrale europea applicabile durante quel periodo, aumentato di tre punti percentuali;
7. *Respinge*, con sei voti contro uno, la domanda di equa soddisfazione per il resto.

Fatta in inglese, e poi comunicata per iscritto il 6 febbraio 2025, in applicazione dell'articolo 77 §§ 2 e 3 del regolamento della Corte.

Ilse Freiwirth
Cancelliere

Ivana Jelić
Presidente

Alla presente sentenza è allegata, conformemente agli articoli 45 § 2 della Convenzione e 74 § 2 del regolamento, l'esposizione dell'opinione separata del giudice G. Serghides.

OPINIONE PARZIALMENTE DISSENZIENTE DEL GIUDICE SERGHIDES

1. I ricorrenti, dodici società e una persona fisica, hanno contestato 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 ai fini dell'accertamento fiscale. Le misure in contestazione sono state messe in atto da ufficiali o agenti della *Guardia di Finanza* o dell'*Agenzia delle Entrate* al fine di stabilire se i ricorrenti avessero adempiuto ai loro obblighi in materia fiscale. I ricorrenti contestavano l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali dalla normativa interna, e l'assenza di sufficienti garanzie procedurali idonee a proteggerli da qualsiasi abuso o arbitrarietà. Essi sostenevano che le misure in questione erano illegittime, ai sensi dell'articolo 8, e non erano proporzionate, e affermavano, inoltre, 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 o indipendente *ex ante*, e che non vi era stato un controllo giurisdizionale o indipendente *ex post* effettivo. Essi si sono basati sull'articolo 8 della Convenzione, considerato da solo e in combinato disposto con l'articolo 13 della Convenzione, e sull'articolo 6, § 1 della Convenzione.

2. Ho votato a favore del punto 4 del dispositivo della sentenza, ritenendo che vi sia stata una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, nonché degli altri punti dello stesso, ad eccezione del punto 5, che stabilisce non doversi esaminare la ricevibilità e il merito della doglianza presentata sotto il profilo dell'articolo 6 § 1 della Convenzione, e del punto 7, con il quale viene respinta la domanda di equa soddisfazione dei ricorrenti per il resto.

3. Per quanto riguarda la doglianza dei ricorrenti secondo cui l'assenza di un ricorso giurisdizionale effettivo per contestare l'ingerenza nel loro diritto al rispetto del loro domicilio avrebbe violato il diritto di accesso alla giustizia ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione, nel paragrafo 143 la sentenza fornisce la seguente spiegazione del motivo per cui tale doglianza non è stata esaminata: «Alla luce dei fatti di causa, delle osservazioni delle parti e delle sue conclusioni sopra riportate (...), la Corte ritiene di aver esaminato le principali questioni giuridiche sollevate dal presente ricorso, e che non sia necessario esaminare la ricevibilità e il merito di questa doglianza (si veda *Centro di risorse giuridiche in nome di Valentin Câmpeanu*, sopra citata, § 156).»

4. Poiché ho già espresso, in alcune mie opinioni separate, il mio disaccordo con la constatazione secondo la quale non è necessario esaminare le doglianze presentate dai ricorrenti in quanto la Corte ha affrontato le

questioni principali del caso, è ora sufficiente, per evitare ripetizioni, rinviare alle mie argomentazioni contenute nei paragrafi 4-8 della mia opinione parzialmente dissenziente formulata nella causa *Adamčo c. Slovacchia* (n. 2), nn. 55792/20, 35253/21, e 41955/22, 12 dicembre 2024.

5. C'è un'altra questione sulla quale non concordo con la sentenza, trattata nel paragrafo 70, che, tuttavia, non trova riscontro nel dispositivo. Sebbene alcune delle doglianze siano state presentate anche sotto il profilo dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8, la Corte, applicando il principio secondo cui «la Corte è libera di qualificare giuridicamente i fatti di causa», ha ritenuto opportuno esaminare le doglianze dei ricorrenti esclusivamente sotto il profilo dell'articolo 8. La sentenza non dice cosa sia successo alla fine con la doglianza presentata ai sensi dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8. Ciò che è chiaro è che questa doglianza è stata superata, e quindi alla fine non è stata esaminata dalla Corte. È altresì chiaro che, nel dispositivo della sentenza, tale doglianza non è stata respinta né in quanto irricevibile, né sul merito, e che non vi era un punto simile al punto 5, per quanto riguarda la doglianza proposta ai sensi dell'articolo 6, § 1, che avrebbe affermato che non era necessario esaminare la ricevibilità e il merito della doglianza presentata sotto il profilo 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 preveda esplicite esigenze procedurali, il processo decisionale che porta all'adozione di misure di ingerenza deve essere equo e tale da garantire che siano debitamente rispettati gli interessi individuali protetti dall'articolo 8» (paragrafo 70 della sentenza). Tuttavia, anche se questa spiegazione implica una forma di assimilazione dell'articolo 13 nell'articolo 8, io non sono assolutamente d'accordo, in quanto non è un'affermazione sostenibile. Una doglianza 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 ricorsi efficaci per le violazioni dei diritti umani. Il mancato esame di una doglianza 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. Nel paragrafo 5 della mia opinione parzialmente dissenziente espressa nella causa *Mandev e altri c. Bulgaria*, nn. 57002/11 e altri 4, 21 maggio 2024, ho sostenuto che la Corte in quel caso ha applicato la sua prassi o il suo principio, secondo cui «è libera di qualificare giuridicamente i fatti di causa», non in linea con il suo scopo, ma in modo fuorviante. Direi lo stesso nel caso di specie. A mio avviso, questa prassi (o principio), come finora applicata, salvo in pochi casi, è stata utilizzata e sviluppata come un aspetto o una manifestazione del principio di effettività. Il suo scopo è salvare le doglianze

laddove, sebbene la base fattuale sia stabilita nelle memorie dei ricorrenti, non si faccia riferimento alla base giuridica appropriata: la Corte esaminerebbe dunque tali doglianze d'ufficio, ai sensi degli articoli o delle disposizioni pertinenti della Convenzione. Certamente, lo scopo di questa prassi o principio non è respingere o astenersi dall'esaminare le censure *prima facie* ricevibili, ma piuttosto permettere alla Corte di esaminare un ricorso ai sensi dell'articolo o della disposizione della Convenzione che ritiene più applicabili, anche se i ricorrenti hanno omesso di farvi riferimento nelle loro osservazioni. Ad esempio, la Corte, nella sentenza emessa nella storica causa della Grande Camera *Guerra e altri c. Italia* (19 febbraio 1998, §§ 44 e 46, *Reports of Judgments and Decisions* 1998-I), seguendo la prassi o il principio sopra menzionati, si è dichiarata competente per esaminare il caso non solo ai sensi dell'articolo 10 della Convenzione, come espressamente invocato dai ricorrenti, ma anche ai sensi degli articoli 8 e 2 della Convenzione, che non sono stati espressamente invocati dagli stessi. Alla fine, la Corte ha constatato una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, e ha ritenuto non doversi esaminare il caso ai sensi dell'articolo 2. Per quanto riguarda la doglianza presentata ai sensi dell'articolo 10, la Corte non si è astenuta dall'esaminarla, contrariamente alla presente causa, relativa a una doglianza presentata ai sensi dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8, ma, al contrario, l'ha esaminata in modo approfondito (si vedano i paragrafi 47 - 54 di tale sentenza), e ha infine concluso che l'articolo 10 non era applicabile nel caso ad essa sottoposto.

7. Ciò che desta preoccupazione nel caso di specie è che nella sentenza, per un motivo o per l'altro, la Corte si è astenuta dall'esaminare qualsiasi doglianza relativa ai diritti umani procedurali, ossia ai sensi degli 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, in quanto garantiscono che le persone 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 ricorsi effettivi, minare lo stato di diritto, e lasciare 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, ossia dell'articolo 6 § 1 e dell'articolo 13 in combinato disposto con l'articolo 8, potrebbe comportare un aumento dell'importo riconosciuto per il danno morale. Per questo motivo ho votato anche contro il punto 7 del dispositivo della sentenza, che respinge la domanda di equa soddisfazione dei ricorrenti per il resto.

ALLEGATO

Elenco delle cause:

N.	Ricorso n.	Nome della causa	Depositato il	Ricorrente Anno di nascita/di registrazione Luogo di residenza Cittadinanza	Rappresentato da
1.	36617/18	Italgomme Pneumatici S.r.l. Italiana	18/07/2018	ITALGOMME PNEUMATICI S.R.L. 2009 Foggia Italiana	Ornella BONASSISA
2.	7525/19	Tecnonet S.r.l. c. Italia	25/01/2019	TECNET S.R.L. 2014 Cerignola Italiana	Cristiano STASI
3.	19452/19	Tecnonet S.r.l. c. Italia	02/04/2019	TECNET S.R.L. 2014 Cerignola Italiana	Ornella BONASSISA
4.	52473/19	Riviera del Gargano S.r.l. c. Italia	02/10/2019	RIVIERA DEL GARGANO S.R.L. 2007 San Severo Italiana	Cristiano STASI
5.	55943/19	Bio Ecoagrim S.r.l. c. Italia	16/10/2019	BIO ECOAGRIM S.R.L. 2010 Lucera Italiana	Cristiano STASI
6.	261/20	Ortofrutta Lezzi S.R.L. c. Italia	12/12/2019	ORTOFRUTTA LEZZI S.R.L. 1994 Cerignola Italiana	Cristiano STASI
7.	7991/20	Monirr S.r.l. c. Italia	29/01/2020	MONIRR S.R.L. 2002 Lucera Italiana	Cristiano STASI

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

8.	8046/20	Bio Ecoagrim S.r.l. c. Italia	29/01/2020	BIO ECOAGRIM S.R.L. 2010 Lucera Italiana	Cristiano STASI
9.	20062/20	Terrenzio c. Italia	05/05/2020	Eligio Giovanni Battista TERRENZIO 1959 Rignano Garganico Italiana	Cristiano STASI
10.	34827/20	Studio Commerciale Rinaldi- Varraso&Associati c. Italia	29/07/2020	STUDIO COMMERCIALE RINALDI- VARRASO&ASSOCIATI Foggia Italiana	Cristiano STASI
11.	26376/21	Enoagrimm Import-Export S.r.l. c. Italia	14/05/2021	ENOAGRIMM IMPORT-EXPORT S.R.L. 2016 Foggia Italiana	Cristiano STASI
12.	28730/21	Monirr S.r.l. c. Italia	14/05/2021	MONIRR S.R.L. 2002 Lucera Italiana	Cristiano STASI
13.	20133/22	Holding Gestione Immobiliare Srl c. Italia	15/04/2022	HOLDING GESTIONE IMMOBILIARE SRL 2016 San Severo Italiana	Cristiano STASI