



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Sezione: Fisco e diritti - Giusto procedimento tributario

Titolo: *La pubblicazione in rete di un elenco di evasori fiscali, tra sanzioni improprie e privilegia fisci*

Autore: SIMONE FRANCESCO COCIANI

Sentenza di riferimento: Corte eur. dir. uomo, 12 gennaio 2021 sul caso *L.B. contro Ungheria* (n. 36345/2016),

Parametro convenzionale: Art. 8 CEDU

Parole chiave: pubblicazione lista evasori, diritti fondamentali, diritto alla *privacy*, *public shame*, *privilegia fisci*, proporzionalità, art. 8 CEDU.

Abstract L'autore, partendo dalla sentenza della Corte EDU 12 gennaio 2021 sul caso *L.B. contro Ungheria* (n. 36345/2016), ricostruisce la natura giuridica della misura consistente nella pubblicazione, in rete, della lista degli evasori fiscali, così come accertati dall'amministrazione fiscale ungherese, alla stregua di un *privilegium fisci*, come tale volto a rendere più agevole e spedita la riscossione dei tributi evasi. Da tale ricostruzione è possibile affermare la preminenza dei diritti fondamentali del contribuente, ivi compreso quello alla riservatezza, rispetto all'interesse dell'apparato pubblico alla sicura e regolare percezione delle entrate tributarie, espressione, tutt'al più, dell'interesse al "buon andamento" dell'amministrazione stessa.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La pronuncia dei Giudici di Strasburgo. – 3. L'opinione dissenziente. – 4. La proporzionalità, come criterio di bilanciamento, nella giurisprudenza comunitaria, internazionale e domestica. Brevi richiami. – 5. Sulla (discutibile) proporzionalità della misura consistente nella pubblicazione in rete della lista dei contribuenti infedeli. – 6. Sul bilanciamento tra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela dei dati personali. – 7. Conclusioni.

1. Premessa

La recente sentenza della Corte EDU 12 gennaio 2021 sul caso *L.B. contro Ungheria* (n. 36345/2016), con cui la Corte di Strasburgo ha statuito che la pubblicazione in *internet* – ad opera del fisco ungherese – di un elenco di evasori fiscali non costituisce violazione del diritto al rispetto della vita



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

privata e familiare, a sua volta tutelato dall’art. 8 del Trattato EDU, merita senz’altro di essere segnalata¹.

Difatti, anche al di là del contenuto della pronuncia in sé che – diciamo subito – suscita perplessità, invero già sollevate dalla congiunta opinione dissenziente dei giudici *Ravarani* e *Schukking*, è certamente opportuno tenere presente che la pubblicazione di qualsivoglia informazione personale in rete pone il tema della tutela della *privacy*, ovvero della tutela della c.d. “vita privata”, sia essa personale o familiare.

E ancora, in termini più generali per quanto concerne la nostra materia, è appena il caso di tenere a mente che, sempre più frequentemente, il legislatore è chiamato ad attuare una difficile opera di bilanciamento tra l’interesse fiscale, costituito anche dal contrasto all’evasione tributaria, e la tutela della persona del contribuente, basti pensare alle questioni che oggi si pongono in relazione all’archiviazione e, soprattutto, all’elaborazione, anche attraverso sempre più sofisticati sistemi di intelligenza artificiale, dei dati (pure di natura personale) che è possibile estrarre dalle fatture elettroniche o, più genericamente, dalle numerose banche dati di cui il fisco dispone e ciò, come sembra, anche senza ricorrere alla preventiva (e vincolante) autorizzazione del Garante per la protezione dei dati personali, da taluni ritenuta non necessaria allorquando l’amministrazione fiscale sia chiamata a curare un interesse pubblico².

2. La pronuncia dei Giudici di Strasburgo.

Come accennato, la Corte EDU, con la sentenza in questa sede annotata, a maggioranza, ha ritenuto conforme all’art. 8 del Trattato una disposizione della legge ungherese³ che prevede la pubblicazione, sul sito *internet* dell’amministrazione finanziaria di quel paese, di un elenco di contribuenti che non avevano versato i tributi erariali in misura superiore ad un certo ammontare⁴, con la conseguente esposizione ad un pubblico indistinto dei dati reddituali e anagrafici di ciascun contribuente infedele, ivi compreso l’indirizzo di residenza.

¹ Per un primo commento alla stesa sentenza si vedano: G. CHIARIZIA, *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in *Giustizia insieme*, 6 maggio 2021; A. TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, in *Rivista telematica di Diritto tributario*, 17 settembre 2021.

² Al riguardo, in termini generali, si veda G. PALUMBO, *Fisco e Privacy: Il difficile equilibrio tra lotta all’evasione e tutela dei dati personali*, Pisa, 2021, *passim*.

³ L’art. 55(5) del *Tax Administration Act*.

⁴ invero corrispondente a dieci milioni di fiorini ungheresi, pari a circa 30.000 euro, per le persone fisiche e a cento milioni di fiorini ungheresi, pari a circa 300.000 euro, per le persone giuridiche.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Peraltro, tale lista di evasori fiscali, in seguito alla sua pubblicazione sul sito *internet* dell’autorità fiscale ungherese, era stata successivamente ri-pubblicata da parte di un sito *internet* privato che, addirittura, aveva realizzato una mappa geografica interattiva dei contribuenti infedeli, rilanciando così i dati personali degli stessi.

Il ricorrente, nell’eccepire la presunta violazione degli artt. 8 e 13 del Trattato EDU, sottolineava che, proprio a seguito della pubblicazione dei suoi dati personali sul sito *internet* dell’amministrazione finanziaria ungherese, gli stessi dati erano stati poi ripubblicati in un sito *internet* privato, con ciò realizzando una lesione della sua propria dignità personale, per di più con gravi ripercussioni sulla di lui vita privata anche per effetto dell’esposizione dell’indirizzo della propria residenza.

A parere del ricorrente, la pubblicazione dei dati personali degli evasori fiscali finiva per esporre gli stessi ad una sorta di moderna gogna mediatica (*public shame*), incompatibile con i caratteri distintivi di una moderna società democratica.

E ancora, nonostante la normativa oggetto di scrutinio avesse il dichiarato intento di tutelare gli interessi di eventuali controparti commerciali, l’insussistenza di una relazione biunivoca tra l’essere evasore fiscale e l’essere inadempiente alle obbligazioni contrattuali evidenziava la violazione del principio di proporzionalità della misura. Violazione, questa, evidentemente riscontrabile in ragione della visibilità dei dati personali del contribuente da parte di chiunque e non solo da parte delle relative controparti commerciali.

La Corte EDU, dal canto suo, premetteva che oggetto del giudizio era la sola pubblicazione dei dati degli evasori fiscali da parte dell’amministrazione finanziaria ungherese, non potendosi il Giudice di Strasburgo occupare della disseminazione dei dati personali ad opera di un *media outlet*, ovvero della loro acquisizione da parte di un motore di ricerca.

Gli stessi Giudici di Strasburgo, poi, nel riconoscere che la disposizione nazionale censurata dava luogo ad un’intromissione nella vita privata del contribuente ai sensi dell’art. 8 del Trattato EDU, ne giustificava tuttavia la conformità alla Convenzione in ragione della sua attitudine alla promozione della fedeltà fiscale e, quindi, in ragione dell’idoneità della disposizione medesima a concorrere alla tutela del benessere e dell’ordine economico del paese, nonché alla protezione dei diritti e delle libertà altrui, conformemente a quanto disposto dal secondo comma del predetto art. 8 del Trattato.

Fin qui lo svolgimento del processo.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Quanto alla pronuncia in questa sede annotata, è appena il caso di sottolineare che, a parere della Corte, una norma che spetta al singolo Stato adottare nell'esercizio della propria discrezionalità, al fine di perseguire un interesse pubblico, ancorché dia luogo ad un'ingerenza nella vita privata dei cittadini, laddove – come ritenuto nel caso in esame – essa risulti proporzionata rispetto al raggiungimento di tale fine, è da ritenersi conforme al Trattato.

Più in particolare, secondo i Giudici di Strasburgo, pur non essendo facile accertare se la pubblicazione di una lista di contribuenti infedeli costituisca o meno un idoneo mezzo di contrasto all'evasione fiscale, una simile iniziativa costituisce comunque uno strumento potenzialmente adeguato a tutelare gli interessi economici dello stato; sicché tanto basta per considerare la misura in discorso non manifestamente sproporzionata⁵.

Sotto quest'ultimo aspetto, secondo i medesimi Giudici, la proporzionalità della misura può essere altresì riconosciuta allorché si tenga conto che la stessa disciplina censurata prevede l'immediata cancellazione, dalla lista, dei dati del contribuente che abbia nel frattempo regolarizzato la propria posizione con il fisco.

Diversamente, la potenzialmente indefinita accessibilità dei dati a chiunque, anche non direttamente interessato a conoscere della fedeltà fiscale del singolo, in conseguenza proprio della modalità di pubblicazione degli stessi dati attraverso la rete *internet*, consente – sempre secondo la Corte – di riconoscere l'efficacia e l'adeguatezza della misura di *public shame* e, ciò, anche tenuto conto della completezza dei dati resi pubblici, giacché l'indicazione della residenza consente altresì di escludere casi di omonimia.

3. L'opinione dissenziente.

Come accennato, la decisione è stata assunta a maggioranza e i giudici dissenzienti, *Ravarani* e *Schukking*, hanno anzitutto osservato la non necessità della pubblicazione dell'indirizzo privato del singolo contribuente infedele. Più in particolare, a parere di costoro, l'indicazione dell'indirizzo privato di residenza non risulterebbe utile ad identificare l'evasore per il terzo che non abbia già rapporti con il

⁵ E ciò – sempre a parere della Corte – anche tenuto conto della non immediata reperibilità della lista degli evasori all'interno del sito *internet* dell'amministrazione finanziaria, da ciò potendosi desumere la concreta esposizione dei dati dei contribuenti solo a coloro i quali abbiano un effettivo interesse alla relativa acquisizione.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

contribuente infedele. Diversamente, per il terzo già interessato a conoscere della fedeltà fiscale di un singolo contribuente (con cui abbia già rapporti economici), la pubblicazione del di lui indirizzo di residenza risulterebbe certamente ultronea, essendo sufficiente la sola indicazione del nominativo. La previsione in discorso, pertanto, risulterebbe altresì contraria alla disciplina comunitaria laddove questa afferma il principio di minimizzazione dei dati oggetto di trattamento [cfr. art. 5, par. 1, lett. c) GDPR] e, come è evidente, esporrebbe altresì il contribuente (e i suoi familiari e/o conviventi) al rischio di essere oggetto di possibili atti criminosi.

Ancora, sempre a parere dei medesimi giudici in disaccordo, lo stesso mezzo di pubblicazione dell’elenco dei contribuenti infedeli – attraverso *internet* – risulterebbe suscettibile di dar luogo ad un effetto moltiplicativo potenzialmente immenso, a nulla rilevando la (successiva) cancellazione dei dati – dal (solo) sito *internet* dell’amministrazione finanziaria ungherese – nel caso di ravvedimento del contribuente.

In conclusione, secondo i giudici dissenzienti, a fronte di una tutt’altro che dimostrata adeguatezza della disciplina scrutinata a costituire – anche solo in termini potenziali – un valido presidio degli interessi economici dello stato, risulterebbe comunque evidente (ed attuale) l’intrusione nella vita privata del contribuente, ancorché infedele. Sicché la relativa disciplina normativa si mostrerebbe del tutto irrispettosa del principio di proporzionalità e, conseguentemente, costituirebbe violazione dell’art. 8 del Trattato EDU.

4. La proporzionalità, come criterio di bilanciamento, nella giurisprudenza comunitaria, internazionale e domestica. Brevi richiami.

Come emerge dalla lettura della sentenza e della relativa *dissenting opinion*, di cui sopra si è dato brevemente conto, il criterio della proporzionalità della misura, rispetto al perseguimento dell’obiettivo che, a sua volta, è strumentale alla realizzazione interesse la cui cura è affidata all’amministrazione, assume una rilevanza centrale per individuare il corretto punto di equilibrio tra l’interesse pubblico e i diritti fondamentali della persona.

Al riguardo, piuttosto costante è la giurisprudenza della Corte di Giustizia nell’esigere che gli atti delle istituzioni dell’Unione siano idonei a realizzare gli obiettivi di interesse generale perseguiti, purché



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

senza eccedere i limiti costituiti da ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi, dunque nel rispetto del principio di (stretta) proporzionalità, peraltro da verificarsi in concreto⁶. Più in particolare, la Corte osserva che la conservazione dei dati del privato deve rispondere a criteri oggettivi rispetto agli obiettivi perseguiti e, in ogni caso, tale conservazione impone l’utilizzo di misure tecniche e organizzative appropriate al fine di consentire di prevenire abusi e alterazioni all’integrità e alla riservatezza dei dati stessi⁷.

Analogamente, la stessa giurisprudenza della Corte EDU sottolinea la necessità di evitare abusi nell’intromissione nella vita privata dei singoli (ai sensi dell’art. 8 del Trattato EDU)⁸.

In ordine al bilanciamento tra interesse fiscale e diritti del contribuente in tema di *privacy*, è ora certamente opportuno dar conto della pronuncia della nostra Corte di legittimità in occasione della diffusione, in rete, dei dati delle dichiarazioni tributarie dei contribuenti per l’anno d’imposta 2005⁹.

Al riguardo, si ricorderà che con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate in data 5 marzo 2008, prot. n. 197587/2007 (pubblicato il 21 marzo 2008), fu disposta la pubblicazione degli elenchi dei contribuenti, ai sensi dell’art. 69 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e dell’art. 66-bis del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in apposita sezione del sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate (<http://www.agenziaentrate.gov.it>) in relazione agli uffici competenti per territorio. Gli elenchi riguardavano sia le persone fisiche che le società e gli enti, commerciali e non commerciali. Per quanto concerne le prime, l’elenco conteneva i seguenti elementi: **i)** cognome nome e data di nascita del contribuente; **ii)** categoria prevalente di reddito; **iii)** attività esercitata, se soggetto esercente imprese commerciali, arti e professioni; **iv)** reddito imponibile; **v)** imposta netta; **vi)** reddito dell’attività d’impresa

⁶ Cfr. CGUE, sentenze: *Afton Chemical*, C-343/09; *Volker e Markus Schecke e Eifert*; *Nelson e a.*, C-581/10 e C-629/10; *Sky Oesterreich*, C-283/11; *Schaible*, C-101/12; *Tele 2 e Watson*, C-203/15 e C-698/15.

⁷ Cfr. CGUE, sentenza 27 settembre 2017, C-73/16, ove la precisazione che i dati trattati debbono essere adeguati, pertinenti e non eccedenti rispetto alle finalità per le quali il trattamento stesso è previsto; i medesimi dati debbono poi essere aggiornati e debbono essere prese tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare i dati inesatti o incompleti; infine i dati debbono essere conservati in modo tale da consentire l’identificazione delle persone interessate per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento delle finalità per le quali essi sono stati rilevati e successivamente trattati. Al riguardo si veda altresì CGUE, sentenza 13 maggio 2014, *Google Spain*, C-131/12.

⁸ Cfr. Corte EDU, sentenze: 1° luglio 2008, *Liberty e altri c. Regno Unito*, n. 58243/00; 4 maggio 2000, *Rotaru c. Romania*, n. 28341/95; 4 dicembre 2008, *S. e Marper c. Regno Unito*, n. 30562/04 e 30566/04.

⁹ Cfr. Cass., 11 giugno 2008, n. 15075. In tema si veda P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 183 ss.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

o di lavoro autonomo; **vii)** volume d'affari.

Ebbene, come pure si ricorderà, il Garante per la *privacy* censurò la pubblicazione *on line* di tali dati, anche in considerazione della circostanza in base alla quale i contribuenti, in sede di presentazione della dichiarazione tributaria, erano stati avvertiti che i relativi dati sarebbero poi stati fatti oggetto di pubblicazione in base alla normativa di riferimento che, all'epoca, non contemplava la pubblicazione via *internet*. La stessa Autorità garante impedì quindi ogni ulteriore divulgazione dei dati comminando una sanzione.

Il Tribunale di Roma, al quale era nel frattempo ricorso l'amministrazione finanziaria contro il provvedimento del Garante, affermò l'illegittimità della pubblicazione via *internet* dei dati dei contribuenti, modalità questa ritenuta assai più invasiva rispetto alla pubblicazione dell'elenco cartaceo presso i singoli comuni di residenza, come pure censurò la mancata preventiva informazione degli interessati in ordine al trattamento dei relativi dati personali, in violazione dell'art. 13 del codice della *privacy*, e, del pari, censurò l'omessa preventiva consultazione della stessa Autorità garante per la protezione dei dati personali.

Lo stesso Tribunale di Roma ritenne altresì irrilevante ai fini del decidere la nel frattempo intervenuta emanazione del d.l. n. 112 del 2008, poi convertito in legge n. 113 del 2008, con il quale all'art. 42 si prevedeva la pubblicazione degli elenchi anche via *internet*.

La questione approdò così in Cassazione che, per parte sua, affermò che la pubblicazione degli elenchi in questione dovesse rispettare precisi criteri territoriali e temporali. In particolare, quanto ai primi, il deposito degli elenchi, accessibili a chiunque, avrebbe dovuto essere fatto solo presso i comuni interessati, nonché presso gli uffici fiscali territorialmente competenti. Quanto ai secondi, gli elenchi, formati su base annuale, avrebbero dovuto essere accessibili solo per un anno.

Dalla relativa pronuncia, così come sopra richiamata, risulta chiaramente come la Corte di legittimità si sia preoccupata di equamente contemperare le esigenze di trasparenza e di controllo, anche da parte dei consociati, con le cautele volte ad evitare una diffusione incontrollata e potenzialmente illimitata dei dati personali contenuti negli elenchi *de quibus*, come tale in grado di arrecare danni al singolo contribuente¹⁰.

¹⁰ Cfr. G. PALUMBO, *Fisco e Privacy*, cit., 24 ss.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

5. Sulla (discutibile) proporzionalità della misura consistente nella pubblicazione in rete della lista dei contribuenti infedeli.

Quanto alla misura di *public shame* di cui ora si discute, è possibile osservare questa si risolve in una conseguenza sfavorevole che l’ordinamento prevede al verificarsi di una determinata violazione, dunque secondo lo schema tipico della sanzione, seppur impropria¹¹.

Difatti, la misura in parola – consistente nella pubblicazione dei dati dei contribuenti rispetto a fatti di evasione già verificatasi –, sembra semmai perseguire lo scopo di contrastare l’evasione fiscale in una prospettiva *ex post*.

Peraltro, quanto alla respiscenza che “spintaneamente” potrebbe essere indotta nel contribuente per effetto della avvenuta pubblicazione dei di lui dati in rete, seppur tale da imporre all’amministrazione finanziaria di espungere il nominativo e i dati del contribuente ravvedutosi dalla lista pubblicata, essa non sembra comunque tale da assicurare un vero e proprio diritto all’oblio, ben potendo essere stati i relativi dati personali già “catturati” e “rilanciati”, seppur ad opera di altro operatore diverso dall’amministrazione finanziaria ungherese.

Si rende quindi necessario verificare il rispetto del criterio di proporzionalità della misura, alla luce della possibile natura sanzionatoria della stessa¹², sia isolatamente considerata¹³, sia considerando la misura in discorso quale ulteriore risposta afflittiva che si aggiunge alle sanzioni tipiche, già previste dall’ordinamento a seguito della constatazione di fatti di evasione.

Sicché, con riferimento alla proporzionalità della misura in sé considerata, pare che i Giudici di Strasburgo non abbiano tenuto in adeguata considerazione, soprattutto, la modalità di diffusione – attraverso la rete – della lista dei contribuenti infedeli. Tale modalità, infatti, si presta ad un uso

¹¹ In tal senso, N. DWENGER – L. TREBER, *Shaming for tax enforcement: evidence from a new policy*, in *Hohnheim Discussion Papers in Business, Economics and Social Sciences*, 2018, 21, 1-46. Sulla riconducibilità della misura in esame alla più ampia categoria delle c.d. “sanzioni improprie”, ovvero “atipiche”, di recente, si veda anche A. TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, cit., 13 ss. ove ulteriori riferimenti.

¹² Sulla necessità che anche le sanzioni atipiche debbano rispettare le garanzie sostanziali e procedurali previste per le sanzioni tipiche si veda L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni atipiche: esperienza italiana e quadro europeo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 2, 72, come pure R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 321. Più in generale sul tema si veda, F. VIGANO’, *La proporzionalità della pena, Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, *passim*.

¹³ Al riguardo si vedano pure J. KOKOTT – P. PISTONE – R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e tributario*, in *Dir. prat. trib., int.*, 2020, 2, 484.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

potenzialmente incontrollato e illimitato dei dati personali pubblicati, per di più – come si è appena osservato – con la possibilità di vedere “rilanciati” tali dati più volte, anche in ragione dell’uso che di tali dati è possibile fare da parte dei cc.dd. “motori di ricerca” e dei “*media outlet*”.

Quanto invece alla proporzionalità della misura in relazione alle altre sanzioni tipiche, la Corte non sembra aver adeguatamente ponderato la complessiva risposta punitiva dell’ordinamento ungherese rispetto ai fatti di evasione tributaria accertati. Difatti, la sanzione impropria *de qua*, consistente nella pubblicazione dei dati personali del contribuente infedele, si aggiunge alle sanzioni amministrative tributarie e a quelle penali tributarie “tipiche” ordinariamente previste da quell’ordinamento e, a prescindere da eventuali riflessi critici pure rispetto al principio del *ne bis in idem*¹⁴, gli effetti di tale cumulo di sanzioni sembrano comunque in grado di evidenziare delle (ulteriori) criticità nell’ambito del giudizio di proporzionalità in discorso.

6. Sul bilanciamento tra esigenze di contrasto all’evasione fiscale e tutela dei dati personali.

Volendo ora ricostruire la misura in discorso, piuttosto che alla stregua di una sanzione (seppur impropria), giacché essa sembrerebbe porsi in contrasto con il più volte richiamato principio di proporzionalità, alla stregua di una misura finalizzata ad assicurare il corretto adempimento degli obblighi tributari, è possibile svolgere le considerazioni che seguono.

Anzitutto, la sentenza della Corte EDU, come pure la *dissenting opinion* posta a corredo della stessa, evidenzia chiaramente la dialettica che caratterizza il rapporto tra interesse fiscale (nel caso di specie incarnato dall’esigenza di contrasto all’evasione tributaria), da un lato, e i diritti fondamentali del contribuente (ivi compreso il diritto alla tutela dei propri dati personali), dall’altro.

Al riguardo, tale rapporto è stato tradizionalmente indagato nella sua dimensione prevalentemente sostanziale (o, se si preferisce, “patrimoniale”), partendo – in una prospettiva domestica – dal principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost.

La stessa relazione è stata poi fatta oggetto di studi che, in una dimensione procedimentale, hanno consentito di distinguere l’interesse fiscale “ordinamentale”, proprio della collettività (ovvero dello stato-persona), in quanto appunto finalizzato al perseguimento dell’interesse generale alla corretta attuazione

¹⁴ Su cui A. TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, cit., 13 ss.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

del sistema tributario, dall’interesse fiscale dello stato-apparato, come tale indirizzato a (meglio) realizzare gli obiettivi assegnati dallo svolgimento delle funzioni collettive¹⁵.

Ora, la sempre maggior diffusione delle moderne tecnologie dell’informazione, indirizzate anche alla trasmissione e trattamento dei dati personali, unitamente al ricorso a tecniche di contrasto rispetto all’evasione e all’elusione fiscale fondate sul riconoscimento e, come in questo caso, sulla pubblicazione generalizzata, del grado di fedeltà fiscale del singolo contribuente (ovvero dell’ammontare dei tributi pagati in relazione all’ammontare dei profitti conseguiti, anche *per country*), come pure il sempre più frequente ricorso all’acquisizione di dati e informazioni provenienti da amministrazioni fiscali di stati diversi (anche al di fuori di ipotesi di scambio, più o meno automatico), evidentemente pongono la questione – che stavolta rileva principalmente in una dimensione procedimentale – della tutela del diritto del contribuente al corretto trattamento e diffusione (ovvero non diffusione) dei propri dati personali (ivi compresi quelli reddituali). Diritto, questo, che ha ormai assunto la qualifica di “fondamentale” e che – nella sua dialettica con l’interesse fiscale – non sembra trovare la sua propria sede di confronto nella dimensione sostanziale sopra richiamata, dovendosi essa ricercare altrove, a partire dai principi che affermano le garanzie dei diritti fondamentali alla riservatezza e alla protezione dei dati personali, così come espressi, specie per quanto in questa sede interessa, oltre che nella nostra Carta costituzionale, nell’art. 8 del Trattato EDU e negli artt. 7 e 8 della CDFUE.

Ebbene andando ad esaminare il caso oggetto della pronuncia qui esaminata, è possibile osservare che l’attività dell’amministrazione finanziaria ungherese si è risolta nella pubblicazione – sul sito *internet* della stessa – dei dati reddituali e personali di taluni contribuenti, per i quali la stessa amministrazione risulta aver precedentemente accertato una significativa evasione d’imposta.

Pare quindi che la svolta attività amministrativa del fisco ungherese, nel caso di specie, sia solo indirettamente rivolta alla cura dell’interesse fiscale ordinamentale alla stessa affidato (ovvero alla corretta attuazione amministrativa della norma tributaria), consistendo piuttosto nello svolgimento di un’attività amministrativa (a sua volta risolvendosi nella pubblicazione di dati personali) che presuppone la previa constatazione di violazioni da parte di taluni contribuenti rispetto ai quali, al momento in cui si provvede alla pubblicazione della lista, l’evasione d’imposta è stata appunto già contestata e,

¹⁵ Per riferimenti al riguardo, da ultimo, si veda P. BORIA, *Il potere tributario, Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, 581 ss., ove ulteriori riferimenti.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

conseguentemente, i maggiori tributi dovuti sono stati già liquidati.

Ne consegue che l’attività di pubblicazione dell’elenco dei contribuenti (accertati essere) evasori potrebbe sortire un duplice effetto. Da un lato, nei confronti dei contribuenti accertati come “evasori”, essa potrebbe indurre costoro a ravvedersi, al fine di evitare il *public shame* derivante dalla pubblicazione della lista. Dall’altro, nei confronti dei contribuenti “altri” (non tacciati di evasione), essa potrebbe, tutt’al più, costituire un monito, alla stregua di una qualsiasi misura deterrente.

In entrambi i casi, la misura potrebbe sortire l’effetto, più o meno diretto, di favorire l’innalzamento del grado di fedeltà fiscale di tutti i contribuenti (sia quelli che sono stati accertati sia quelli che non lo sono).

Ora, limitando l’analisi agli effetti che la misura in discorso determina in capo ai soli contribuenti accertati, poiché la stessa misura nei confronti dei contribuenti “altri” (ovvero non accertati) sembra provocare effetti suscettibili di essere apprezzati in una prospettiva prevalentemente economica (in termini cioè di analisi economica del diritto), ovvero meramente sociologica, è allora possibile osservare che la normativa ungherese scrutinata – prevedendo l’espunzione dalla lista degli evasori di quei contribuenti che, all’esito della pubblicazione dei loro nominativi, abbiano in seguito regolarizzato la propria posizione fiscale – finisce per agevolare l’amministrazione finanziaria nella sua attività di riscossione delle imposte già accertate, il tutto in condizioni di maggior agio e speditezza.

Ne consegue che la descritta attività amministrativa (consistente nella pubblicazione dell’elenco degli evasori) è solo indirettamente correlata alla cura dell’interesse fiscale ordinamentale, rispondendo in realtà alla funzione di rendere più agevole e spedita l’attività di riscossione delle imposte accertate come evase.

Talché l’attività *de qua*, così come in concreto affidata alla cura dell’amministrazione finanziaria ungherese, ove non si ritenga rispondere alle funzioni, afflittiva e deterrente, proprie della sanzione, non costituisce diretta espressione dell’interesse fiscale ordinamentale, ma, tutt’al più, esprime un interesse secondario (alla più agevole e spedita riscossione dei tributi accertati), attinente al riconoscimento della funzione dell’apparato amministrativo, siccome volto a concorrere al migliore funzionamento della collettività organizzata.

Ebbene, un tale interesse, evidentemente, non può che risultare recessivo rispetto ai diritti fondamentali di libertà della persona tra cui, senz’altro, è dato annoverare il rispetto della vita privata e



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

del domicilio.

7. Conclusioni.

Conclusivamente, in termini generali, l’esercizio della funzione tributaria (e, in particolare, la natura dell’attività di controllo e di rilevazione dei dati necessari alla determinazione dei tributi da porre a carico di ciascun contribuente), si pone, inevitabilmente, in tensione rispetto ai diritti di libertà del privato, tuttavia, per i diritti fondamentali della persona – specie quelli a contenuto patrimoniale o, comunque, apprezzabili in una dimensione *lato sensu* economica – la relativa limitazione, per le ragioni connesse all’attuazione dei tributi, si configura alla stregua di un intervento normativo eccezionale, tendenzialmente inestensibile.

Più in particolare, quanto al diritto alla riservatezza, deve però osservarsi che, da tempo, si è delineato un orientamento (giurisprudenziale e normativo) che parrebbe predicare la naturale subordinazione di tale diritto alle esigenze della fiscalità (e la sentenza in questa sede annotata sembra iscriversi proprio nel solco di tale orientamento), talché la limitazione del diritto in parola risulterebbe ormai la regola e non l’eccezione¹⁶.

Tuttavia, a bene vedere, nel caso oggetto della decisione qui annotata, tale condizione di subordinazione (dei diritti personali di libertà del singolo rispetto alle esigenze della fiscalità), non pare sussistere.

Difatti, abbiamo appena rilevato che la compressione dei diritti personali del singolo – nel caso della normativa ungherese in questa sede scrutinata – non trova giustificazione né in esigenze di corretta e razionale attuazione del riparto dei carichi pubblici, né in esigenze di vero e proprio contrasto all’evasione tributaria¹⁷, al contrario, tale compressione si pone a valle dell’esercizio della funzione di controllo e di attuazione amministrativa del tributo, come pure di quella di contrasto – in una prospettiva *ex ante* – all’evasione tributaria¹⁸.

¹⁶ Cfr. A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 45.

¹⁷ Tanto è vero che la misura in discorso è stata dalla Corte giustificata sulla base della attribuita generale funzione di concorrere alla tutela del benessere e dell’ordine economico del paese.

¹⁸ Nel senso che, essendo oggetto di pubblicazione un elenco nominativo di “evasori”, al momento della pubblicazione la violazione della normativa fiscale si è già realizzata e la successiva espunzione della lista degli evasori che abbiano poi regolarizzato la propria posizione sembra più rivolta a rimuovere gli effetti dell’evasione



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Talché alla misura in discorso potrebbe attribuirsi una funzione punitiva, costituendo essa la negativa conseguenza derivante dalla realizzazione di un illecito; difatti la stessa, in quanto tale, è suscettibile di essere “condonata” (attraverso la espunzione dalla lista degli evasori) a seguito del ravvedimento del contribuente.

Tuttavia, da questo punto di vista, poiché una simile ricostruzione della pubblicazione in parola, alla stregua di una misura (sostanzialmente) “punitiva”, porta con sé la necessità di valutarne la proporzionalità, anche alla luce della cumulabilità di essa rispetto alle altre sanzioni (amministrative e penali) conseguenti alla contestata evasione tributaria, e poiché da tale valutazione sono emersi più di un sospetto di (in)compatibilità sotto il profili costituzionale, convenzionale e, ove applicabile, del diritto comunitario, si è prospettata una diversa ricostruzione della natura della misura in discorso.

In quest’ottica, valorizzato lo scopo della misura in discorso nell’aumentare il grado di adempimento dei contribuenti accertati, i cui nomi sono stati pubblicati, così indirettamente favorendo il perseguimento dell’interesse fiscale, appunto per il tramite di una più agevole e spedita acquisizione dei tributi accertati, si dovrebbe allora riconoscere che la stessa misura risponde piuttosto alla funzionalità degli apparati pubblici preposti alla cura dell’interesse fiscale, alla stregua di uno dei numerosi *privilegia fisci* che punteggiano l’ordinamento.

Ne consegue che i diritti fondamentali di libertà, anche in quanto costituzionalmente tutelati, specie se direttamente rivolti alla tutela della dignità della persona, non possono che confermarsi come tendenzialmente preminenti rispetto a tale *interesse dell’apparato pubblico*, dal canto suo essenzialmente preposto alla sicura e regolare percezione delle entrate tributarie, espressione quindi, tutt’al più, dell’interesse al “buon andamento” dell’amministrazione stessa¹⁹.

In definitiva, tornando al tema, più generale, dei rapporti tra l’interesse fiscale e i diritti (anche fondamentali) del contribuente, tra cui è possibile annoverare il diritto alla *privacy*, è necessario distinguere l’interesse ordinamentale (senz’altro primario per la stessa esistenza della collettività organizzata), dall’interesse dell’apparato pubblico.

(agevolando il recupero delle imposte evase), piuttosto che ad evitare, *ex ante*, che questa si verifichi.

¹⁹ Al riguardo, si vedano le considerazioni svolte da A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 46 ss., ove appunto la precisazione che le molteplici manifestazioni del diritto alla riservatezza, ove direttamente rapportate alla dignità e onorabilità della persona, a prescindere da interessi economici o patrimoniali, dovrebbero confermare la tendenziale preminenza del diritto individuale rispetto all’interesse fiscale.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Sicché il carattere antropocentrico della società, in quanto collettività organizzata formata da uomini e per gli uomini, esige che la libertà, l'identità e la dignità del singolo individuo (*rectius*: della persona) siano collocate in una posizione di preminenza rispetto alle moderne tecnologie e alla stessa intelligenza artificiale che, ancorché poste al servizio del potere (*rectius*: dell'amministrazione finanziaria), sono comunque chiamate a svolgere una funzione strumentale, volta appunto alla realizzazione di un interesse dell'apparato pubblico, dal canto suo indirizzato al perseguimento degli obiettivi generali allo stesso assegnati per il tramite dello svolgimento delle funzioni collettive.

(30.11.2021)