

SIMONE FRANCESCO COCIANI^(*)

CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA
E DIRITTO ALLA PRIVACY
NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU

ABSTRACT: The ruling of the ECtHR, Grand Chamber, 9 March 2023, on the *L.B. v. Hungary* case (n. 36345/2016), criticizes the publication online of a list of tax evaders (containing name and address of residence), as ascertained by the Hungarian tax administration. In particular, according to the Court, such a measure of public shaming constitutes a violation of the right to respect for the private and family life of the interested party. The ruling then offers the opportunity for some reflections on the relationship between technology, fiscal interest and private rights. The terms of this report, according to the author, must be the subject of an adequate balancing to be implemented, first of all, in a legislative context, even before the administrative one, especially when the Tax Office is not granted any discretion in the implementation of the individual measures that end up violating personal rights

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La pronuncia della *Grand Chambre*. – 3. Interesse fiscale e diritti del contribuente. – 4. La proporzionalità quale criterio di bilanciamento tra interesse fiscale e diritti del contribuente. – 5. La irragionevole sproporzione della pubblicazione in rete dell'elenco di evasori. – 6. Conclusioni.

1. — *Premessa*.

Il rapporto tra azione di contrasto all'evasione tributaria e diritto al rispetto della vita privata e familiare del contribuente si arricchisce di ulteriori spunti di riflessione.

Al riguardo, allorché il legislatore introduce misure c.d. “di *public shame*”, viene in rilievo l'esigenza di verificarne la compatibilità con quelle nor-

^(*) Università degli Studi di Perugia.

me, anche di rango comunitario, che affermano il diritto alla privacy e, più ancora, con i diritti fondamentali posti a tutela della persona.

Ebbene, nella quotidiana ricerca del punto di equilibrio tra doveroso contrasto all'evasione tributaria che, in quanto tale, finisce per alterare la regola ordinamentale volta a disporre la distribuzione dei carichi pubblici fra i consociati, e il diritto alla tutela della vita privata e familiare del privato contribuente, non può non tenersi in adeguata considerazione anche la giurisprudenza della Corte EDU.

La recente sentenza della *Grand Chambre* della Corte EDU, resa in data 9 marzo 2023, con la quale i giudici di Strasburgo (ai sensi e per gli effetti dell'art. 43 del Trattato EDU) superano il precedente pronunciamento reso dalla Quarta Camera della stessa Corte sul medesimo caso L.B. contro Ungheria⁽¹⁾, afferma, in via definitiva, la prevalenza del diritto al rispetto della vita privata e familiare del contribuente – i cui dati personali erano già stati oggetto di pubblicazione in rete da parte dell'amministrazione fiscale ungherese a seguito dell'accertato inadempimento agli obblighi tributari da parte del medesimo – rispetto all'interesse fiscale.

⁽¹⁾ Sul punto, è appena il caso di osservare che la precedente sentenza della Corte EDU in data 12 gennaio 2021, resa dalla Quarta Camera, non è divenuta definitiva in quanto, nel termine di tre mesi successivi alla pronuncia, è stato richiesto il rinvio alla Gran Camera ai sensi dell'art. 43 del Trattato EDU. La *Grand Chambre*, per parte sua, si è quindi pronunciata con la sentenza in questa sede annotata pressoché ribaltando il precedente orientamento. Per un primo commento alla pronuncia in data 12 gennaio 2021 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 *Riv. telem. dir. trib.*, 17 settembre 2021; A. PURPURA, *Protection of Taxpayers' Personal Data and National Tax Interest: A Misstep by the European Court of Human Rights?*, in *Intertax*, 2021, vol. 49, issue 12, p. 1044 ss.; B. VAN DER SLOOT, *L.B. v. Hungary: Disclosure of Information on Individuals with Tax Debt: Important Public Information or Pillory Politics*, in *Eur. Data Protection L. Rev.*, 2021, p. 140 ss.; A. MARINELLO, *Pubblicazione di dati personali dei contribuenti e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, IV, p. 12 ss.; C. FRANCIOSO, *All'esame della Corte EDU gli elenchi di evasori in rete per il controllo pubblico diffuso sul dovere tributario*, in *Tax news*, 5 dicembre 2022.

2. — *La pronuncia della Grand Chambre.*

Più in particolare, come già in precedenza osservato⁽²⁾, l'amministrazione finanziaria ungherese, accertata la violazione di determinati obblighi tributari da parte del contribuente L.B., pubblicava i dati personali dello stesso – compreso il nome e l'indirizzo di residenza – sul proprio sito *web*, nel contesto di un elenco dei maggiori debitori tributari (*rectius*: evasori fiscali), il tutto in ossequio alla relativa normativa fiscale ungherese.

Tale normativa, introdotta al fine di contrastare il mancato rispetto degli obblighi tributari, prevedeva la pubblicazione sistematica e obbligatoria dei dati anagrafici dei contribuenti che, a fine trimestre, risultavano debitori per oltre 10 milioni di fiorini ungheresi (circa 28.000 euro) d'imposta, per un periodo superiore a centottanta giorni consecutivi.

Con la sentenza del 12 gennaio 2021, la Quarta Camera della Corte dichiarava, con cinque voti contro due, che non vi era stata violazione dell'articolo 8 del Trattato EDU (che garantisce il rispetto della vita privata e familiare) ritenendo che, nelle circostanze del caso, l'aver reso pubblici i dati personali del ricorrente non avesse imposto alla vita privata di costui un onere sostanzialmente maggiore di quanto sarebbe stato necessario per promuovere il legittimo interesse dello Stato.

Il 31 maggio 2021 il caso veniva deferito alla *Grand Chambre* su richiesta del ricorrente.

La Gran Camera, con la pronuncia in questa sede annotata, nel preliminarmente delimitare l'ambito oggettivo della propria decisione, precisa anzitutto di non poter accogliere le doglianze del ricorrente in ordine alla ri-pubblicazione dei suoi dati personali ad opera di un quotidiano *online* (che aveva appunto diffuso una sorta di mappa nazionale dei debitori tributari), in quanto divenuti successivamente accessibili attraverso l'interfaccia di ricerca del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate.

In ordine poi alla questione relativa alla denunciata ingerenza rispetto

⁽²⁾ Oltre i contributi in precedenza richiamati sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *Note minime sul difficile equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla privacy del contribuente* (nota a Corte EDU, 12 gennaio 2021, L.B. c. Ungheria), in questa *Rivista*, 2021, p. 628 ss.

all'art. 8 del Trattato EDU, alla luce della giurisprudenza della stessa Corte sul punto, i supremi Giudici osservano che i dati personali, quali il nome e l'indirizzo del domicilio del ricorrente elaborati e pubblicati dall'Amministrazione Finanziaria per inadempimento ai suoi obblighi di pagamento delle imposte, contenevano di per sé informazioni sensibili sulla vita privata del medesimo.

Sicché, anche se tali dati erano classificati come informazioni di pubblico interesse ai sensi del diritto ungherese, essi non sono per questo esclusi dalle garanzie per la tutela del diritto alla vita privata. Peraltro, anche se gli effetti dell'iscrizione nell'elenco dei maggiori debitori tributari non fossero sostanziali, non per questo si potrebbero escludere alcune ripercussioni negative.

Di conseguenza – proseguono di giudici di Strasburgo –, è possibile ritenere che la pubblicazione contestata abbia comportato un'ingerenza nel diritto del ricorrente al rispetto della sua vita privata. E tale interferenza, sebbene attuata “in conformità della legge” che, per parte sua, aveva lo scopo legittimo di perseguire “il benessere economico del Paese”, sia in ragione della sua funzione dissuasiva, sia in ragione della capacità di fornire ai terzi interessati informazioni sulla situazione fiscale dei debitori d'imposta (a tutela dei diritti e delle libertà altrui), non sembra adeguatamente considerare i diritti del privato.

Difatti, proseguono i medesimi Giudici, nel contesto di una società democratica, occorre che sia verificato un adeguato equilibrio tra, da un lato, le finalità e gli interessi legittimi di cui sopra e, dall'altro, l'interesse dei privati a proteggere alcune forme di dati conservati dallo Stato ai fini della riscossione delle imposte.

A quest'ultimo riguardo, premesso che la pubblicazione contestata non era stata oggetto di decisione individuale da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma rientrava nel regime predisposto dal legislatore, e poiché la Corte – nella sua precedente pronuncia – non era stata chiamata a valutare se, e in quale misura, l'imposizione di un obbligo legale di pubblicare i dati dei contribuenti, compreso l'indirizzo del domicilio, fosse compatibile con l'articolo 8, la Gran Camera esamina la portata e il funzionamento del margine di apprezzamento a disposizione dello Stato nel disciplinare questioni di tale

natura. E, in questo contesto, prende in considerazione i principi generali derivanti dalla sua giurisprudenza sul diritto alla *privacy* ai sensi dell'articolo 8, con particolare riferimento a quelli relativi alla protezione dei dati, come pure alla luce dei principi relativi alle misure generali e alla qualità del controllo parlamentare. Difatti, secondo i Giudici di Strasburgo, le scelte compiute dal legislatore non si pongono al di fuori del sindacato dei primi, ben potendosi valutare la qualità del controllo parlamentare e giurisdizionale circa la necessità di un determinato provvedimento.

Più in particolare, secondo l'indagine di diritto comparato svolta, in ventuno dei trentaquattro Stati contraenti esaminati, le pubbliche autorità possono, e in alcuni casi devono, rendere pubblici i dati personali dei contribuenti che non hanno adempiuto ai propri obblighi di pagamento, fatte salve alcune condizioni. Allo stesso tempo, sebbene all'interno del gruppo degli Stati che prevedono tali misure vi sia una grande diversità tra le legislazioni nazionali, sia per quanto riguarda la portata dei dati pubblicati che per quanto concerne i presupposti per la relativa pubblicazione, compreso l'importo del debito fiscale non pagato e la durata per la quale i debiti fiscali dovrebbero essere pendenti prima della pubblicazione, la maggioranza degli Stati di quel novero fornisce un accesso illimitato alle informazioni sui contribuenti. Inoltre, solo otto degli Stati censiti prevedono che sia reso noto il domicilio dei contribuenti, mentre altri due prevedono sia indicato il (solo) comune di residenza.

Tenuto conto di tutti i fattori di cui sopra, la Corte ritiene quindi che gli Stati contraenti godano di un ampio margine di apprezzamento nel valutare la necessità di istituire un regime di diffusione dei dati personali dei contribuenti inadempienti ai loro obblighi di pagamento delle imposte, come mezzo, tra l'altro, per garantire il corretto funzionamento della riscossione delle imposte nel suo complesso.

Tuttavia, la discrezionalità di cui godono tali Stati in questo settore non è illimitata.

In questo contesto, secondo la Corte, deve pertanto accertarsi che le autorità nazionali competenti, siano esse a livello legislativo, esecutivo o giudiziario, abbiano attuato un corretto bilanciamento tra gli interessi concorrenti

e, almeno in sostanza, abbiano tenuto in debita considerazione, non solo (i) l'interesse pubblico alla diffusione delle informazioni in questione, ma anche (ii) la natura delle informazioni divulgate; (iii) le ripercussioni e il rischio di pregiudizio per il godimento della vita privata degli interessati; (iv) la portata potenziale del mezzo utilizzato per la diffusione delle informazioni, in particolare *internet*; e, naturalmente, (v) i principi di base sulla protezione dei dati (come stabilito nella Convenzione del Consiglio d'Europa per la protezione delle persone rispetto al trattamento automatizzato dei dati personali), compresi quelli sulla limitazione delle finalità, la limitazione della conservazione, la minimizzazione dei dati e l'accuratezza dei dati.

Nel contesto ora descritto, osserva la *Grand Chambre*, anche l'esistenza di garanzie procedurali potrebbe svolgere un ruolo importante.

Quanto poi all'obbligatorietà della pubblicazione da parte dell'autorità fiscale ungherese, sfornita di qualsivoglia potere discrezionale ai sensi del diritto interno per esaminare la necessità di pubblicare i dati personali dei contribuenti, e indipendentemente dalla sussistenza o meno di una colpa soggettiva o di altre circostanze individuali, la Corte osserva che le informazioni sono pubblicate fino a quando il debito d'imposta non è saldato, o fino a quando esso continua ad essere esecutivo.

In altre parole, osservano i Giudici, la politica di pubblicazione stabilita dalla legge oggetto di scrutinio non richiede una ponderazione degli interessi individuali e pubblici concorrenti o una valutazione di proporzionalità da parte dell'autorità fiscale.

Osserva poi la Gran Camera che la scelta di un tale schema generale non è di per sé problematica, né lo è la pubblicazione dei dati del contribuente in quanto tale.

Tuttavia, la sezione della Corte precedentemente investita della questione avrebbe dovuto valutare le scelte legislative sottese all'ingerenza contestata e avrebbe del pari dovuto valutare se il legislatore avesse adeguatamente soppesato gli interessi concorrenti in gioco, tanto più se si considera l'inclusione, tra i dati personali oggetto di pubblicazione, di elementi quale l'indirizzo privato di residenza.

In tale contesto, la qualità del controllo parlamentare sulla necessità

dell'ingerenza è quindi di fondamentale importanza per valutare la proporzionalità di un provvedimento generale.

A quest'ultimo riguardo, la questione centrale non è se si debbano adottare norme meno restrittive, ma se il legislatore abbia agito entro il margine di discrezionalità che gli è concesso adottando il provvedimento generale e bilanciandolo con i diritti garantiti.

Nel caso di specie, secondo la Gran Camera, non vi è stata alcuna valutazione dei probabili effetti, sul comportamento dei contribuenti, dei sistemi di pubblicazione già esistenti, né vi è stata alcuna riflessione sul motivo per cui tali misure (preesistenti) fossero state ritenute dal legislatore insufficienti al raggiungimento dello scopo prefissato o, ancora, non vi è stata alcuna ponderazione quanto all'eventuale valore complementare della disciplina di cui alla pubblicazione dei dati del debitore fiscale nell'ambito della lista contestata.

In particolare, per i supremi giudici, non è emerso che il Parlamento abbia a suo tempo valutato in che misura la pubblicazione di tutti gli elementi dell'elenco, oltre a quella dei contribuenti inadempienti, ponga questioni rilevanti sotto il profilo della tutela della vita privata e familiare.

Inoltre, non vi è alcuna prova che sia stato preso in considerazione l'impatto del regime di pubblicazione in discorso sul diritto alla *privacy* e, in particolare, il rischio di uso improprio dell'indirizzo di casa del debitore fiscale da parte dell'autorità amministrativa. Né risulta che sia stata presa in considerazione la potenziale portata del mezzo utilizzato per la diffusione delle informazioni in questione; vale a dire il fatto che la pubblicazione di dati personali sul sito *web* dell'Agenzia delle Entrate possa, indipendentemente dalle motivazioni per ottenere l'accesso alle informazioni, consentire a chiunque dispone di un collegamento ad internet, in tutto il mondo, di acquisire le informazioni relative al nominativo, nonché al domicilio, di ciascun debitore tributario iscritto nell'elenco, con il conseguente rischio di ripubblicazione quale naturale, probabile e prevedibile conseguenza della pubblicazione originale.

Pertanto, nei limiti in cui si poteva affermare che la pubblicazione di tale elenco corrispondesse a un interesse pubblico, il Parlamento non sembra aver considerato in che misura la pubblicazione di tutti i dati in questione, e

in particolare del domicilio del debitore d'imposta, fosse necessaria per raggiungere lo scopo originario della raccolta di dati personali rilevanti nell'interesse del benessere economico del paese.

Data la natura piuttosto delicata di tali informazioni, conclude la Corte, un adeguato esame parlamentare sarebbe stato particolarmente opportuno.

Invero, le considerazioni sulla protezione dei dati personali sembrano essere state poco presenti, se non per niente, nella preparazione dello schema di pubblicazione della normativa oggetto di esame, nonostante il crescente *corpus* di requisiti vincolanti nazionali e dell'UE in materia di protezione dei dati applicabili nel diritto interno.

Ancora, sebbene la Corte abbia ammesso che l'intenzione del legislatore fosse quella di migliorare il grado di adempimento fiscale e che l'aggiunta dell'indirizzo di residenza del contribuente garantisca l'accuratezza delle informazioni pubblicate, non sembra che il legislatore abbia preso in considerazione l'adozione di misure per elaborare risposte adeguatamente personalizzate alla luce del principio della minimizzazione dei dati.

Di conseguenza, data la pubblicazione sistematica dei dati dei contribuenti, comprensivi degli indirizzi di domicilio dei contribuenti, la Corte non è convinta, nonostante il margine di discrezionalità dello Stato convenuto, che le ragioni invocate dal legislatore ungherese fossero sufficienti a dimostrare che l'ingerenza lamentata era "necessaria in una società democratica" e che le autorità dello Stato convenuto avevano raggiunto un giusto equilibrio tra gli interessi concorrenti in gioco.

Pertanto, conclude la *Grand Chambre* (con una maggioranza di quindici voti contro due), vi è una violazione dell'art. 8 del Trattato EDU.

3. — *Interesse fiscale e diritti del contribuente.*

Il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, come noto, è sempre alla ricerca di un punto di equilibrio che consenta di assicurare l'attuazione dell'interesse fiscale da un lato e, allo stesso tempo, la tutela dei diritti del privato dall'altro.

Ebbene, tra i diritti del contribuente va senz'altro compreso il diritto di ogni persona al rispetto della propria vita familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Il diritto in parola risulta affermato al primo paragrafo dell'art. 8 del Trattato EDU che, invero, al secondo paragrafo individua delle "cause di giustificazione" rispetto alle possibili ingerenze dell'autorità pubblica con riferimento al diritto di ognuno alla tutela della propria vita privata e familiare⁽³⁾.

Nel caso di specie, è evidente che la pubblicazione in *internet* – ad opera dell'amministrazione fiscale (nel caso di specie ungherese) – di un elenco di evasori fiscali si pone senz'altro in tensione con il diritto al rispetto della vita privata e familiare cui all'art. 8 sopra richiamato.

Pertanto, come ritenuto dalla *Grand Chambre* nella sentenza in questa sede annotata, è anzitutto al legislatore che spetta attuare l'insostituibile opera di bilanciamento tra l'interesse fiscale, che si realizza pure attraverso il contrasto all'evasione tributaria, e la tutela della persona del contribuente. Peraltro, la relativa questione, per quanto concerne il diritto alla *privacy*, non è affatto nuova, essendosi già posta in passato, ad esempio, per quanto concerne la tutela del segreto bancario⁽⁴⁾, ovvero con riferimento alla pubblicazione di varie tipologie di elenchi di contribuenti⁽⁵⁾. E, in ogni caso, essa è destinata a riproporsi in futuro, ad esempio, per quanto concerne l'archiviazione e, soprattutto, l'elaborazione, attraverso sempre più sofisticati sistemi di intelligenza artificiale, dei dati (ivi compresi quelli di natura personale) che è possibile estrarre dalle fatture elettroniche o, più

⁽³⁾ Come altrettanto noto, il secondo paragrafo dell'art. 8 del Trattato EDU afferma che: «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 alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui».

⁽⁴⁾ Su cui si veda Corte cost., 18 febbraio 1992, n. 51, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 561, su cui G. FALSITTA, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, *ivi*, p. 566 ss.

⁽⁵⁾ Su cui, per quanto concerne l'esperienza italiana, sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *Note minime sul difficile equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla privacy del contribuente*, *cit.*, p. 648 ss.

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 pubblico⁽⁶⁾.

Dunque, nell'esame dei limiti che il fisco incontra nell'esercizio dell'attività amministrativa (che pure può impingere il diritto del contribuente al rispetto della propria vita privata e familiare) la cui cura è allo stesso affidata, è necessario tener presente che all'amministrazione finanziaria è affidato il compito di assicurare l'*attuazione* del c.d. "interesse fiscale", come noto volto all'acquisizione dei mezzi preordinati al finanziamento della collettività organizzata, ovvero, come di recente ha ricordato la stessa Corte costituzionale italiana, preordinato al finanziamento del *sistema dei diritti* costituzionali, sociali e civili⁽⁷⁾.

Peraltro, con riferimento al nostro ordinamento, seppure il diritto alla riservatezza non goda di una esplicita copertura costituzionale, ormai, secondo l'odierna sensibilità, esso risulta inteso come un elemento irrinunciabile del corredo dei valori della sfera dell'individuo, al punto tale da rilevare rispetto alla dimensione normativa della dignità dell'individuo medesimo⁽⁸⁾. Talché il diritto alla riservatezza ben può assumere la consistenza di un valore della sfera individuale, come tale suscettibile di porsi in conflitto con l'interesse fiscale e, dunque, il medesimo ben può essere riconosciuto come elemento normativo della trama assiologica dei rapporti tributari⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ 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*.

⁽⁷⁾ Cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288.

⁽⁸⁾ Cfr. P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 184, ove ulteriori riferimenti.

⁽⁹⁾ Su cui, ancora, P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, cit., p. 186.

4. — *La proporzionalità come criterio di bilanciamento tra interesse fiscale e diritti del contribuente.*

Come è dato desumere dalla pronuncia annotata, il criterio della proporzionalità della misura, rispetto al perseguimento dell'obiettivo che, a sua volta, è strumentale alla realizzazione dell'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. E, come osserva la Gran Camera, il richiamato punto di equilibrio, da individuarsi all'esito di un adeguato bilanciamento, specie laddove la misura prevista dalla legge debba essere attuata dall'amministrazione finanziaria senza alcun margine di discrezionalità, non può che essere adeguatamente ponderato, anzitutto, dallo stesso legislatore in sede di introduzione della misura di *public shame* i cui effetti, inevitabilmente, si riflettono sul privato (e sui suoi familiari).

Quanto ai criteri di attuazione di tale bilanciamento, stante la regolamentazione in materia di trattamento dei dati personali da parte del diritto dell'Unione, è possibile guardare, anzitutto, alla giurisprudenza della Corte di Giustizia che peraltro, da tempo, ha elaborato la ricostruzione del principio di proporzionalità.

Ebbene, a quest'ultimo riguardo, la giurisprudenza di Strasburgo esige che gli atti delle istituzioni dell'Unione siano idonei a realizzare gli obiettivi di interesse generale perseguiti senza eccedere i limiti costituiti da ciò che – nel caso concreto – è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi⁽¹⁰⁾. Più in particolare, quanto alla tutela della *privacy*, la medesima Corte di Giustizia 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 orga-

⁽¹⁰⁾ 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.

nizzative appropriate al fine di consentire di prevenire abusi e alterazioni all'integrità e alla riservatezza dei dati stessi⁽¹¹⁾.

Quanto alla Giurisprudenza di Strasburgo, analogamente, la stessa Corte EDU sottolinea la necessità di evitare abusi nell'intromissione nella vita privata dei singoli (ai sensi dell'art. 8 del Trattato EDU)⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ 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. Si noti poi che, di recente, La CGUE, con sentenza in data 22 novembre 2022, cause riunite C-37/20 (*Luxembourg Business Registers*) e C-601/20 (*Sovim*) ha censurato la direttiva anticiclaggio 2018/843, nella parte in cui essa consente agli Stati membri di prevedere che le informazioni sulla titolarità effettiva delle società e delle altre entità giuridiche costituite sul loro territorio siano accessibili «in ogni caso» al pubblico. La questione, peraltro, non riguardava i poteri di accesso al registro dei titolari effettivi da parte delle autorità e delle agenzie statali e per le finalità proprie della direttiva, quanto, piuttosto, l'accessibilità al pubblico dei relativi dati. Difatti, per ampiezza, modalità (telematiche), nonché per la libera riproducibilità e conservazione dei dati liberamente acquisibili da chiunque, si finisce – al di là delle finalità di politica repressiva cui è orientata la direttiva – per comprimere i diritti fondamentali dei titolari di società, enti, trust, esponendoli altresì a rischi abnormi e alla difficoltà di inseguire gli abusi. In altri termini, secondo i Giudici di Lussemburgo, l'accesso, di fatto illimitato da parte del pubblico, alle informazioni sulla titolarità effettiva è una «grave ingerenza» nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati personali, ingerenza non limitata allo stretto necessario né proporzionata all'obiettivo. La direttiva autorizza la messa a disposizione del pubblico di dati non abbastanza definiti né identificabili, determinando così «una lesione considerevolmente più grave dei diritti fondamentali garantiti dagli articoli 7 e 8 della Carta» rispetto al regime anteriore che richiedeva un «legittimo interesse» per l'accesso.

⁽¹²⁾ 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.

5. — *Quanto alla irragionevole sproporzione della pubblicazione in rete dell'elenco di evasori.*

Con riferimento alla sproporzione della misura di *public shame* in esame, oggi riconosciuta dalla Gran Camera della Corte EDU, si è già osservato che – anche a prescindere dalla sua riconducibilità allo schema tipico della sanzione (in quanto essa si risolve in una conseguenza sfavorevole al verificarsi di una determinata violazione)⁽¹³⁾ – per le modalità tecniche con cui essa si attua, la medesima si presta ad ulteriormente comprimere il diritto alla tutela della vita privata e familiare del contribuente⁽¹⁴⁾. Difatti, sia la pubblicazione dell'indirizzo di residenza del privato, sia la possibilità che i relativi dati personali possano essere facilmente “catturati” e “rilanciati”, anche ad opera di altro operatore diverso dall'amministrazione finanziaria ungherese, forniscono l'evidenza del superamento dei limiti imposti – anche al legislatore – nella previa verifica della proporzionalità della misura.

In ogni caso, anche a prescindere dalle ulteriori negative conseguenze derivanti dalla pubblicazione in rete dell'elenco degli evasori fiscali, su cui – come criticamente rilevato dalla *Grand Chambre* – il legislatore ungherese non pare essersi adeguatamente soffermato, può osservarsi che una misura del tipo di quella scrutinata sembra non trovare un'adeguata giustificazione né in esigenze di corretta e razionale attuazione del riparto dei carichi pubblici, né in esigenze di vero e proprio contrasto all'evasione tributaria⁽¹⁵⁾, assumendo semmai la fisionomia di un vero e proprio *privilegium*

⁽¹³⁾ 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, pp. 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.

⁽¹⁴⁾ Sull'esposizione dei contribuenti, i cui dati siano stati inclusi nella lista degli evasori fiscali, a comportamenti delittuosi o, comunque, lesivi della dignità, si veda pure C. FRANCIOSO, *All'esame della corte EDU gli elenchi di evasori in rete per il controllo pubblico diffuso sul dovere tributario*, loc. ult. cit., ove riferimenti anche di giurisprudenza.

⁽¹⁵⁾ Tanto è vero che la misura in discorso, precedentemente, è stata dalla Quarta Camera della Corte giustificata sulla base della attribuita generale funzione di concorrere alla tutela

fisci orientato a favorire la riscossione del credito tributario in precedenza già accertato.

Difatti, al di là dell'ampio margine di apprezzamento che compete ad ogni Stato membro nell'attuare misure generali in campo economico e sociale⁽¹⁶⁾, come pure al di là di quanto dichiarato dallo Stato ungherese circa la funzione di perseguire il c.d. "benessere economico del Paese", l'obiettivo compressione dei diritti personali e familiari del privato conseguente all'applicazione della misura di *public shame* in discorso, si pone comunque a valle dell'esercizio della funzione di controllo e di attuazione amministrativa del tributo, come pure (si pone a valle) di quella di contrasto all'evasione tributaria⁽¹⁷⁾, mirando semmai ad agevolare la riscossione delle imposte evase, talché, a ben vedere, il sacrificio dei diritti imposto alla parte privata non trova giustificazione nella tutela dell'interesse fiscale ordinamentale.

Invero, la pubblicazione in rete dell'elenco degli evasori fiscali, limitandosi – sotto il profilo tributario – ad agevolare la più spedita riscossione delle imposte a suo tempo accertate, finisce per rappresentare un interesse meramente "secondario", nel senso di interesse proprio dello Stato-apparato (tutt'al più espressione dell'interesse al buon andamento dell'amministrazione stessa)⁽¹⁸⁾

del benessere e dell'ordine economico del paese.

⁽¹⁶⁾ Su cui si veda anche A. MARINELLO, *Pubblicazione di dati personali dei contribuenti e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza*, cit., p. 17 ss., ove ulteriori riferimenti.

⁽¹⁷⁾ Nel senso che, essendo oggetto di pubblicazione un elenco nominativo di "evasori" (conclamati), al momento della pubblicazione la violazione della normativa fiscale si è già realizzata e, difatti, i dati contenuti nell'elenco pubblicato sono già stati precedentemente utilizzati dall'amministrazione fiscale: sia a fini di accertamento che di riscossione. Quanto alla successiva espunzione dalla lista degli evasori che abbiano in seguito regolarizzato la propria posizione, questa sembra più rivolta a rimuovere gli effetti dell'evasione (agevolando il recupero delle imposte evase), piuttosto che ad evitare, *ex ante*, che l'evasione stessa si verifichi.

⁽¹⁸⁾ Al riguardo, si vedano le considerazioni svolte da A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 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.

e, come tale, recessivo rispetto ai diritti personali di libertà tutelati dal Trattato EDU⁽¹⁹⁾.

Sicché, conclusivamente, è possibile osservare che il diritto alla protezione della vita privata e familiare del contribuente – come definitivamente riconosciuto dalla Gran Camera nella pronuncia in data 9 marzo 2023 – costituisce ancora un limite alla diffusione di quei dati personali che non sono funzionali allo stretto e diretto esercizio della funzione tributaria che, come tale, assume rilievo ordinamentale.

6. — *Conclusioni.*

In conclusione, e in termini più generali, la sentenza qui commentata costituisce l'occasione per alcuni ulteriori brevi spunti di riflessione sulle misure (anche in una prospettiva *de iure condendo*) che hanno un impatto sul diritto alla privacy.

Difatti, lo sviluppo della tecnologia e, in particolare, della c.d. “intelligenza artificiale”, il cui uso è previsto sia fatto pure dall'amministrazione finanziaria, implica la possibilità di maneggiare una sempre crescente mole di dati di carattere personale, anche frutto di elaborazioni conseguenti alle interconnessioni con altre banche dati (c.d. *Big data*) di cui l'amministrazione stessa dispone.

Ebbene, seppure tale massivo trattamento di dati sia fatto allo scopo di individuare criteri di rischio utili a far emergere le posizioni da sottoporre a controllo, così contrastando l'evasione tributaria, e, nel contempo, stimolando l'adempimento spontaneo⁽²⁰⁾, ciò non toglie che il singolo individuo possa vedere i suoi dati personali fatti oggetto di trattamenti, per così dire, “impropri”.

⁽¹⁹⁾ Al riguardo sia consentito rinviare a S.F. COCIANI, *Note minime sul difficile equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla privacy del contribuente*, cit., p. 648 ss.

⁽²⁰⁾ Cfr. art. 1, 682° comma, l. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. “legge di bilancio per il 2020”).

A tale riguardo, dunque, è quanto mai opportuno che il legislatore, nell'attribuire all'amministrazione finanziaria i penetranti poteri di cui si è in precedenza riferito, non trascuri di previamente valutarne l'impatto (dapprima in sede parlamentare), anche rispetto ai diritti fondamentali del contribuente, inteso anzitutto come persona. E, più in particolare, specie per quanto concerne il diritto alla privacy, è altresì necessario che pure il fisco, nell'esercizio dell'attività istituzionale allo stesso affidata, successivamente, o almeno ogni qualvolta si configurino significative variazioni del grado di rischio per i diritti e le libertà dei relativi interessati, pure alla luce del mutamento normativo, regolamentare o tecnologico, si curi di effettuare una altrettanto periodica valutazione di impatto dell'attività dal medesimo svolta, rispetto al diritto alla protezione dei dati personali dei contribuenti e, più in generale, di tutti gli interessati⁽²¹⁾.

In questa attività, peraltro, nel rispetto dei principi di democraticità e trasparenza, è altresì opportuno un confronto con tutti i soggetti a vario titolo coinvolti (quali associazioni di categoria, ordini professionali, ecc.), in guisa tale da adeguatamente verificare le concrete modalità di esercizio dell'azione amministrativa in relazione ai diritti del privato⁽²²⁾.

Infine, stanti le sempre più frequenti occasioni di trattamento dei dati sensibili dei privati da parte delle varie amministrazioni fiscali, occorrerebbe sin da ora considerare di ampliare il novero degli strumenti di tutela. In altri termini, dovrebbe consentirsi ai rispettivi interessati, nei cui confronti non sia stata accertata alcuna violazione cui può essere dato ricorrere all'autorità giurisdizionale, di esercitare i loro diritti in punto di: *i*) accesso ai dati (quale facoltà di conoscere i dati del singolo contenuti nelle banche dati, ivi com-

⁽²¹⁾ In tal senso pare potersi leggere AGENZIA DELLE ENTRATE, *Consultazione preventiva degli Stakeholder, Osservazioni proposte e relativi chiarimenti*, 1° giugno 2023, p. 5.

⁽²²⁾ Cfr. art. 35, par. 9, del Regolamento (UE) 2016/679. Al riguardo si veda altresì il provvedimento n. 276 del 30 luglio 2022, con cui l'Autorità Garante per la protezione dei dati personali, ha prescritto all'Agenzia delle Entrate alcuni adempimenti preliminari al fine di assicurare un «elevato livello di trasparenza anche nei confronti di coloro ai quali l'Agenzia non invierà atti o provvedimenti, ma i cui dati personali saranno comunque sottoposti a trattamenti».

presa la fonte di provenienza, e di ottenerne copia in ogni momento); *ii*) rettifica (quale facoltà di ottenere tutte quelle modifiche e/o integrazioni che eliminino la possibilità di una falsa rappresentazione dell'individuo tramite i suoi dati incorretti); *iii*) effettiva conoscenza della “logica” e degli algoritmi utilizzati, ovvero posti alla base di processi, più o meno automatizzati, capaci di determinare conseguenze giuridicamente apprezzabili in capo al singolo interessato.

Difatti, se è pur vero che sono previste limitazioni all'esercizio dei diritti personali dei singoli (ad esempio, quanto al diritto di informativa, al diritto di accesso, al diritto di cancellazione, al diritto di limitazione del trattamento, al diritto di opposizione)⁽²³⁾, peraltro allo scopo di assicurare che non venga arrecato un pregiudizio effettivo e concreto all'obiettivo di interesse pubblico consistente nel contrasto dell'evasione fiscale⁽²⁴⁾, queste (limitazioni) debbono poter essere sottoposte a scrutinio al fine di verificarne la conformità rispetto ai principi di necessità e di proporzionalità cui, in particolare, è improntata la vigente disciplina in materia di privacy.

Insomma, la relazione tra l'esercizio della funzione tributaria e i diritti del privato continua a fornire di nuovi spunti di riflessione che, per parte loro, impongono l'affinarsi di una sensibilità capace di orientare non solo il quotidiano *agere* dell'amministrazione finanziaria, ma, prima ancora, tale da suggerire che l'esercizio della stessa funzione legislativa in materia sia frutto di un attento bilanciamento tra interesse fiscale e diritti del contribuente.

⁽²³⁾ Cfr. art. 1, 683° comma, l. n. 160 del 2019, nonché il d.m. MEF 28 giugno 2022.

⁽²⁴⁾ Cfr. art. 23 del Reg. UE 2016/679.

