



CAMERA AVVOCATI TRIBUTARISTI
TRENTINO - ALTO ADIGE / SÜDTIROL

LEGALITÀ E DIRITTI NELLA FASE DELL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: DALLA “QUALITÀ DELLA LEGGE” ALLA TUTELA EFFETTIVA CONTRO L'ARBITRIO

Avv. Carlito Di Dionisio

**** * * * *

L'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non può più essere letta soltanto attraverso le categorie tradizionali del diritto tributario interno. Accessi, ispezioni, indagini finanziarie e acquisizioni documentali o digitali incidono, in misura diversa, su interessi protetti dall'art. 8 CEDU: vita privata, domicilio, corrispondenza e sfera informativa. Le sentenze Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia, Ferrieri e Bonassisa c. Italia e Grande Oriente d'Italia c. Italia impongono di distinguere tra esistenza del potere, qualità della legge e proporzionalità del suo esercizio. Il dato comune è preciso: non è sufficiente che il potere sia attribuito dalla legge. Occorre che condizioni, limiti, modalità di esercizio e strumenti di controllo siano definiti in modo tale da ridurre il rischio di abuso e arbitrarietà. La riforma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente del 2025 rappresenta un primo adeguamento, ma non risolve il problema del controllo immediato sull'attività istruttoria. Sul piano de iure condendo, viene proposta l'introduzione di una tutela autonoma e tempestiva contro le attività istruttorie suscettibili di incidere sui diritti protetti dall'art. 8 CEDU, senza subordinare necessariamente il controllo all'emanazione del successivo atto impositivo.

1. Esistenza del potere e disciplina del suo esercizio

Il primo punto da chiarire è semplice: la legalità dell'attività istruttoria non coincide con la sola esistenza del potere. Verificare che una norma attribuisca all'Amministrazione la facoltà di accedere, acquisire documenti o ottenere dati finanziari è necessario, ma non sufficiente.

Infatti, quando l'autorità pubblica entra in uno spazio protetto dall'art. 8 CEDU, occorre chiedersi anche come quel potere è disciplinato. La Convenzione richiede che l'ingerenza sia “prevista dalla legge”, ma la nozione convenzionale di legge non si esaurisce nell'esistenza formale di una disposizione. La norma deve essere accessibile, prevedibile e idonea a delimitare la discrezionalità amministrativa, offrendo garanzie concrete contro l'abuso.

Il controllo si sviluppa quindi su tre piani: i) base legale del potere; ii) qualità della legge, cioè precisione di presupposti, limiti e modalità dell'ingerenza; iii) necessità e proporzionalità della misura nel caso concreto.

Una misura può avere fondamento nel diritto interno e risultare nondimeno incompatibile con la Convenzione qualora la disciplina non ne definisca adeguatamente condizioni, estensione e modalità di esercizio. Analogamente, anche una misura fondata su una disciplina sufficientemente determinata può violare l'art. 8 quando, nelle circostanze concrete, non risulti necessaria e proporzionata rispetto allo scopo legittimo perseguito.

Ciononostante, il punto non è indebolire il contrasto all'evasione, dato che l'interesse fiscale costituisce una finalità pubblica legittima e può giustificare poteri incisivi. Ma proprio per questa ragione è necessario avere regole chiare e strumenti di verifica adeguati: quanto più intenso è il potere, tanto più precisa deve essere la disciplina che ne governa l'esercizio.

2. Italgomme, Ferrieri e Bonassisa e Grande Oriente d'Italia

Nella sfera giuridica nazionale, la sentenza *Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*, del 6 febbraio 2025, è stata decisiva sotto vari aspetti. Infatti, la Corte EDU non si è limitata a valutare singoli comportamenti tenuti nel corso degli accessi. Ha esaminato il sistema italiano nel suo complesso, verificando se la disciplina degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche fiscali offrisse garanzie sufficienti contro l'arbitrio. La risposta è stata negativa. La Corte ha rilevato che il quadro nazionale attribuiva alle autorità fiscali un margine troppo ampio nella determinazione dell'oggetto e delle condizioni delle verifiche e non assicurava, in misura adeguata, garanzie procedurali e forme di controllo giudiziario o indipendente effettive.

La censura non è circoscritta al singolo caso. L'applicazione dell'art. 46 CEDU e la richiesta di misure generali mostrano la dimensione strutturale del problema. Le successive sentenze *Agrisud 2014 s.r.l. semplificata e altri c. Italia*, dell'11 dicembre 2025, ed *Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri c. Italia*, del 5 marzo 2026, confermano che non siamo di fronte a un episodio isolato, ma a un orientamento ormai definito.

Inoltre, *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*, dell'8 gennaio 2026, divenuta definitiva l'11 maggio 2026, estende il medesimo paradigma alle indagini finanziarie. L'acquisizione di dati relativi a conti correnti, movimentazioni bancarie e operazioni finanziarie costituisce un'ingerenza nella vita privata. Anche qui la Corte ha riscontrato un'insufficiente delimitazione della discrezionalità amministrativa e l'assenza di garanzie idonee, compresa la disponibilità di un controllo effettivo da parte di un giudice o di un organo indipendente.

Conseguentemente, è evidente un principio comune: il legislatore non può limitarsi a conferire un potere istruttorio, ma deve definirne condizioni, limiti, ampiezza e garanzie.

Successivamente, la Grande Camera, con *Grande Oriente d'Italia c. Italia* del 7 luglio 2026, ha rafforzato questa impostazione. Il caso riguardava una perquisizione e l'acquisizione di un'ampia quantità di documenti cartacei e digitali nell'ambito di un'inchiesta parlamentare. La Corte ha ritenuto l'ingerenza incompatibile con il requisito di legalità e non necessaria in una società democratica, per l'insufficienza delle garanzie contro abuso e arbitrarietà e dei rimedi *ex ante* ed *ex post*.

Le tre pronunce seguono la stessa linea: l'art. 8 CEDU richiede una disciplina capace di contenere il potere e controllarne l'esercizio, in misura proporzionata alla natura e all'intensità dell'ingerenza.

3. La risposta dell'ordinamento italiano

Dopo *Italgomme*, il legislatore è intervenuto con l'art. 13-bis del d.l. n. 84 del 2025, convertito dalla legge n. 108 del 2025, modificando l'art. 12, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente.

La nuova disciplina impone che negli atti di autorizzazione agli accessi e nei relativi processi verbali siano indicate e adeguatamente motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso. È un passaggio importante, perché rende conoscibile la ragione dell'ingerenza e ne consente la verifica.

Il problema, tuttavia, non è esaurito. Restano da disciplinare più analiticamente i limiti delle acquisizioni, la selezione dei dati pertinenti, il trattamento di quelli irrilevanti, la tutela del segreto professionale, i tempi di conservazione e le modalità di restituzione, cancellazione o blocco dell'utilizzazione.

La riforma del 2025 ha inciso su un punto essenziale, la motivazione dell'accesso. Resta però aperta la questione più delicata: quale controllo può essere attivato mentre il potere viene esercitato o subito dopo, quando l'ingerenza si è già prodotta ma non esiste ancora un atto impositivo da impugnare?

4. Sul piano *de iure condendo*: un rimedio autonomo e tempestivo contro l'attività istruttoria

Nel sistema vigente, l'autorizzazione all'accesso non rientra normalmente tra gli atti autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. La tutela viene quindi differita: i vizi dell'attività istruttoria possono essere fatti valere, di regola, nel giudizio contro l'eventuale atto impositivo fondato sugli elementi acquisiti.

È questo differimento a porre il problema più evidente. Se l'ingerenza ha già inciso sulla vita privata, sul domicilio, sulla corrispondenza o sulla sfera informativa del contribuente, attendere l'atto impositivo

significa lasciare senza tutela autonoma il pregiudizio prodotto dall'attività istruttoria in quanto tale. E se l'atto impositivo non viene mai emesso, quel controllo può non essere mai attivato.

Italgomme non impone uno specifico modello processuale. Richiede, però, che esista un controllo giudiziario o indipendente effettivo. Da qui dovrebbe muovere una riforma.

Sul piano *de iure condendo*, appare quindi ragionevole prevedere un rimedio autonomo e tempestivo contro accessi, ispezioni, verifiche e acquisizioni istruttorie quando queste attività producano un'incidenza attuale e distinta sui diritti tutelati dall'art. 8 CEDU.

L'accesso alla tutela non dovrebbe dipendere dalla qualificazione dei locali come privati, promiscui, professionali o esclusivamente commerciali. La nozione convenzionale di domicilio può estendersi, secondo le circostanze, ai locali professionali e commerciali. Inoltre, anche quando non venga in rilievo il domicilio in senso stretto, l'acquisizione di documenti e dati può incidere sulla vita privata e sulla sfera informativa. *Italgomme*, del resto, ha riguardato anche sedi societarie, locali commerciali e luoghi destinati all'esercizio dell'attività professionale.

Il criterio di accesso al rimedio dovrebbe essere funzionale, non formale: conta l'incidenza attuale sui diritti convenzionali, non la destinazione dell'immobile.

Ciò non significa sottoporre ogni attività istruttoria allo stesso livello di scrutinio. Intensità dell'ingerenza, ampiezza delle acquisizioni, natura dei dati e durata della misura possono giustificare un controllo più o meno penetrante. Non dovrebbero, però, determinare l'esistenza stessa della tutela.

Il rimedio potrebbe essere attribuito al giudice tributario, coordinandolo espressamente con l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e con la disciplina della giurisdizione tributaria.

Il sindacato dovrebbe concentrarsi su legalità, necessità e proporzionalità dell'esercizio del potere. Il giudice dovrebbe verificare presupposti, motivazione, ambito oggettivo e temporale dell'autorizzazione, pertinenza delle acquisizioni e rispetto delle garanzie di legge, senza estendere il sindacato alle scelte investigative che non incidono sui diritti convenzionali.

Anche i poteri decisorî dovrebbero essere effettivi. Potrebbero comprendere la delimitazione dell'attività ispettiva, la sospensione di specifiche acquisizioni, la separazione dei dati contestati dalla disponibilità dell'ufficio con temporaneo divieto di utilizzazione e, nei casi previsti dalla legge, la restituzione, l'oscuramento, la cancellazione o la conservazione sotto vincolo, con regole precise su durata, accesso e utilizzabilità.

Il principio di fondo può essere formulato con chiarezza: quando l'esercizio di un potere istruttorio incide in modo attuale e distinto su uno o più diritti protetti dall'art. 8 CEDU, l'ordinamento deve assicurare un rimedio effettivo e tempestivo contro l'attività istruttoria in quanto tale. La tutela non dovrebbe dipendere necessariamente dall'emanazione e dalla successiva impugnazione di una pretesa tributaria.

La Convenzione non impone un'autorizzazione giudiziaria preventiva per ogni misura. Impone, però, che il contribuente possa ottenere, in tempo utile e davanti a un organo indipendente dotato di poteri effettivi, un controllo adeguato alla natura e all'intensità dell'ingerenza. È su questo terreno che, dopo *Italgomme*, *Ferrieri e Bonassisa* e *Grande Oriente d'Italia*, il sistema italiano è chiamato a compiere il passaggio successivo.