



UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova serie

313

I DIRITTI E LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE

PRINCIPI EUROPEI,
INTERVENTI NAZIONALI,
NUOVE TECNOLOGIE

a cura di
ANTONIO GUIDARA



Edizioni Scientifiche Italiane

Il volume è finanziato dall'Unione europea - Next Generation EU, Missione 4 Componente 1, CUP E62B24000380001. Si ringrazia la Scuola Superiore di Catania per aver supportato l'iniziativa scientifica.

GUIDARA, Antonio (*a cura di*)

I diritti e le garanzie del contribuente.

Principi europei, interventi nazionali, nuove tecnologie

Collana: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Catania, 313

Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2026

pp. XVI+496; 24 cm

ISBN 978-88-495-6189-0

© 2026 by Edizioni Scientifiche Italiane S.p.A.

80121 Napoli, via Chiatamone 7

Internet: www.edizioniesi.it

E-mail: info@edizioniesi.it

I diritti di traduzione, riproduzione e adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche) sono riservati per tutti i Paesi.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4, della legge 22 aprile 1941, n. 633, ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTI-GIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 4.0 Internazionale



Gli autori dichiarano che l'eventuale utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale per la redazione dei lavori è avvenuto soltanto a fini strumentali e di supporto dell'attività intellettuale.

Indice

<i>Prefazione</i> di SALVATORE ZAPPALÀ	IX
<i>Prosegue la formazione dell'Associazione</i> di MAURIZIO LOGOZZO	XI
<i>In continuità con la formazione dei "Giovani": Convegno e Volume Catanesi</i> di ANTONIO GUIDARA	XIII

PREDETERMINAZIONI DEL REDDITO E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

LUCA PETRUZZELLA, <i>Capacità contributiva effettiva e concordato preventivo biennale: verso un'implementazione AI-driven?</i>	3
GABRIELE FERLITO, <i>Possibili margini per la partecipazione del contribuente nel concordato preventivo biennale</i>	27
MONICA A. SOMMO, <i>L'uso degli algoritmi nei procedimenti tributari: limiti costituzionali e garanzie del contribuente</i>	41
MIRIAM PONTILLO, <i>Capacità contributiva e amministrazione digitale: criticità dei processi ricostruttivi e nuove esigenze di tutela del contribuente</i>	53

PROFILI EUROPEI

ENRICO TRAVERSA, <i>La tutela dei diritti del contribuente nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea</i>	67
ANTONIO BORGHETTI, <i>Il diritto del contribuente ad un proporzionato esercizio dei poteri d'indagine</i>	93
EMANUELE ZARDINI, <i>L'utilizzo di dati pseudonimizzati nell'ambito dell'attività di controllo e accertamento</i>	111
MICHELE IPPOLITO, <i>Il contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento doganale</i>	129

ANTONIO BORGHETTI

Il diritto del contribuente ad un proporzionato esercizio dei poteri d'indagine

SOMMARIO: 1. Note introduttive: la riforma fiscale, l'uropeizzazione del sistema tributario domestico e la centralità della persona. – 2. La dirompente portata della giurisprudenza convenzionale: il caso Italgomme. – 3. Il severo vaglio di proporzionalità e la necessaria declinazione assiologica tra poteri istruttori minori e poteri istruttori maggiori dell'Amministrazione Finanziaria. – 4. L'ineffettività strutturale della tutela giurisdizionale interna, la crisi della teoria della «tutela differita» e il conseguente (legittimo) ricorso *per saltum* a Strasburgo. – 5. Il ruolo incompiuto del Garante del Contribuente quale presidio di legalità nell'esercizio dei poteri istruttori maggiori. – 6. Cenni all'accesso fisico in un mondo digitale. – 7. I primi, significativi, arresti della Suprema Corte. – 8. Conclusioni: verso un nuovo paradigma di civiltà giuridica nell'istruttoria tributaria.

1. L'ordinamento tributario italiano sta affrontando una fase di profonda evoluzione solo in parte giustificata dalla ponderosa Riforma fiscale ex l. 9 agosto 2023, n. 111 ancora in corso. Tale percorso avviene, come vedremo, non senza incertezze e lacune applicative, nel prisma della palesata e necessitata volontà del legislatore domestico di europeizzare l'ordinamento interno ai principi unionali; emblematico, sul punto, il criterio direttivo ex art. 3 co. 1 della legge delega, non a caso rubricato *Principi generali relativi al diritto tributario dell'Unione europea e internazionale: Nell'esercizio della delega [...] il Governo osserva [...] anche i seguenti ulteriori principi e criteri direttivi generali: a) garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e ai livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in materia tributaria.*

Entrando in *medias res*, il titolo del presente contributo potrebbe anche essere rovesciato: si potrebbe, come quivi sostenuto, parlare infatti del dovere dello Stato (e dei suoi apparati) di esercitare in modo proporzionato i poteri istruttori nei confronti dei Contribuenti. Invero, tale ponderoso processo di europeizzazione¹ del diritto tributario ha di recente trovato

¹ P. PISTONE, *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2024, 2, p. 303 s.; per un'analisi giurisprudenziale, E. TRAVERSA, *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di giustizia (1983-2023)*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2023, 2, p. 544 s.

ulteriore linfa con uno dei più riusciti decreti delegati della riforma, il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 che ha sensibilmente rinnovato la l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). Per quanto attiene al tema qui indagato, v'è da segnalare l'introduzione di un art. 191 c.p.p. tributario, con l'inserimento nello Statuto dell'art. 7-*quinquies* disciplinante i *vizi dell'attività istruttoria* e poi, finalmente e dopo l'infruttuoso tentativo della legge delega per la riforma fiscale del 2014², la codificazione del principio di proporzionalità³ nell'art. 10-*ter*.

Pur davanti ad altri ed ulteriori spunti provenienti dalla Corte EDU relativamente a casi esaminati in rapporto alle normative vigenti in altri Paesi aderenti alla Convenzione, nell'ampia ed ambiziosa legge delega non sono stati inseriti, in particolare, quelli relativi alla declinazione dell'art. 8 della Convenzione EDU nell'esercizio dei poteri d'indagine tributaria.

I recenti interventi della Corte EDU hanno infatti severamente censurato una prassi giurisprudenzialmente tollerata con eccessiva permissività: il riferimento è alle note sentenze Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia (6 febbraio 2025), Agrisud 2014 s.r.l. semplificata e altri c. Italia (11 dicembre 2025), Ferrieri e Bonassisa c. Italia (8 gennaio 2026) e Edilsud 2014 s.r.l. semplificata e Ferreri c. Italia del 5 marzo 2026.

Capostipite di questo filone giurisprudenziale è la nota sentenza Italgomme che si occupa, principalmente, dell'esercizio del potere di accesso e quindi quel potere invasivo di accedere nei locali del contribuente e di ivi permanere anche contro la volontà di questo per effettuare verifiche fiscali. La tutela del domicilio assume la sua massima espressione avanti ad uno dei poteri più incisivi che è in mano alla pubblica amministrazione eppur tuttavia l'art. 14 della Carta fondamentale, che tutela il domicilio personale, cede rispetto alle esigenze delle verifiche fiscali. Il potere di accesso nei lo-

² La l. 11 marzo 2014, n. 23 prevedeva, con specifico riferimento alle attività qui sottoposte a scrutinio, all'art. 9 che, pur con l'obiettivo di rafforzare i controlli, ciò avvenisse secondo i seguenti principi e criteri direttivi: «prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità».

³ Sul rilievo, nell'ambito del diritto tributario europeo, di tale fondamentale principio, P. PISTONE, *L'europeizzazione [...]*, p. 358 ss. e P. BORIA, *European tax law - Institutions and principles*, Giuffrè, 2014, p. 208 s. Specificamente in ambito iva, A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità del sistema dell'iva europea*, Pisa, 2012, *passim*. In generale, per una ricostruzione storica, G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere tributario - Premesse generali*, Cedam, 2017, *passim*; specificamente con riferimento all'azione amministrativa, G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Aracne, 2015, *passim*; *last but not least* la completa opera di G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024, *passim*.

cali del contribuente consente quindi di comprimere per stringenti e tipizzati fini fiscali la sfera di privatezza della persona ed anche le sue libertà di iniziativa economica⁴. In un consimile contesto sistematico, risulta pertanto imprescindibile inquadrare la complessa tematica istruttoria all'interno del rigoroso perimetro dei profili europei e convenzionali.

Lo Stato italiano, invero, è firmatario della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), la quale, pur non essendo stata formalmente sottoscritta dall'Unione Europea in quanto tale, vive in un rapporto di stretta e feconda osmosi interpretativa con la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (c.d. Carta di Nizza), assunta a valore giuridico primario ed equiparato ai Trattati con la ratifica del Trattato di Lisbona del 2007. In particolare, con riferimento precipuo alla tutela del domicilio, l'art. 8 della CEDU riflette e ricalca l'art. 7 della Carta di Nizza, determinando così un'inscindibile unitarietà del parametro di garanzia sovranazionale. Tale allineamento sistematico è dogmaticamente vitale per *ab ovo* scongiurare il rischio della creazione di un "doppio binario" di garanzie o, peggio ancora, di una discriminazione a rovescio⁵, problematica ordinamentale già emersa in passato in tema di contraddittorio preventivo endoprocedimentale⁶.

Giova rammentare, in tale cornice concettuale, che la regola del primato del diritto dell'Unione sul diritto interno rinviene le proprie basi giuridiche tanto nei Trattati quanto in alcune disposizioni della Costituzione repubblicana. Come ricostruito da primaria dottrina⁷, tali fondamenti sono segnatamente individuabili: nell'art. 4, par. 3, del TUE, in virtù del principio di leale cooperazione, nell'art. 11 Cost., che consente limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni e nell'art. 117, primo comma, della Carta in base al quale la potestà legislativa è esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. In un tale sistema multilivello la scala di priorità applicativa delle fonti normative creata attraverso l'art.

⁴ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè, 2002, p. 435 s.

⁵ A. CIMINO, *La Corte EDU si pronunzia per la prima volta su una problematica di discriminazione alla rovescia di rilevanza fiscale: profili sistematici e nuove prospettive di tutela anche costituzionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 30 settembre 2025.

⁶ Ci si riferisce alla nota sentenza Cass. ss.uu. 9 dicembre 2015, n. 24823 ed all'irrazionale elaborazione volta ad accordare tutele procedimentali e processuali differenziate a seconda che l'accertamento tributario riguardasse tributi armonizzati ovvero tributi non armonizzati. Seppur con qualche incertezza, *rectius* esclusione, per completezza si segnala che la Riforma fiscale commentata interviene anche su tale aspetto con l'innesto dell'art. 6-bis dello Statuto prevedente un contraddittorio preventivo generalizzato.

⁷ G. CORASANITI, *Il primato del diritto europeo nella prassi amministrativa delle autorità tributarie italiane*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2019, 2, p. 283 s.

11 Cost. dovrebbe essere la seguente: prima, vengono i principi e diritti inalienabili e fondamentali ricavabili dalla Costituzione, assumibili come controlimiti; poi, i Trattati e il diritto derivato comunitario; e solo infine le altre norme della Costituzione italiana. Tale gerarchia assiologica assume una rilevanza decisiva nel campo dell'istruttoria tributaria, ove – come *infra* si dimostrerà – i principi convenzionali ed euro-unitari di proporzionalità e tutela del domicilio si collocano in posizione di necessaria prevalenza rispetto alle norme interne che attribuiscono poteri ispettivi all'Amministrazione finanziaria; nell'opposta prospettiva, pertanto, tale sistema offre al contribuente un (rafforzato) sistema di tutele multilivello⁸.

In tale prospettiva va quindi letta (positivamente) la riformulazione dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale non si limita più ad operare un *richiamo selettivo* limitato agli artt. 3, 23, 53 e 97 della nostra Costituzione, ma stabilisce che la legge fondamentale tributaria è attuazione di tutti i principi (i) della Costituzione, (ii) dell'ordinamento dell'Unione Europea e (iii) della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e che questi costituiscono, nella loro integrale portata assiologica, i principi generali dell'intero ordinamento tributario italiano e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario.

Sia consentito sin d'ora anticipare – rinviando alle considerazioni che verranno svolte *infra* nelle sezioni 5 e 6 – che tale evoluzione rende improcrastinabile l'abbandono definitivo di quelle interpretazioni giurisprudenziali sbilanciate a favore del superiore interesse erariale, le quali hanno storicamente relegato i diritti procedurali del contribuente a mere dichiarazioni di principio, di fronte all'esercizio dei poteri istruttori maggiori.

Della mutata prospettiva⁹ dà conto anche la recente sentenza della C. cost. 23 giugno 2025, n. 137 (Red. Antonini): «È quindi radicalmente cambiata la prospettiva rispetto al passato pre-costituzionale: quel che sta al centro non è più tanto lo Stato e il potere tributario, o addirittura la forza e l'arroganza del fisco, ma altre categorie concettuali che attengono alla persona situata dentro la comunità, ai rapporti che derivano dai legami sociali in cui è immersa, ai vincoli di solidarietà che ne conseguono e che spetta al

⁸ Si veda sul punto, A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in *I diritti del contribuente - Principi, tutele e modelli di difesa*, a cura di A. Carinci e T. Tassani, Giuffrè, 2022, p. 3 s., ID., *La tutela dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, p. 284 s.; da ultimo, P. MASTELLONE, *Potestà impositiva e diritti del contribuente nei rapporti transnazionali*, Giappichelli, *passim*.

⁹ Ciò ha di fatto positivizzato gli approdi cui interpretativamente era già pervenuta la dottrina in ordine alla pervasività dei principi dell'ordinamento euro-unitario, ai quali l'attività amministrativa deve obbligatoriamente conformarsi, senza che sia più necessario fare ricorso ai concetti di *spill over effect* o di irraggiamento dei principi euro-unitari all'interno dell'ordinamento nazionale (si veda G. CORASANITI, *op. cit.*, p. 291 s.).

legislatore definire, ispirandosi alla progressività e nel rispetto della capacità contributiva. [...] Sul piano esecutivo, è poi necessario che l'amministrazione finanziaria modelli il proprio atteggiamento secondo i canoni di correttezza e buona fede, come richiesto, del resto, dall'art. 10, comma 2, dello statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000), che prefigura doveri di informazione a carico della stessa amministrazione finanziaria (artt. 5 e 6), il diritto al contraddittorio (art. 6-*bis*) e alla motivazione (art. 7) nonché la non utilizzabilità delle prove raccolte oltre i termini di legge (art. 7-*quinquies*). Quando questi principi sono disattesi, anche in questo caso ci si allontana dalle ragioni di civiltà giuridica che fondano i doveri inderogabili di solidarietà e il contribuente si ritrova a subire nuovamente il peso di una condizione di soggezione».

In un tale contesto, le quattro sentenze della Corte EDU hanno una portata significativa: da un lato, esse si riferiscono a periodi di imposta antecedenti alle modifiche statutarie e pertanto non mettono sotto il vaglio critico l'attuale normativa, dall'altro fanno trapelare l'assenza, nella legge delega per la riforma fiscale, di principi e criteri direttivi volti a meglio disciplinare l'attività istruttoria. A ciò si aggiunga, in quanto connesso all'istruttoria, che anche la regola finale del fatto incerto introdotta nel codice di rito tributario dall'art. 6¹⁰ della l. 31 agosto 2022, n. 130, nasce su impulso del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), all'interno del quale erano previste specifiche disposizioni sul processo tributario al cui interno debbono essere valutate le prove ed anche, secondo l'impostazione della c.d. tutela differita, la correttezza del procedimento di acquisizione delle medesime.

2. In questo rinnovato quadro normativo di riferimento, l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza nazionale è stata bruscamente catalizzata da una reazione muscolare della Corte EDU che ha disvelato le intrinseche e profonde criticità del sistema istruttorio italiano (antecedente all'ultima rifor-

¹⁰ Si vedano A. COMELLI, in *Comm. proc. trib.*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, V ed., Milano, 2023, p. 178 s.; G. MERCURI, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 3, 2022, p. 375 s.; S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia Insieme* del 20 settembre 2022; S. DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1, 2023, p. 25 s.; A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2023, p. 43 s.; G. MOSCHETTI, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023. Per i lavori monografici, ante-riforma, per tutti, C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, seconda ed., 2012; si segnalano altresì le monografie post-riforma di N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023 e A. MARCHESSELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Giuffrè, 2024.

ma fiscale) che la dottrina denunciava da tempo¹¹. Il paradigma ineludibile di tale censura ordinamentale è rappresentato dalla fondamentale sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Prima Sezione) del 6 febbraio 2025, resa nella causa Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia (ricorso n. 36617/18 e altri dodici ricorsi riuniti). Questa pronuncia, divenuta definitiva, ha accertato che lo Stato italiano, attraverso le prassi reiterate dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, avallate dalla giurisprudenza della Suprema Corte ha tollerato un esercizio dei poteri ispettivi connotato da una discrezionalità illimitata e sostanzialmente priva di adeguati contrappesi di garanzia¹².

La predetta sentenza scaturisce da ben tredici separati ricorsi presentati in un arco temporale compreso tra il 2018 e il 2022 da otto società a responsabilità limitata, una ditta individuale e uno studio professionale, in cui veniva contestata la legittimità convenzionale di accessi, ispezioni e massivi sequestri di documentazione eseguiti in modo pervasivo presso le sedi commerciali, direzionali e professionali dei contribuenti. È d'uopo rammentare che la nozione di domicilio elaborata dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Strasburgo (a partire dai noti casi Niemietz c. Germania del 1992, Colas Est c. Francia del 2002 e Ravon e altri c. Francia del 2008) possiede una valenza espansiva significativamente maggiore rispetto alla restrittiva accezione delineata dal diritto interno all'art. 14 Cost. e all'art. 43 c.c., ricomprendendo non solo la casa di abitazione privata, ma estendendosi alla sede legale delle persone giuridiche, agli uffici direzionali, ai magazzini, ai locali destinati all'esercizio di attività commerciali e, finanche, agli studi professionali¹³.

Nel proprio severo *iter* argomentativo, la Corte EDU ha ravvisato una palese, continuata e sistematica violazione dell'art. 8 della CEDU, stigmatizzando l'inadeguatezza ontologica della base legale nazionale e, nello specifico, degli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 32 e 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'anacronistico¹⁴ art. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 – in relazione alla qualità della legge intesa nel senso

¹¹ Senza pretesa di esaustività, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000; S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Corr. trib.*, 2001; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 6, p. 1337 s. e A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria - Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Cedam, 2012.

¹² A. MARCHESELLI, *La Corte EDU e il diritto «canzonatorio» dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio, in Fisco*, 2025, 9, p. 743.

¹³ A. CALZOLARI, G. CHIARIZIA, *La tutela del domicilio commerciale del contribuente: riconosciuta d'ufficio la sentenza Italgomme*, in *Corr. trib.*, 2025, 7, p. 655.

¹⁴ Sia consentito il rinvio alla nota volta a criticare l'operatività di tale norma post riforma degli anni settanta, A. BORGHETTI, *Non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza*, in *Fisco*, 2021, 36, p. 3467 s.

convenzionale¹⁵. I supremi giudici sovranazionali hanno evidenziato aspetti ormai noti ovvero il fatto che le autorizzazioni all'accesso si risolvevano in formule stereotipate prive di qualsiasi limite circostanziato all'ampiezza delle ispezioni e alla tipologia degli elementi di prova ricercati. Esse venivano emesse dall'organo di vertice in assenza di motivazione strutturata in ordine a specifici, concreti e preesistenti indizi di violazioni tributarie, concretizzando di fatto intollerabili *fishing expeditions*, vietate dal diritto internazionale e dalla giurisprudenza di Strasburgo.

Ad ulteriore e inequivocabile conferma della natura sistemico-strutturale del *vulnus* ordinamentale italiano, si pone la successiva pronuncia della Corte EDU dell'11 dicembre 2025 resa nel caso Agrisud 2014 s.r.l.s. Tale pronuncia, adottata con rito semplificato dal Comitato (e non da una Camera), assume un'importanza esegetica peculiare: essa certifica che la violazione del diritto fondamentale al domicilio da parte della disciplina tributaria italiana costituisce ormai una *quaestio iuris* consolidata nella giurisprudenza convenzionale. L'adozione del rito semplificato, lungi dall'essere un dato meramente procedurale, riveste al contrario un pregnante significato dogmatico: essa segnala l'esistenza di una *well-established case law* ai sensi dell'art. 28 CEDU¹⁶, elemento che consente di qualificare la violazione come strutturale e reiterata.

Ciò che emerge dalla stratificazione delle decisioni della Corte EDU del 2025 e del 2026 non è tanto un difetto ontologico insormontabile della norma positiva, quanto piuttosto il carattere omissivo, elusivo e silente della prassi amministrativa e, cosa ancor più grave, del diritto vivente elaborato dalla giurisprudenza domestica di merito e di legittimità. È un caso, questo, ove chi scrive ritiene non vi siano particolari addebiti da imputare alla dottrina che ha sempre contestato con forza lo *status quo*¹⁷ in particolare con riferimento alla svalutazione giurisprudenziale delle norme positive disciplinanti i poteri di accesso. La giurisprudenza, pur di salvaguardare il recupero del gettito erariale, ha progressivamente diluito le prerogative difensive del privato, configurando l'autorizzazione all'accesso quale un mero adempimento burocratico di natura formale e interna, svuotandola di ogni valenza garantista¹⁸. L'ordinamento interno, nella sua declinazione pretoria, ha così disatteso la sua vocazione primaria alla tutela dei diritti fonamen-

¹⁵ D. STEVANATO, *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.*, 2025, 5, p. 417 s.

¹⁶ Infatti, il Comitato ha, ex art. 28 della CEDU, competenza a pronunciarsi *quando la questione relativa all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione o dei suoi Protocolli all'origine della causa è oggetto di una giurisprudenza consolidata della Corte*.

¹⁷ Da ultimo, con senso premonitore si veda la posizione espressa, poco prima della sentenza Italgomme, da D. STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 2, p. 99 s.

¹⁸ M. DI SIENA, *Poteri forti e diritti deboli. Riflessioni minime sull'assetto dell'istruttoria tributaria a margine della sentenza Italgomme*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2.

tali, costringendo i giudici sovranazionali ad intervenire al fine di ristabilire la proporzione tra la *potestas* pubblica di repressione degli illeciti tributari e il limite invalicabile del rispetto della vita privata. Non solo, è proprio tale perdurante e reiterata condotta giudiziale ad aver avallato l'ammissibilità del ricorso diretto – *per saltum* – alla Corte EDU in deroga all'art. 35 della Convenzione¹⁹: è noto infatti che qualora non vi sia un effettivo rimedio interno è possibile adire direttamente il Giudice di Strasburgo.

3. Il cuore nevralgico del *decisum* risiede nel valorizzato bilanciamento intercorrente tra la scelta discrezionale delle metodologie ispettive ed il rigoroso rispetto del supremo principio di proporzionalità. Il potere autoritativo di accesso e permanenza nei locali – anche solo ad uso commerciale/professionale – del contribuente rappresenta il «potere maggiore» più intensamente afflittivo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. La Corte di Strasburgo impone un serrato, rigoroso e ineludibile raffronto tra l'adozione di tale estremo strumento, incidente in maniera profonda e talora irreparabile sui diritti dell'individuo, e la parallela possibilità – sovente ingiustificatamente obliterata dalla prassi – di ricorrere (qualora conferiti) a poteri istruttori nettamente meno afflittivi e pervasivi. Tali poteri sussidiari e prioritari sono positivamente disciplinati dall'ordinamento tributario: gli inviti a comparire, i questionari, e in particolar modo le richieste di esibizione e trasmissione documentale previste dall'art. 32, primo comma, nn. 3) e 4), del d.P.R. n. 600/1973. Tale disamina deve poi essere letta e declinata alla luce dell'evoluzione tecnologica ed il principio di proporzionalità è, non a caso, un principio elastico in grado di adattarsi al tempo ed allo spazio. L'Amministrazione finanziaria italiana detiene il più vasto compendio di banche dati telematiche – Anagrafe Tributaria, Archivio dei Rapporti Finanziari, Sistema di Interscambio – dell'intera Pubblica Amministrazione nazionale, costantemente supportata dall'interoperabilità delle fonti ed oggi coadiuvata dalla potenza predittiva degli algoritmi di intelligenza artificiale²⁰. A fronte di questa (preventiva) disponibilità di dati appare *ictu oculi* chiaro che il ricorso ad un accesso fisico in un mondo digitale sia non solo anacronistico ed inefficiente, ma soprattutto giuridicamente spropor-

¹⁹ A mente del quale «La Corte non può essere adita se non dopo l'esaurimento delle vie di ricorso interne [...]».

²⁰ Sia consentito il rinvio a A. BORGHETTI, *L'Intelligenza artificiale nei controlli tributari - Lotta all'evasione fiscale*, in *Sinnapsi*, 2023, 3, p. 98 s.; appare chiaro che, con un tale patrimonio informativo, determinati fenomeni risultino financo inspiegabili. Si veda in questi termini, l'emblematico F. PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, p. 155 s.: «la straordinaria disponibilità di informazioni provenienti da fonti sempre più numerose, da un lato, ed i numerosi obblighi a carico del contribuente, dall'altro, rendono quasi inspiegabile il perdurare e la dimensione di un fenomeno patologico come l'evasione fiscale».

zionato, qualora non sia giustificato e supportato da rigorose motivazioni istruttorie che ne rendano indispensabile l'effetto sorpresa²¹.

L'immanente vaglio di proporzionalità (e ragionevolezza) ora codificato nell'art. 10-ter dello Statuto dei diritti del contribuente, impone che qualsiasi compressione della sfera privata superi indenne un rigoroso e triplice test²² dogmatico. *Primum*, il test di idoneità, ossia la capacità della misura adottata di conseguire il legittimo obiettivo antievasivo. *Deinde*, il test di necessità o della *extrema ratio*, consistente nell'insussistenza di misure alternative che consentano di raggiungere il medesimo risultato probatorio con minor sacrificio per la sfera giuridica del privato controllato. *Tertium*, l'adeguatezza in senso stretto, inteso quale divieto di sbilanciamento tra la gravità del sacrificio imposto al diritto fondamentale e l'importanza dell'interesse pubblico perseguito.

La questione della scelta dei mezzi istruttori si innesta, peraltro, su un nodo dogmatico di primaria rilevanza sistematica ovvero sulla distinzione tra discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria: l'attività di accertamento soggiace in toto alla riserva di legge ex art. 23 Cost., la quale esclude ogni discrezionalità amministrativa in ordine alla determinazione di *an et quantum debeatur*, sicché la scelta tra diversi tipi e metodi di accertamento non può configurarsi quale espressione di libera ponderazione degli interessi coinvolti da parte dell'ufficio²³. Tale ricostruzione – la cui solidità dogmatica si fonda sulla constatazione che i fenomeni tributari involgono una pluralità di situazioni giuridiche, tra le quali spiccano le potestà amministrative dell'Amministrazione finanziaria piuttosto che rapporti obbligatori di tipo paritetico – offre un fondamento sistematico ulteriore al principio di proporzionalità: se l'attività di accertamento è vincolata nei suoi contenuti sostanziali, *a fortiori* deve essere vincolata, o quantomeno rigorosamente circoscritta, la scelta degli strumenti istruttori attraverso i quali tale attività si esplica, non potendo l'Amministrazione ponderare liberamente gli interessi in gioco nella selezione del mezzo ispettivo più invasivo quando ne esistano di meno afflittivi e parimenti efficaci.

Il nostro sistema ha storicamente impennato la propria struttura regolante gli accessi su un sistema di autorizzazioni variamente graduate in relazione al grado di invasività della sfera di privatezza del contribuente e disciplinate nell'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972. L'autorizzazione (o le

²¹ G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, p. 1913.

²² Cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità (...)*, p. 48; l'impostazione proposta da G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità*, p. 97 s., traendo sempre spunto dall'impostazione germanica, ne individua cinque: legittimità dello scopo, legittimità del mezzo, idoneità, necessità, adeguatezza o proporzionalità in senso stretto.

²³ A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, pp. 20-22.

autorizzazioni) è chiamata ad assolvere una duplice funzione: da un lato, un ruolo di garanzia e di filtro interno all'articolazione burocratica, imponendo l'esplicitazione della preventiva assunzione di responsabilità da parte dell'organo di vertice; dall'altro, un ruolo esterno volto a consentire il sindacato giurisdizionale sull'effettiva necessità del metodo ispettivo prescelto²⁴. Nel diritto vivente va constatato che tale potere discrezionale si è tramutato in arbitrio, avallato da una giurisprudenza di legittimità permissiva che è giunta, in alcuni casi, a ritenere (persino) non necessaria la previa autorizzazione scritta qualora gli accessi fossero condotti dalla Guardia di Finanza e ciò trincerandosi dietro disposizioni normative da ritenersi implicitamente abrogate dall'imponente riforma degli anni settanta. Ne consegue che l'autorizzazione all'accesso dovrebbe specificamente motivare le reali necessità di indagine "sul luogo"; in tal senso, anche l'art. 12 dello Statuto nella versione vigente prima della sentenza Italgomme non lasciava dubbi: «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». L'innesto²⁵ eseguito per dare (parziale) esecuzione alla sentenza Italgomme si è limitato ad una specificazione insufficiente e parziale²⁶: «Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso».

Quanto sopra, tuttavia, non muta i termini della questione: la maggior enfasi ora codificata nello Statuto e relativa all'aspetto motivazionale delle autorizzazioni si poteva evincere anche dalla precedente formulazione; ciò che è stato fuorviante nella prassi ed è stato aspramente criticato dalla Corte EDU, al contrario, è l'inserimento nei provvedimenti autorizzatori del motivo per il quale il contribuente è stato selezionato per il controllo fiscale, che è cosa ben diversa dalla motivazione dell'accesso, che deve invece esplicitare le ragioni dell'utilizzo di tale mezzo d'indagine in luogo di altri.

²⁴ A. CAZZATO, *La censura ai controlli fiscali italiani e le diverse azioni in campo: eccedenza dei mezzi rispetto al fine?*, in *Fisco*, 2025, 25, p. 2213.

²⁵ Ad opera dell'art. 12 del d.l. 17 giugno 2025, n. 84, conv., con mod. dalla l. 30 luglio 2025, n. 108; inspiegabile, a fronte delle censure della Corte EDU, la previsione a mente della quale è stata prevista l'irretroattività della disposizione: «Le disposizioni del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal comma 1 del presente articolo, si applicano con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».

²⁶ In questi termini F. AMATUCCI, *Poteri istruttori dell'A.F. e possibili profili di contrasto con l'art. 8 della CEDU (un confronto tra i diversi livelli di tutela previsti a livello nazionale ed europeo)*, in *I percorsi della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, 2025, Pacini, p. 209 e ID., *La tutela del domicilio e dei diritti della persona nel corso delle verifiche fiscali a seguito del caso della Corte Edu Italgomme*, in *Tax News*, 21 novembre 2025.

4. Il secondo corno della censura mossa all'Italia dalla Corte EDU nella sentenza *Italgomme Pneumatici* attiene al piano processuale e defensionale. Esso si focalizza sull'assenza strutturale nell'ordinamento giudiziario italiano di rimedi giuridici effettivi, rapidi e concreti a tutela del contribuente che subisca un'ispezione domiciliare illegittima o sproporzionata. Il punto merita di essere esaminato con particolare attenzione perché, come si vedrà, è proprio su questo versante processuale che il sistema italiano mostra la sua inadeguatezza, *rectius* lacuna rappresentata dalla totale assenza di una tutela cautelare inibitoria immediata esercitabile nella fase delle indagini. Il giudice tributario, al quale il legislatore ha affidato giurisdizione (speciale) sulla materia, difetta di poteri di sospensione urgenti – assimilabili al civilistico ricorso cautelare d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* – in grado di paralizzare un'attività ispettiva illegittima nel momento stesso in cui essa produce la lesione del diritto alla vita privata. Per fronteggiare tale limitazione dell'accesso alla giustizia, la giurisprudenza domestica si è a lungo trincerata dietro la consolidata teoria della c.d. tutela differita, secondo cui le illegittimità istruttorie possono essere fatte valere, unicamente, al ricorrere dei seguenti presupposti: (i) all'istruttoria viziata segua l'emissione di un atto provvedimento impugnabile, (ii) tale atto venga effettivamente impugnato avanti al Giudice tributario (iii) e in esso venga dedotta l'invalidità derivata per il riverbero dei vizi formati a monte nella fase istruttoria. I giudici di Strasburgo hanno smantellato tale costruzione, giudicandola in radice inidonea a garantire una protezione dei diritti tempestiva, piena ed effettiva.

La criticità intrinseca nel dare seguito alla domestica teoria della tutela differita si apprezza, con ancora maggiore chiarezza, laddove si consideri la natura stessa del diritto leso dall'accesso illegittimo. L'inviolabilità del domicilio, tutelata dall'art. 14 Cost. e dall'art. 8 CEDU, possiede una peculiare struttura ontologica: una volta consumata la violazione mediante l'ingresso fisico nei locali del contribuente e l'acquisizione dei dati, il pregiudizio si realizza in maniera istantanea e, per sua stessa natura, irreversibile. Nessuna, peraltro eventuale, pronuncia giurisdizionale successiva, per quanto favorevole, è in grado di ristorare e restituire al contribuente la riservatezza violata e di elidere il patrimonio informativo acquisito dall'Amministrazione procedente. Si tratta, in altri e più pregnanti termini, di un diritto la cui tutela effettiva non può che essere preventiva e inibitoria, risultando strutturalmente inadeguata qualsiasi forma di tutela meramente successiva e risarcitoria.

Il deficit di tutela si manifesta in tutta la sua evidenza, come anticipato, nei molteplici casi in cui l'accesso illegittimo non sfoci nell'emanazione di alcun atto impositivo – ad esempio per assenza di rilievi fondati o per decadenza dei termini. In tali fattispecie, il contribuente subisce una grave violazione della propria sfera privata, ma viene lasciato dall'ordinamento privo di qualsivoglia rimedio giurisdizionale, non essendovi alcun atto fi-

nale da portare dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria e stante il divieto di autonoma impugnazione degli atti endoprocedimentali quali il Processo Verbale di Constatazione²⁷. È esattamente questa lacuna processuale che ha consentito ai ricorrenti nella causa Italgomme di adire la Corte EDU *per saltum*, derogando al principio del preventivo esaurimento dei ricorsi interni sancito dall'art. 35 CEDU²⁸. Tale problematica, a differenza di quella attinente al deficit motivazionale delle autorizzazioni all'accesso, non è stata ad oggi affrontata dal legislatore domestico²⁹.

Un nodo ulteriore e di estrema delicatezza – che chi scrive ritiene non procrastinabile – concerne l'individuazione del giudice competente e degli strumenti processuali idonei a soddisfare la prescrizione della Corte EDU in merito alla tutela giurisdizionale effettiva ed immediata del diritto al rispetto del domicilio. Come persuasivamente argomentato in dottrina, deve escludersi che tale tutela possa essere affidata alla giurisdizione tributaria, la quale è una giurisdizione esclusiva per materia collegata solo alla natura tributaria del rapporto oggetto della controversia³⁰. L'interesse individuale tutelato nel giudizio tributario è sempre e solo il diritto all'integrità patrimoniale del contribuente, che è radicalmente diverso da quello tutelato dall'art. 8 CEDU: al giudice tributario è affidata esclusivamente la tutela del diritto patrimoniale, non quella degli altri interessi individuali³¹ incisi dall'attività di indagine fiscale posta in essere *contra legem*, riferibili peraltro anche a soggetti distinti e diversi dal contribuente accertato. Un'eventuale attribuzione alla giurisdizione tributaria di simili tutele inibitorie e risarcitorie comporterebbe, a rigore, la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali sancito dall'art. 102, comma 2, Cost. e dalla VI disposizione transitoria³². Si tratta di una questione che il legislatore dovrà affrontare con urgenza, individuando la competenza del giudice ordinario o di quello amministrativo per le azioni inibitorie e risarcitorie a tutela del diritto fondamentale alla vita privata del contribuente leso dall'attività ispettiva illegittima.

5. L'analisi delle criticità strutturali del sistema istruttorio italiano, come sin qui condotta, impone di volgere lo sguardo verso un istituto che il legi-

²⁷ G. PETRILLO, *L'istruttoria tributaria al cospetto delle censure dalla Corte EDU: spunti a margine di una recentissima decisione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, p. 1.

²⁸ A. CALZOLARI, G. CHIARIZIA, *op. cit.*, p. 655.

²⁹ Per il vero, l'immediata reazione politica ed istituzionale fu celere e seppur criticabile prevedeva anche detta tutela cautelare; si veda il disegno di legge S. 1376 (Zanettin-Gasparri) depositato pochi giorni dopo la sentenza Italgomme.

³⁰ S. ZAGÀ, *La (in)compatibilità con il diritto primario della disciplina degli accessi domiciliari*, in *Riv. giur. trib.*, 2026, 2, p. 125.

³¹ Sul punto, si veda S. ZAGÀ, *La tutela degli interessi individuali negli accessi domiciliari*, in *Rass. trib. att.*, 12 gennaio 2026.

³² Corte cost. nn. 141/2009, 130/2008, 64/2008.

slatore della riforma tributaria ha sostanzialmente abbandonato, obliterandone le potenzialità proprio nel momento in cui la sentenza Italgomme ne rendeva più urgente la valorizzazione: il Garante del Contribuente³³. Tale figura, originariamente concepita dall'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente quale organo monocratico indipendente preposto alla tutela del contribuente avverso comportamenti illegittimi o scorretti dell'Amministrazione finanziaria, avrebbe potuto – e, ad avviso di chi scrive, dovrebbe – svolgere un ruolo di primaria importanza quale presidio di garanzia nell'ambito dell'esercizio dei poteri istruttori maggiori, colmando quel deficit di controllo indipendente, né giurisdizionale né meramente interno, che la Corte EDU ha ripetutamente censurato.

La riforma dello Statuto operata con il d.lgs. n. 219/2023 ha profondamente ridisegnato la disciplina del Garante, trasformandolo nel Garante Nazionale del Contribuente – organo collegiale con sede presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze – e abrogando le previgenti articolazioni territoriali. Tuttavia la riforma ha, invece che rafforzarlo, sostanzialmente svuotato l'istituto delle sue potenzialità. Si tratta, a ben vedere, di un'occasione mancata di portata sistemica rilevante.

Le ragioni di tale giudizio sono molteplici e convergenti. In primo luogo, la Corte EDU, nelle sentenze Italgomme e Agrisud 2014, ha censurato non tanto l'assenza di norme positive adeguate, quanto piuttosto la carenza di un controllo effettivo – sia esso *ex ante* o *ex post* – da parte di un'autorità indipendente dall'Amministrazione procedente. Ebbene, un Garante del Contribuente munito di poteri effettivi avrebbe potuto assolvere precisamente a tale funzione di filtro indipendente. Si sarebbe potuto configurare, in altri termini, un modello di controllo indipendente di tipo amministrativo – terzo rispetto sia all'Amministrazione procedente sia all'autorità giudiziaria – al quale attribuire il potere di ricevere segnalazioni immediate dal contribuente sottoposto ad accesso, di verificare la sussistenza dei presupposti di legittimità e proporzionalità dell'ispezione, e di formulare pareri vincolanti o raccomandazioni ad efficacia sospensiva in caso di accertata illegittimità.

In secondo luogo, la valorizzazione del Garante avrebbe potuto rispondere, con maggiore tempestività rispetto allo strumento giurisdizionale, a quella esigenza di tutela immediata che – come si è argomentato *supra* nella sezione 4 – l'ordinamento processuale tributario è strutturalmente incapace di soddisfare. In un sistema nel quale il giudice tributario difetta di poteri cautelari d'urgenza assimilabili al ricorso *ex art. 700 c.p.c.*, e nel quale la tutela differita dei vizi istruttori si è rivelata radicalmente inidonea

³³ Ancora attuali e condivisibili le riflessioni di F. D'AYALA VALVA, *Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 1037 s. e L. SALVINI, *Il garante del contribuente*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Giappichelli, 2004, p. 107 s.

a proteggere diritti fondamentali di natura irreversibile, il Garante avrebbe potuto rappresentare – se opportunamente dotato di poteri effettivi – quel rimedio rapido e accessibile che la Corte EDU esige quale condizione di legittimità convenzionale dell'ingerenza nella sfera privata.

In definitiva, la scelta del legislatore della riforma di non investire sul Garante regionale bensì trasformarlo in Garante Nazionale, lasciandolo privo di poteri effettivi di controllo sull'esercizio dei poteri istruttori maggiori appare, alla luce delle censure convenzionali, una lacuna che meriterebbe di essere colmata. Un Garante dotato di poteri reali – e non meramente consultivi – potrebbe costituire, nella logica iniziale dell'istituto, quel presidio di legalità e proporzionalità dell'azione ispettiva; ciò beninteso, non in sostituzione di un auspicabile filtro giurisdizionale preventivo, ma in funzione complementare e sinergica rispetto ad esso, quale meccanismo di primo intervento accessibile – senza forme sacramentali – dal contribuente nel momento stesso in cui la violazione si consuma.

6. L'accesso fisico, in tale prospettiva, dovrebbe essere confinato alle sole ipotesi in cui l'Amministrazione necessita di acquisire elementi probatori (i) non già disponibili ovvero (ii) non altrimenti reperibili quali, ad esempio, la verifica della consistenza fisica delle giacenze di magazzino, il riscontro della corrispondenza tra le risultanze contabili e la realtà materiale dell'azienda che rendano indispensabile l'effetto sorpresa. La tesi che qui si propone presenta, si ritiene, implicazioni sistematiche di notevole portata perché a fronte dei crescenti e pregnanti poteri e strumenti di controllo ed indagine, da ultimo, l'intelligenza artificiale, si andranno a comprimere enormemente gli spazi volti a giustificare il ricorso ai poteri istruttori maggiori. Più elevato è il patrimonio informativo dell'Amministrazione, meno è giustificabile il ricorso all'accesso fisico: se il medico dispone della risonanza magnetica, sarebbe proporzionato ricorrere ad un intervento chirurgico meramente esplorativo per formulare una diagnosi? Questo rappresenta, lo si intuisce, un corollario necessario del principio di proporzionalità nella sua declinazione tecnologica: la progressiva disponibilità di strumenti conoscitivi meno invasivi rende simmetricamente illegittimo il ricorso agli strumenti più invasivi per l'acquisizione di informazioni già disponibili (o altrimenti acquisibili con minori interferenze sulla sfera privata).

L'intersezione tra diritto tributario, protezione dei dati personali e regolazione³⁴ dell'intelligenza artificiale rappresenta, ad avviso di chi scrive, una

³⁴ Fondamentali gli spunti offerti da L. ANTONINI, *L'intelligenza artificiale come new-comer nella relazione tra dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, p. 253 e A. GIOVANNINI, *Ai tempi dell'IA: l'ombra lunga dell'interesse fiscale come categoria ideologica e il dovere contributivo come categoria giuridica*, p. 267 s., entrambi in *I percorsi della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, 2025, Pacini, p. 214.

significativa frontiera di ricerca del prossimo decennio nell'ambito della tutela dei diritti fondamentali del contribuente e ciò perché, in tesi, se da un lato gli approdi qui commentati andranno a meglio regolamentare gli accessi fisici che dovrebbero verosimilmente perdere di rilevanza, emergerà la necessità di adeguatamente disciplinare quelli digitali³⁵. Tali tecnologie, tuttavia, consentono di ridurre e comprimere le possibili lesioni dei diritti del contribuente per mezzo di tecniche e strumenti che non minano l'efficacia dei controlli quali, ad esempio la pseudonimizzazione dei dati³⁶.

7. La pronuncia Italgomme Pneumatici, statuendo la perdurante contrarietà dell'ordinamento nazionale alla CEDU, ha attivato l'obbligo derivante dall'art. 46, par. 1, della Convenzione in capo allo Stato italiano di conformare il proprio diritto vivente e la propria legislazione ai precetti sovranazionali³⁷. Dell'intervento normativo si è già fatto cenno. La Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza interlocutoria 6 maggio 2025, n. 11910 ha recepito la portata applicativa della sentenza Italgomme, sollecitando la fissazione del contraddittorio tra le parti in ordine all'applicabilità diretta e retroattiva dei principi ivi declinati per la soluzione delle controversie ancora pendenti e relative ad avvisi di accertamento derivati da accessi domiciliari privi di congrue autorizzazioni motivate³⁸.

³⁵ Sul punto, ipotizza condivisibilmente la necessità di uno Statuto dei diritti del contribuente nell'era digitale A. CONTRINO, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, p. 105 s.; si veda inoltre la recente opera monografica di M. FASOLA, *L'amministrazione algoritmica dei tributi*, 2025, Giuffrè. In ordine ai possibili rischi, M. PONTILLO, *Protezione dei dati personali dei contribuenti e contrasto all'evasione: il difficile bilanciamento nell'era della digitalizzazione*, in *Scenari dell'intelligenza artificiale - Uomo e Algoritmo nelle scienze sociali*, a cura di G. Salanitro, 2024, Pacini, p. 149 s.

³⁶ Si vedano sul punto i saggi di G. SALANITRO, *Attualità e prospettive dell'amministrazione algoritmica nel diritto tributario*, in *I percorsi della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, 2025, Pacini, p. 301 s. (e in particolare 310) e L. DEL FEDERICO, *Trasformazione digitale dell'attività impositiva e profili concreti e attuali di tutela del contribuente*, entrambi in *I percorsi della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, 2025, Pacini, p. 281.

³⁷ Il tema si intreccia con la complessa questione della natura e dell'efficacia delle sentenze della Corte EDU nell'ordinamento interno, già affrontata dalla Corte costituzionale nelle sentenze nn. 348 e 349 del 2007 (le c.d. sentenze gemelle) e nella successiva sentenza n. 49/2015 in tema di obbligo di conformazione. L'orientamento prevalente in dottrina propende per l'applicabilità immediata dei principi convenzionali a tutti i giudizi pendenti, in ragione della loro natura di parametro interpretativo cogente e non già di *ius superveniens* in senso tecnico.

³⁸ A. CALZOLARI, G. CHIARIZIA, *La tutela del domicilio commerciale del contribuente: riconosciuta d'ufficio la sentenza Italgomme*, cit., p. 655. Si noti che tale pronuncia è antecedente all'intervento normativo del giugno 2025 che ha espressamente previsto, con discutibile scelta, l'irretroattività dell'implementazione operata nell'art. 12 dello Statuto.

Non può tuttavia sottacersi – e chi scrive intende esprimere su questo punto una censura esplicita – che la medesima Corte di cassazione, con la successiva ordinanza n. 28338 del 25 ottobre 2025, resa in materia di accessi a locali ad uso promiscuo, ha espresso in *obiter dictum* un giudizio di compatibilità con il diritto eurounitario della disciplina domestica che non convince affatto. La Suprema Corte ha affermato che la previsione del vaglio preventivo della magistratura requirente sulle esigenze di accesso negli spazi di vita privata del contribuente costituirebbe «giusto bilanciamento» delle esigenze di celerità e tutela della persona, non rivelando «profili di illegittimità costituzionale in assenza di specifica indicazione di nuovi parametri in rapporto ai principi fondamentali della Carta». Si ha l'impressione – condivisa dalla più attenta dottrina – che la Corte abbia voluto dissuadere dal porre questioni di legittimità costituzionale con riferimento alla disciplina in esame, ovvero dall'attivare giudizi di conformità della stessa con il diritto sovranazionale primario e, segnatamente, con l'art. 8 CEDU³⁹.

Peraltro, la medesima ordinanza n. 28338/2025 – al di là del criticabile *obiter dictum* – offre spunti di rilievo sistematico in ordine alla disciplina degli accessi a locali ad uso promiscuo. La Suprema Corte ha precisato che la destinazione ad uso promiscuo ricorre non soltanto ove i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi. La Corte ha altresì chiarito che la descrizione dei luoghi operata nel Processo Verbale di Costatazione costituisce dichiarazione di scienza con soggettività percettiva e, in quanto tale, non è assistita da fede privilegiata: ne consegue che il Giudice tributario non può accordare al PVC prevalenza rispetto alla documentazione catastale, fotografica e planimetrica prodotta dal contribuente.

Le due ordinanze del 2025, lette congiuntamente, rivelano una tensione irrisolta all'interno della Sezione tributaria. Da un lato, l'ordinanza n. 11910 riconosce d'ufficio la portata applicativa della sentenza Italgomme e ne sollecita l'applicazione retroattiva ai giudizi pendenti, muovendo dalla premessa – coerente con le sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007 della Corte costituzionale – che i principi convenzionali operano quale parametro interpretativo cogente e non quale *ius superveniens*. Dall'altro, l'ordinanza n. 28338 si adopera per arginare preventivamente le possibili ricadute sistematiche di tale giurisprudenza, formulando un giudizio di compatibilità della disciplina domestica con il diritto convenzionale che appare apodittico e, ad avviso di chi scrive, difficilmente conciliabile con

³⁹ S. ZAGÀ, *La (in)compatibilità con il diritto primario della disciplina degli accessi domiciliari*, cit., p. 128; in senso analogo, con riferimento alla disciplina degli accessi alle abitazioni, Cass. ord. n. 25050/2025.

la *ratio decidendi* della Corte EDU. Invero, la Corte di Strasburgo ha ripetutamente chiarito che il diritto al rispetto del domicilio sancito dall'art. 8 CEDU è unitario e non ammette graduazioni irragionevoli in ragione della mera destinazione d'uso del locale, sicché la disciplina autorizzatoria dovrebbe conformarsi ad uno standard omogeneo di garanzia. L'approccio della Suprema Corte – che distingue nettamente, sul piano delle garanzie, i locali commerciali da quelli promiscui e da quelli abitativi – rischia pertanto di perpetuare quella frammentazione delle tutele che la giurisprudenza convenzionale ha già censurato.

L'importanza dirimente della sentenza *Italgomme* si ritiene porterà le Corti di Giustizia Tributaria a reinterpretare, *rectius* correttamente interpretare, gli artt. 52 d.P.R. n. 633/1972 e 33 d.P.R. n. 600/1973 in conformità con l'art. 8 CEDU e con l'art. 7 della Carta di Nizza, abbandonando l'orientamento giurisprudenziale consolidato che configurava l'autorizzazione all'accesso quale mero atto interno privo di rilevanza garantistica. In difetto di una simile reinterpretazione conforme, si imporrà non tanto la (qui impossibile) disapplicazione della norma interna incompatibile quanto piuttosto la rimessione della questione di legittimità costituzionale alla Consulta per violazione mediata dell'art. 117, primo comma, della Costituzione.

8. In un moderno Stato di diritto, la necessità di contrastare l'evasione fiscale costituisce un dovere costituzionale ineludibile, imposto dall'art. 53 Cost., ma tale finalità non giustifica e non può tollerare alcuna sistematica compressione dei diritti del contribuente che con i propri sacrifici “mantiene” la comunità e *concorre*, sino a prova contraria, *alle spese pubbliche*.

Le recenti riforme normative – l'obbligo del vaglio di proporzionalità codificato all'art. 10-ter dello Statuto, l'inutilizzabilità processuale *ex art. 7-quinquies*, l'ingresso formale della normativa convenzionale tra i principi fondanti dell'art. 1 dello Statuto – offrono e rafforzano l'apparato delle tutele difensive del contribuente. Tuttavia, l'analisi condotta nel presente contributo ha evidenziato molteplici profili che richiedono ulteriori e coraggiosi interventi riformatori.

In primo luogo, a mente della giurisprudenza della Corte EDU appare improcrastinabile l'introduzione di un filtro giurisdizionale all'accesso nei locali del contribuente, affidato a un organo giudiziario indipendente. L'attuale concentrazione del potere di impulso e del potere di autorizzazione nel medesimo soggetto amministrativo si è rivelata strutturalmente inadeguata, anche laddove risulti necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

In secondo luogo, dischiuse le criticità relative agli accessi fisici, l'era della digitalizzazione e dell'intelligenza artificiale impone una riflessione radicale sul principio di proporzionalità tecnologica. L'ampliamento delle capacità conoscitive dell'Amministrazione per via telematica deve a *for-*

tiori operare quale fattore di progressiva restrizione del ricorso ai poteri istruttori maggiori, e non come moltiplicatore di un potere ispettivo già percepito come sproporzionato. La trasparenza algoritmica nella selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo deve divenire un requisito imprescindibile della motivazione del provvedimento autorizzatorio. Altresì, l'esercizio dei poteri istruttori di matrice digitale si ritiene meriti una disciplina *ad hoc*, implementativa dell'esistente.

La vera sfida per l'ordinamento fiscale italiano, tuttavia, non risiede unicamente nella riformulazione dei testi normativi, bensì nella profonda evoluzione della cultura giuridica in capo a tutti gli operatori del diritto tributario. Solamente attraverso una costante e pervasiva vigilanza giurisdizionale, orientata al rispetto dei precetti codificati nella CEDU e nella Carta di Nizza, e immune da suggestioni interpretative aprioristicamente pro-erario, l'ordinamento potrà ristabilire quell'equilibrio tra la necessità di esplicitare i doverosi controlli e la correlativa necessità di presidiare i diritti e le libertà del contribuente.

Le sentenze Italgomme Pneumatici e Agrisud 2014 hanno segnato un punto di non ritorno nella storia dell'istruttoria tributaria italiana. Esse impongono di trarre talune conseguenze che il presente contributo ha tentato di delineare: il vaglio di proporzionalità nella sua triplice articolazione – idoneità, necessità, adeguatezza – deve operare quale parametro strutturale e non meramente declamatorio dell'azione ispettiva (§ 3); l'irreversibilità ontologica del pregiudizio derivante dall'accesso illegittimo esige una tutela preventiva e inibitoria che l'ordinamento processuale tributario non è attualmente in grado di apprestare (§ 4); il Garante del Contribuente avrebbe potuto – e potrebbe ancora – colmare il deficit di controllo indipendente censurato dalla Corte EDU, ove il legislatore ne rafforzasse i poteri (§ 5); il progresso tecnologico, lungi dall'ampliare gli spazi dell'accesso fisico, ne restringe progressivamente la legittimità in ragione della crescente disponibilità di strumenti conoscitivi meno invasivi (§ 6); infine, la giurisprudenza di legittimità – pur mostrando segnali di apertura – non ha ancora compiutamente metabolizzato i principi convenzionali, oscillando tra il riconoscimento della portata applicativa della sentenza Italgomme e il tentativo di circoscriverne le ricadute sistematiche (§ 7).

La proporzionalità non è dunque un ostacolo all'efficienza, ma una condizione della sua legittimità e, in ultima analisi, della sua stessa sostenibilità ordinamentale nel lungo periodo.