

Testo dell'intervento in tema di "vizi dell'attività istruttoria" svolto nell'ambito del convegno "Profili sostanziali della Riforma Tributaria: implicazioni e applicazioni pratiche", svoltosi a Napoli il 17 aprile 2026 e organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e dall'Università degli Studi di Napoli Federico II, a cura del dr Angelo Renna, giudice tributario presso la Corte di Giustizia di Primo Grado di Milano e sostituto procuratore generale presso la Corte di Appello di Milano.

L'introduzione dell'art. 7-quinquies nello Statuto del contribuente rappresenta uno dei passaggi più significativi della riforma fiscale del 2023-2024, perché incide direttamente sul cuore dell'attività istruttoria, cioè sul momento genetico della pretesa tributaria. La norma afferma che non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, comma 5, o in violazione di legge. Questa formulazione, nella sua apparente semplicità, ha aperto un dibattito interpretativo di grande ampiezza. Una parte della dottrina ha ritenuto che il legislatore abbia voluto riferirsi a qualsiasi violazione delle regole istruttorie, superando definitivamente il filtro della giurisprudenza precedente, che subordinava l'inutilizzabilità alla lesione di diritti fondamentali. Tuttavia, un'analisi più attenta del testo e della sua logica interna suggerisce una lettura più selettiva e più coerente con la struttura complessiva della riforma. L'inutilizzabilità deve ricollegarsi alle sole norme la cui ratio implichi un divieto di acquisire al procedimento tributario elementi ottenuti violandole, e questa affermazione è decisiva perché impedisce di trasformare l'art. 7-quinquies in una clausola generale di invalidazione probatoria.

L'idea di fondo è che non ogni irregolarità istruttoria comporta automaticamente l'esclusione della prova, ma solo quelle violazioni che, per funzione e struttura, esprimono un vero e proprio limite sostanziale all'acquisizione. Questo criterio, che potremmo definire finalistico, impone di interrogarsi sulla natura della norma violata, sulla sua collocazione sistematica e sul tipo di interesse che essa tutela. È un approccio che richiede un lavoro interpretativo non meno complesso di quello necessario nel sistema previgente, come il documento stesso riconosce quando afferma che l'intenzione del legislatore riguardo alle conseguenze della violazione di ciascuna norma deve essere ricostruita caso per caso, con un impegno non inferiore a quello richiesto prima della riforma.

A complicare ulteriormente il quadro interviene il coordinamento con l'art. 7, comma 1-bis, e con l'art. 9-bis dello Statuto, dai quali emerge la possibilità di rimediare ai vizi formali o procedurali dell'istruttoria mediante autotutela sostitutiva. Ciò significa che la riforma non ha inteso irrigidire il sistema, ma piuttosto differenziare le conseguenze delle violazioni: alcune, quelle che implicano un divieto di acquisizione, determinano l'inutilizzabilità; altre, prive di tale connotazione, possono essere superate attraverso la rinnovazione dell'attività istruttoria, purché non siano maturate decadenze. È un modello che combina rigore e flessibilità, ma che richiede una forte capacità di lettura sistematica.

Un ulteriore elemento che consente di comprendere la portata dell'art. 7-quinquies è la distinzione, messa in luce dalla dottrina più recente, tra violazioni che incidono su diritti di libertà e violazioni che incidono su diritti patrimoniali. Le prime riguardano beni costituzionalmente protetti – libertà personale, inviolabilità del domicilio, segretezza della corrispondenza – e non possono essere adeguatamente tutelate attraverso il solo giudizio sull'atto impositivo, perché la lesione si consuma nella fase istruttoria e non è reversibile. Le seconde, invece, attengono alla corretta determinazione della pretesa e trovano tutela naturale nel giudizio impugnatorio. L'art. 7-quinquies si colloca esattamente in questo snodo: esso introduce un rimedio sostanziale – l'inutilizzabilità – destinato a operare proprio quando la violazione incide su diritti di libertà, colmando un vuoto strutturale del sistema e rafforzando la tutela del contribuente nella fase genetica della pretesa.

2. Il sistema previgente e la svolta dell'art. 7-quinquies

Per comprendere appieno la portata innovativa dell'art. 7-quinquies, è necessario ripercorrere il sistema precedente, caratterizzato da un equilibrio instabile tra dottrina e giurisprudenza. La dottrina aveva elaborato due grandi modelli teorici: da un lato, la teoria dell'invalidità derivata; dall'altro, la teoria dell'inutilizzabilità. Una terza via, più raffinata, aveva già anticipato un modello vicino a quello attuale, riferendo il divieto di impiego della prova illegittima direttamente all'atto impositivo come vizio della motivazione.

Sul versante giurisprudenziale, la Cassazione aveva consolidato un orientamento restrittivo, secondo il quale la violazione delle regole istruttorie rilevava solo se incideva su diritti fondamentali di rango costituzionale. Da questa impostazione discendevano conseguenze operative molto limitative: la mancanza dell'autorizzazione ex art. 33, comma 3, d.P.R. 600/1973 non comportava inutilizzabilità; gli elementi acquisiti oltre i termini dell'art. 12, comma 5, non erano inutilizzabili perché il termine era ritenuto ordinatorio.

In questo quadro, il contributo della giurisprudenza europea diventa decisivo per comprendere quali limiti convenzionali gravino sull'attività istruttoria. Tre sentenze della Corte EDU, rese tra il 2025 e il 2026, offrono una chiave di lettura particolarmente utile: *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia* (6 febbraio 2025), *Edilsud c. Italia* (8 marzo 2026) e *Ferrieri e Bonassisa c. Italia* (8 gennaio 2026). Esse convergono nel delineare un quadro di garanzie che il nuovo art. 7-quinquies recepisce e sistematizza.

2.1. Italgomme: accessi ai locali commerciali

La sentenza *Italgomme* rappresenta un passaggio fondamentale nella definizione convenzionale dei limiti ai poteri di accesso e ispezione. La Corte ha rilevato che il sistema italiano attribuiva alle autorità fiscali un potere di intervento estremamente ampio, privo di criteri selettivi, di limiti oggettivi e di garanzie procedurali idonee a prevenire abusi. Gli accessi comportavano l'esame, la copia e talvolta il sequestro di scritture contabili incidendo sulla sfera protetta dall'art. 8 CEDU. La Corte ha chiarito che tali misure costituivano un'ingerenza nella vita privata e nella corrispondenza dei ricorrenti e che, per essere legittime, avrebbero dovuto essere accompagnate da garanzie adeguate contro arbitri e abusi. Il sistema italiano, invece, non prevedeva alcun controllo giurisdizionale effettivo, né ex ante né ex post, sulla legittimità, necessità e proporzionalità dell'accesso. La sentenza *Italgomme* conferma che l'inutilizzabilità non è un rimedio eccezionale, ma la conseguenza fisiologica della violazione di norme poste a tutela della legalità dell'azione amministrativa.

2.2. Edilsud: accessi in locali ad uso promiscuo

La sentenza *Edilsud* completa il quadro affrontando il tema degli accessi in locali ad uso promiscuo. Quando i locali commerciali coincidono o si sovrappongono con spazi destinati ad abitazione, l'ingerenza incide direttamente sul nucleo più intenso della tutela dell'art. 8 CEDU. Anche in questo caso la Corte ha censurato la disciplina italiana per l'assenza di criteri selettivi, limiti oggettivi e garanzie procedurali idonee a prevenire abusi, nonché per la mancanza di un controllo giurisdizionale effettivo. *Edilsud* rappresenta il terzo pilastro della "dottrina Italgomme", perché dimostra che la disciplina italiana degli accessi è strutturalmente priva dei requisiti di qualità della legge richiesti dall'art. 8 CEDU.

2.3. Ferrieri e Bonassisa: indagini finanziarie e dati bancari

La sentenza *Ferrieri e Bonassisa* affronta il tema dell'accesso ai dati bancari. Anche in questo caso la Corte ha rilevato che il quadro normativo italiano attribuiva alle autorità fiscali una discrezionalità illimitata, priva di criteri selettivi, limiti oggettivi e garanzie procedurali, e che l'assenza di un controllo giurisdizionale o indipendente rendeva l'ingerenza arbitraria e non prevista dalla legge. L'inutilizzabilità diventa così un rimedio reale, capace di incidere sulla tenuta dell'atto impositivo.

2.4. L'inefficacia della tutela giurisdizionale ex post

La giurisprudenza convenzionale ha potuto affermarsi con tanta forza anche perché il sistema interno non offre una tutela effettiva contro le violazioni commesse nella fase istruttoria. Gli atti di accesso, ispezione e acquisizione documentale non sono autonomamente impugnabili. La tutela è quindi differita all'atto impositivo, con la conseguenza che la lesione dei diritti di libertà – una volta verificatasi – non può essere rimossa. La Corte EDU ha più volte rilevato questa inadeguatezza strutturale, sia nel caso *Italgomme*, sia nel precedente *Ravon*, sottolineando che un controllo solo ex post non soddisfa il requisito di effettività richiesto dall'art. 8 CEDU. L'art. 7-quinquies interviene proprio su questo punto, offrendo un rimedio interno che consente di neutralizzare gli effetti dell'acquisizione illegittima anche in assenza di un controllo giurisdizionale immediato sull'atto istruttorio.

2.5. Le reazioni della Cassazione: ordinanze 11910/2025, 25751/2025 e 2510/2026

Le tre ordinanze della Cassazione depositate tra il 2025 e il 2026 segnano l'avvio di un percorso di revisione profonda della disciplina degli accessi e delle indagini finanziarie alla luce della giurisprudenza CEDU. L'ordinanza n. 11910/2025 è la prima a prendere atto della sentenza *Italgomme*, assegnando alle parti un termine per contraddire sulla sua rilevanza. L'ordinanza n. 25751/2025 registra lo *ius superveniens* rappresentato dall'art. 13-bis del d.l. 84/2025, che modifica l'art. 12 dello Statuto introducendo l'obbligo di motivazione dell'autorizzazione all'accesso. Infine, l'ordinanza n. 2510/2026 estende il ragionamento al terreno delle indagini finanziarie, recependo gli argomenti sviluppati dalla Corte EDU nella sentenza *Ferrieri e Bonassisa* e sollecitando un confronto sulla compatibilità dell'art. 32 del d.P.R. 600/1973 con l'art. 8 CEDU e con l'art. 117, comma 1, Cost. In tutte e tre le ordinanze emerge un dato comune: la Cassazione riconosce che la disciplina interna presenta profili di incompatibilità strutturale con gli standard convenzionali e che l'interpretazione conforme potrebbe non essere sufficiente, aprendo la strada a possibili rimesse alla Corte costituzionale.

3. Motivazione, prova e vincoli strutturali

La riforma ha superato radicalmente l'impianto precedente, attribuendo rilevanza espressa ai termini dell'art. 12, comma 5, e soprattutto eliminando il requisito della lesione di un diritto fondamentale. Ma il vero salto di qualità non sta solo nell'introduzione dell'inutilizzabilità, bensì nel suo coordinamento con il nuovo regime della motivazione degli atti impositivi. L'art. 7, comma 1, impone di indicare nella motivazione i mezzi di prova su cui si fonda la pretesa; il comma 1-bis vieta di modificarli, integrarli o sostituirli in giudizio. Ne deriva che l'inutilizzabilità opera sul piano della fondatezza dell'atto, mentre il vincolo motivazionale impedisce all'amministrazione di recuperare in giudizio ciò che non ha indicato nell'atto. Il sistema si completa con l'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 546/1992, secondo cui l'atto va annullato se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o insufficiente.

4. Il principio di proporzionalità come criterio di selezione delle violazioni rilevanti

Il criterio finalistico che governa l'art. 7-quinquies trova un ulteriore fondamento nel principio di proporzionalità introdotto dall'art. 10-ter dello Statuto. La legittimità dell'acquisizione probatoria non dipende solo dal rispetto formale delle regole, ma anche dalla necessità e adeguatezza della misura rispetto allo scopo perseguito. Ogni compressione dei diritti del contribuente deve essere indispensabile e commisurata, e l'amministrazione deve preferire, tra più strumenti idonei, quello meno invasivo. Ne deriva che la violazione del principio di proporzionalità può integrare un limite sostanziale all'acquisizione probatoria, conducendo all'inutilizzabilità degli elementi raccolti. Il principio di proporzionalità diventa così un criterio interpretativo decisivo per distinguere tra irregolarità sanabili e violazioni che comportano un divieto di acquisizione.

5. Conclusioni

L'art. 7-quinquies non introduce un automatismo, né un modello di inutilizzabilità generalizzata, né un sistema che possa essere applicato senza un'analisi attenta della funzione delle norme violate. Al contrario, la riforma impone un metodo, una postura interpretativa che richiede di leggere ogni regola dell'attività istruttoria nella sua collocazione sistematica, nella sua ratio e nel suo rapporto con i limiti sostanziali del potere amministrativo. L'inutilizzabilità non è una sanzione formale, ma una conseguenza sostanziale che incide direttamente sulla prova della pretesa. L'atto impositivo non è annullabile perché mal motivato, ma perché infondato: la prova manca, è contraddittoria o insufficiente. La riforma rafforza il vincolo motivazionale, impedendo all'amministrazione di sostituire in giudizio le prove indicate nell'atto. In questo quadro, l'inutilizzabilità assume una funzione di garanzia e, al tempo stesso, di disciplina del potere amministrativo.

Lo stato dell'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale, ad oggi, non consente di delineare con esattezza quali saranno le linee evolutive dell'interpretazione e dell'applicazione delle norme alla luce delle pronunce sopra indicate; certamente ci sono tutte le premesse perché si assista a interventi incisivi e profondi, e spetterà all'interprete coglierne appieno la portata applicativa.

Napoli, 17 aprile 2026

Angelo Renna