



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 25/09/2025

COMMISSIONE DIRITTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Accessi Ispezioni Verifiche

Garanzie e diritti del Contribuente

Dott. Michele Vitello



ACCESSI

INVITI

CONTROLLI AUTOMATIZZATI



CONTROLLI AUTOMATIZZATI

DPR 29 settembre 1973, n. 600

Art. 36 bis - Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni.

Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti **in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.**

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, **l'Amministrazione finanziaria provvede a:**

- *correggere* gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, imposte, contributi e premi;
- *correggere* gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, contributi e premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- *ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti*
- *ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge*
- *ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti*
- *controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.*



DPR 26 ottobre 1972, n. 633

Art. 54 bis - Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni

Avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:

- *correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;*
- *correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;*
- *controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma.*



INVITI

DPR 29/09/1973 n. 600

Art. 32 – Poteri degli Uffici

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

- procedere all'esecuzione di **accessi, ispezioni e verifiche** a norma del successivo articolo 33
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, **a comparire**
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, **a esibire o trasmettere atti e documenti**
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti

Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che **non può essere inferiore a quindici giorni**

Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa



DPR 26/10/1972 n. 633

Art. 51 - Attribuzione e poteri degli uffici dell'imposte sul valore aggiunto

Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono all'accertamento e alla riscossione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità e degli altri obblighi stabiliti dal presente decreto...

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono:

- procedere all'esecuzione di **accessi, ispezioni e verifiche** ai sensi del successivo art. 52;
- invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture
- richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi la comunicazione di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie
- richiedere notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa
-



Accessi, Ispezioni, Verifiche

DPR 26/10/1972 n. 633

Art. 52 – Accessi, ispezioni, verifiche

Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore...

... per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni



DPR 29/09/1973 n. 600

Art. 33 - Accessi, ispezioni e verifiche.

Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'[art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.](#)



L'ACCESSO

E' un atto amministrativo che consente di entrare e permanere (anche senza il consenso di chi ne ha la disponibilità) nei locali in cui un soggetto svolge la propria attività, talvolta anche nei locali adibiti ad abitazione
Per LOCALE si intende non solo l'immobile bensì anche autovetture, aeromobili, natanti.

L'accesso avviene solitamente con un numero di verificatori congruo alle dimensioni dell'impresa e spesso in abiti civili - **art. 7 - DECRETO-LEGGE 13 maggio 2011, n. 70** - e quasi sempre senza il dispiegamento di armi



Art. 12 - Legge 27/07/2000 n. 212

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

art. 35 c. 2 lett. d) DPR 633/72

Comma 1

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.

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. *

Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

**** in vigore dal 02/08/2025 - Modificato dal Decreto-legge del 17/06/2025 n. 84 Articolo 13 bis***



Comma 2

Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, **nonchè dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.**

Comma 3

Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

Comma 4

Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.



Comma 5

La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio**. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. **Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente** di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, **non può essere superiore a quindici giorni lavorativi** contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, **devono essere considerati i giorni di effettiva presenza** degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente

Comma 6

Il contribuente, nel caso ritenga che i **verificatori procedano** con modalità **non conformi alla legge**, può rivolgersi anche al Garante del contribuente

Comma 7

COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 30 DICEMBRE 2023, N. 219



Dove possono essere eseguiti gli accessi?

Art. 52 – dpr 633/72

Locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali

Necessita autorizzazione -che ne indica lo scopo- rilasciata dal capo dell'ufficio

Locali promiscui

Necessita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica – (formalità ??)

Locali destinati all'esercizio di arti e professioni

In presenza del titolare o suo delegato

Presso l'abitazione del contribuente

Autorizzazione del Procuratore della Repubblica - gravi indizi di violazione



perquisizioni personali

Apertura coattiva di:

borse, casseforti, mobili, ripostigli

segreto professionale

L'art. 200 del cpp prevede che i professionisti *«non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria»*

D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6

Va redatto un verbale per ogni accesso.

Verbale deve essere sottoscritto dal contribuente - che ha diritto ad averne copia - o da chi lo rappresenta.



Come dobbiamo comportarci?

Non perdere le staffe

Chiamare il professionista

ADR

Non divagare



Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU) del 06 febbraio 2025 (causa ITALGOMME)
paragrafi nn. 147 – 148 e 149

Cosa dice in sintesi questa sentenza:

... che la normativa Italiana contrasta con **l'art. 8 della Legge n. 848 del 04 agosto 1955** di ratifica ed esecuzione della CEDU, che testualmente dispone:

- “1. Ogni persona ha diritto al rispetto della sua vita privata e familiare, del suo domicilio e della sua corrispondenza.*
- 2. Non può esservi ingerenza della pubblica autorità nell'esercizio di tale diritto se non in quanto tale ingerenza sia prevista dalla legge e in quanto costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, o la protezione dei diritti e delle libertà altrui.”*



A giudizio della Corte, le disposizioni legislative in tema di **discrezionalità dei verificatori**, che fino ad ora abbiamo commentato, sono insufficienti.

Del resto, nessuna giustificazione specifica/motivata è richiesta per autorizzare accessi in locali adibiti all'esercizio di attività commerciali e industriali.

Tale ingerenza deve essere necessariamente prevista dalla legge ed evitare forme arbitrarie da parte delle autorità che procedono ai controlli.

La Corte ha poi rilevato che la disciplina Italiana:

- non richiede alle autorità nazionali di indicare ciò che si aspettano di trovare in riferimento agli anni oggetto di accertamento ne fornisce indicazioni secondo le quali deve essere evitato l'accesso indiscriminato;
- non prevede la possibilità di rimuovere o dichiarare inammissibili come prove a carico del contribuente i documenti e gli elementi non connessi all'oggetto delle misure in contestazione

... pertanto, la Corte ritiene che le condizioni previste dalla legge risultino troppo vaghe per delimitare in modo sufficiente un siffatto potere discrezionale da parte di Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza...

Inoltre: le **garanzie procedurali** sono **inidonee a proteggere i contribuenti dagli abusi e dall'arbitrarietà**

La Corte ha dato atto che la Giurisprudenza Italiana ha concesso al contribuente la possibilità di contestare l'autorizzazione alla verifica fiscale dinanzi le CGT impugnando l'avviso di accertamento ...

- tuttavia il caso riguardava l'accesso presso il domicilio privato del contribuente e quindi si rileva una carenza di esempi giurisprudenziali relativi a reclami di autorizzazioni -innanzi il giudice tributario- relative ad accessi in locali commerciali o adibiti all'esercizio di attività professionali;
- se anche i giudici tributari hanno il potere di annullare un avviso di accertamento in caso di illegittimità dell'autorizzazione, la possibilità di contestare l'autorizzazione dipende dal fatto che sia stato emanato un avviso di accertamento; **ergo: il ricorso è potenziale e incerto;**
- pur ritenendo possibile un ricorso dinanzi al giudice civile, non si comprende come un giudice ordinario possa esercitare un controllo significativo su tali misure;
- Infine il ricorso al Garante del Contribuente, dice la Corte, non porta a decisioni vincolanti ma semplici raccomandazioni all'amministrazione finanziaria; **ergo: nessuna (poca) influenza ai fini delle garanzie contro l'arbitrarietà previste dall'art. 8** sopra menzionato



La Corte -pertanto- indica le misure necessarie che lo Stato italiano deve prevedere nell'ordinamento interno al fine di legittimare le autorità nazionali a svolgere le verifiche fiscali presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale:

- a) la normativa deve **imporre l'obbligo** di fornire una motivazione che giustifichi l'accesso;
- b) **deve** stabilire garanzie che evitino un accesso indiscriminato;
- c) **deve** prevedere il diritto del contribuente di essere informato dei motivi che giustificano l'accesso (*al più tardi al momento dell'avvio della verifica*);
- d) **deve prevedere** un controllo giurisdizionale effettivo: non è possibile subordinare l'ammissibilità dei ricorsi solamente dopo l'emissione di un avviso di accertamento; se il contribuente ritiene che i verificatori abbiano eseguito un accesso illegittimo dovrebbe essere possibile procedere anche prima che il controllo sia completato.



Alla luce di quanto sopra, il Legislatore Italiano è intervenuto con Decreto-legge del 17/06/2025 n. 84 Articolo 13 bis che ha modificato l'art. 12 c. 1 dello Statuto del Contribuente in vigore dal 02/08/2025 che abbiamo visto prima nonché con il **disegno di legge n. 1376 dell' 11/02/2025** che comporta modifiche all'art. 52 del DPR 633/72 nonché all'art. 33 del DPR 600/73



Disposizioni in materia di rafforzamento del rispetto del domicilio e del diritto di difesa del contribuente nell'ambito di accessi, ispezioni e verifiche di natura fiscale

Iter

5 marzo 2025: assegnato (non ancora iniziato l'esame)

Successione delle letture parlamentari		
S.1376	assegnato (non ancora iniziato l'esame)	5 marzo 2025

Iniziativa Parlamentare

Pierantonio Zanettin (FI-BP-PPE)

Cofirmatari »

Natura

ordinaria

Presentazione

Presentato in data **11 febbraio 2025**; annunciato nella seduta n. 271 dell'11 febbraio 2025.

Classificazione TESEO

ACCERTAMENTI FISCALI, ISPEZIONI, TUTELA DEI CONSUMATORI E DEGLI UTENTI

Articoli »

Assegnazione

Assegnato alla **2ª Commissione permanente (Giustizia)** in sede redigente il 5 marzo 2025.

Annuncio nella seduta n. 281 del 5 marzo 2025.

Parere delle commissioni 1ª (Aff. costituzionali), 5ª (Bilancio), 6ª (Finanze), 9ª (Industria e agricoltura)



Sarà sufficiente la modifica dell'art. 12 c.1 dello Statuto del Contribuente ?

Infatti:

- manca l'obbligo di fornire una specifica e adeguata motivazione dei gravi indizi e di giustificare di conseguenza la verifica fiscale;
- non è previsto che il contribuente al più tardi al momento della via della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica, del suo diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica;
- non viene prevista la sanzione per l'inosservanza del nuovo precetto;
- non è prevista l'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in modo illegittimo ed immotivato;
- non viene prevista alcuna tutela immediata;
- non viene prevista la possibilità di impugnare subito il processo verbale di verifica;



Sole24ore del 03/09/2025 – Prof. Marco di Siena

In questo periodo la foresta pietrificata è percorsa da evidenti movimenti. La foresta pietrificata è quella della disciplina dell'istruttoria tributaria mentre i movimenti sono quelli che si sono innescati per effetto della sentenza Cedu Italgomme e che ha comportato la modifica nell'articolo 12, comma uno, dello statuto del contribuente (che abbiamo visto prima).

Ci si chiede: quali sono le distonie attualmente caratterizzanti l'istruttoria tributaria? E questi movimenti sono sufficienti a rimuovere tali distonie?

Infatti, le violazioni procedurali o la rimozione in concreto del controllo giudiziale sui gravi indizi di violazione legittimante l'accesso, non costituiscono, dei difetti normativi: sono tutte elaborazioni interpretative di matrice giurisprudenziale, delle elaborazioni che nel corso del tempo hanno contribuito in modo netto a sbilanciare la relazione fra le parti del rapporto impositivo in corso di ispezione... si sono poi accompagnate delle vere e proprie amnesie secondarie come l'omessa formalizzazione del codice di comportamento dei verificatori pur disciplinato dall'articolo 15 dello statuto del Contribuente o il carattere esangue dell'attività del garante del contribuente. È allora corretto chiedersi se i movimenti di cui si diceva prima saranno effettivamente in grado di riequilibrare il rapporto fra poteri ispettivi e diritti del contribuente, come evidenziato infatti il problema non è solo di carattere legislativo ma anche interpretativo e talvolta applicativo.... **altrimenti i principi di collaborazione e buona fede restano una petizione di principio sprovvista di concretezza.**





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

COMMISSIONE DIRITTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

**Grazie per
l'attenzione**

