

Le modifiche allo Statuto del contribuente e le motivazioni rafforzate dell'accesso nei locali aziendali

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Riforma accertamento e contenzioso 2025

Scopri di più

L'**accesso** consiste nel **potere riconosciuto alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate**, dall'[art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), richiamato dall'[art. 33, comma 1, D.P.R. n. 600/1973](#), nonché dall'[art. 35, Legge n. 4/1929](#), di **"entrare"** in un determinato luogo **ove il contribuente esercita un'attività commerciale**, agricola, artistica o professionale, **anche senza il consenso del soggetto che ne ha la disponibilità**, al fine di eseguirvi un controllo fiscale.

Già in passato, con l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico dello Statuto dei diritti del contribuente, il presupposto generale legittimante il potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, **è subordinato** alla sussistenza di **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**.

In sintesi, per **espressa disposizione normativa**, ai sensi dell'[art. 12, Legge n. 212/2000](#):

- 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**. 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**.
- **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**, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Con riferimento alle **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo** ove il contribuente esercita la propria attività, la circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza (Volume I - Parte II - Poteri ispettivi in materia fiscale - Capitolo 3, *"poteri concernenti*

l'esecuzione di attività ispettive presso la sede e/o il domicilio del contribuente") ha chiarito che il Legislatore ha individuato, quale **presupposto generale legittimante il potere di accesso** presso i locali destinati all'esercizio di attività d'impresa, agricola o di lavoro autonomo, la **sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**.

Quindi, sulla scorta delle indicazioni diramate dal Comando Generale della Guardia di Finanza, tale potere può essere esercitato solo **previa adeguata valutazione della sua concreta utilità** e, in via generale, quando sia richiesto, da un lato, dalla **necessità di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni tributarie altrimenti non individuabili** e, dall'altro, **dall'opportunità di effettuare rilevamenti fisici e operazioni di riscontro materiale o documentale non altrimenti eseguibili, se non presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività**.

In sintesi, le effettive esigenze di indagine ricorrono quando risulta indispensabile **effettuare mirati controlli presso la sede aziendale**, articolati sulla base delle seguenti direttrici:

- **effettuazione delle giacenze di magazzino, al fine di verificare la corrispondenza tra la giacenza contabile e la giacenza fisica della merce presente presso i locali aziendali;**
- **identificazione del personale dipendente, al fine di individuare eventuali fenomeni di lavoro sommerso;**
- **esecuzione di riscontri materiali (ad esempio, la rilevazione della consistenza di cassa, il riscontro dei cespiti ammortizzabili);**
- **acquisizione e successivo esame della documentazione extracontabile reperita in esito alle ricerche effettuate presso i locali aziendali.**

Come noto, con l'[**art. 13-bis, D.L. n. 84/2025**](#), inserito in fase di conversione dalla **Legge n. 108/2025** pubblicata nella **Gazzetta Ufficiale del 1° agosto 2025**, con **decorrenza 2 agosto 2025**, sono entrate in vigore le novità relative alle **"motivazioni dell'accesso nei locali aziendali"**.

Per effetto della novella normativa, con decorrenza **dal 3 agosto 2025**, **negli atti di autorizzazione e nei relativi processi verbali (ad esempio, verbale di verifica, verbale di operazioni compiute)** devono essere espressamente e adeguatamente **indicate e motivate le circostanze** (ossia le esigenze effettive di indagini e controllo sul luogo che hanno determinato la scelta di procedere all'accesso) **e le condizioni che hanno giustificato l'accesso**, ovvero le **ragioni poste alla base dell'avvio della verifica o del controllo presso la sede commerciale professionale del contribuente**.

In data **12 novembre 2025**, il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** ha diramato un **interessante documento di ricerca** intitolato **"Le verifiche fiscali all'indomani della sentenza ITALGOMME: il nuovo articolo 12 dello Statuto del Contribuente"**, che illustra l'impatto delle novità alla luce dei principi affermati dalla **Corte Europea dei Diritti dell'Uomo** (sentenza 6 febbraio 2025 – causa n. 36617/2018 e altre).

La valutazione della Corte prende le mosse dal presupposto per cui **anche il luogo dove viene svolta l'attività economica** (domicilio fiscale) deve **godere delle medesime garanzie riservate al "domicilio privato"**, atteso che anche nel primo caso rilevano interessi meritevoli di tutela a favore del contribuente ispezionato.

In buona sostanza, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo **intende sottrarre l'autorizzazione** agli accessi fiscali da qualsiasi **discrezionalità** e, quindi, consentire in ogni momento **l'eventuale tutela giurisdizionale** fin dall'avvio della verifica fiscale, **indipendentemente dall'emissione dell'eventuale avviso di accertamento**.

Si è così voluto **fortemente valorizzare** il **principio di legalità** anche perché, sulla base dell'impostazione unionale, la Corte ha **allargato il concetto di domicilio da tutelare** limitato, in Italia, a quello domestico/privato.

Quindi, sorge la necessità di imporre **regole più precise e più puntuali per l'esercizio del potere di accesso** presso i locali aziendali con particolare riferimento ai **presupposti e alle condizioni per effettuare una verifica fiscale**, onde garantire una **difesa più adeguata**.

Con **riferimento al perimetro e al contenuto della "nuova" motivazione delle autorizzazioni** e dei processi verbali il citato documento del CNDCEC analizza, tra gli altri, **i profili relativi alla "fonte di innesco" del controllo fiscale**.

Sul punto viene evidenziato che **l'oggetto della "nuova" motivazione** attiene esclusivamente ai **presupposti di fatto delle verifiche**, ossia alla **fonte di innesco del controllo**.

Si tratta, nello specifico, **dell'indicazione degli elementi e dei dati in possesso degli organi verificatori** che **giustificano l'avvio dell'attività ispettiva** i quali, pertanto, **dovranno essere indicati nell'atto autorizzativo o nel relativo processo verbale**.

A titolo esemplificativo, **nell'ipotesi di un controllo incrociato**, che scaturisce in capo a un fornitore nei confronti del quale un altro ufficio abbia formulato appositi rilievi, il citato documento ritiene che **l'atto autorizzativo o il processo verbale** devono indicare **i dati del fornitore e ogni altro elemento emerso in capo a questi** al termine della relativa attività ispettiva, **il quale giustifica l'avvio del controllo fiscale nei confronti del contribuente verificato**.

La norma, come detto, oltre alle **condizioni che legittimano l'esercizio del potere di accesso presso i locali aziendali o professionali**, ossia **le ragioni alla base dell'avvio dell'attività di verifica**, impone anche di motivare le **relative circostanze**, ossia **le esigenze effettive di indagine e di controllo sul luogo**.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nel più volte citato documento intitolato **"Le verifiche fiscali all'indomani della sentenza ITALGOMME: il nuovo articolo 12 dello Statuto del Contribuente"**, ritiene infine che la **violazione del c.d. obbligo**



motivazionale rafforzato, introdotto dal D.L. n. 84/2025, possa comportare “l’inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di Legge”, ex [art. 7-quinquies, Legge n. 212/2000](#).