

Avv. Renato Braconi

AVVOCATO TRIBUTARISTA
Analista

PROGETTO DI LEGGE

REVISIONE SISTEMICA NORMATIVA

< ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE FISCALI >

A SEGUITO DELLA

SENTENZA CORTE E.D.U. ITALGOMME

STUDIO INDIPENDENTE
Ricerca & Analisi Tributaria

Avv. Renato Braconi

AVVOCATO TRIBUTARISTA
Analista

PROGETTO DI LEGGE
REVISIONE SISTEMICA NORMATIVA
< ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE FISCALI >

A SEGUITO DELLA

SENTENZA CORTE E.D.U. ITALGOMME

Versione digitale

Versione cartacea

<https://amzn.eu/d/00cnuufA>

ISBN-13 : 979-8258734921
Amazon

STUDIO INDIPENDENTE
Ricerca & Analisi Tributaria

Premessa

Sentenza Corte E.D.U. Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia - 06.02.2025

1. Il caso e i ricorrenti

Con sentenza del 6 febbraio 2025, la Prima Sezione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha pronunciato la decisione *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia* (ricorsi nn. 36617/18 e altri 12), riunendo in un'unica pronuncia tredici ricorsi proposti da dodici persone giuridiche e da un cittadino italiano titolare di ditta individuale.

I fatti comuni a tutti i ricorsi riguardavano l'accesso e l'ispezione nei locali commerciali, nelle sedi legali o nei locali adibiti all'esercizio di attività professionali dei ricorrenti, nonché l'esame, la copia e il sequestro delle scritture contabili, dei libri sociali, delle fatture e di altri documenti relativi alla contabilità e all'accertamento fiscale. Le misure erano state adottate da ufficiali o agenti della Guardia di Finanza o da funzionari dell'Agenzia delle Entrate al fine di valutare il rispetto da parte dei ricorrenti degli obblighi fiscali. Le autorizzazioni erano state rilasciate dai capi dei locali uffici dell'Agenzia delle Entrate ovvero dai comandanti della Guardia di Finanza, ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 e dell'articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73. In tutti i casi i ricorrenti ottemperavano alle richieste, lasciando che i funzionari svolgessero le verifiche e producendo i documenti richiesti, in ragione delle sanzioni amministrative e delle conseguenze negative che sarebbero derivate dal diniego (parr. 9-10).

I ricorrenti lamentavano, ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione, l'eccessiva ampiezza del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali dalla legislazione interna e l'assenza di sufficienti garanzie procedurali, nonché la mancanza di qualsiasi controllo giurisdizionale o indipendente, né *ex ante* né *ex post*, sulle misure contestate (parr. 1-2).

2. Il parametro convenzionale: l'articolo 8 C.E.D.U. e la nozione di domicilio

L'articolo 8 della Convenzione garantisce ad ogni persona il diritto al rispetto del proprio domicilio e della propria corrispondenza, ammettendo ingerenze da parte delle autorità pubbliche solo ove previste dalla legge e necessarie, in una società democratica, al perseguimento di scopi legittimi.

La Corte ha ribadito, in linea con la propria giurisprudenza consolidata, che l'articolo 8 deve essere interpretato nel senso di includere, per una società, il diritto al rispetto della sua sede sociale, delle sue succursali e degli altri locali commerciali, nonché il diritto al rispetto dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività professionale (par. 76). Non vi è dunque, sotto il profilo convenzionale, alcuna distinzione qualitativa tra abitazione privata e locali in cui si esercita un'attività economica o professionale: gli uni e gli altri fruiscono della medesima protezione.

Nel caso di specie, sebbene le misure contestate non fossero equivalenti a operazioni coercitive di perquisizione e sequestro penale - e non fossero esecutive a pena di sanzioni penali - i ricorrenti erano tuttavia soggetti all'obbligo giuridico di conformarsi alle richieste delle autorità, poiché il diniego avrebbe comportato l'irrogazione di sanzioni amministrative e conseguenze probatorie gravemente sfavorevoli. La Corte ha, pertanto, concluso che le misure contestate costituivano un'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro domicilio e della loro corrispondenza ai sensi dell'articolo 8 (parr. 78-79).

3. Le carenze strutturali della normativa italiana

La Corte ha sviluppato la propria analisi attorno a due profili distinti, entrambi ritenuti costitutivi della violazione: la mancata delimitazione del potere discrezionale delle autorità e l'assenza di sufficienti garanzie procedurali.

3.1 Il margine discrezionale illimitato delle autorità

Quanto alle <circostanze e condizioni> che legittimano l'accesso, la Corte ha rilevato che le disposizioni nazionali applicabili - l'articolo 35 della Legge n. 4/29, gli articoli 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72 e gli articoli 32 e 33 del D.P.R. n. 600/73 - si limitano ad attribuire alle autorità fiscali il potere di accedere a locali commerciali e professionali ai fini dell'accertamento fiscale e del contrasto dell'evasione, senza indicare alcuna condizione sostanziale, alcun presupposto specifico né alcun obbligo di motivazione. La Corte di Cassazione ha del resto chiarito che l'autorizzazione per l'accesso a locali commerciali costituisce un <mero adempimento procedurale>, non necessitante di motivazione; e che la Guardia di Finanza non abbisogna neppure di autorizzazione scritta (parr. 60-61 e 109). La Corte E.D.U. ha ritenuto tali condizioni insufficienti per definire la portata del margine discrezionale delle autorità, consentendo di fatto l'effettuazione di accessi meramente esplorativi privi di qualsiasi giustificazione specifica (parr. 113-114).

Quanto all'<oggetto e alla portata> delle misure, l'articolo 52, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 consente che l'ispezione si estenda a tutti i libri, registri, documenti e scritture presenti nei locali - compresi quelli la cui tenuta non è obbligatoria - e la Corte di Cassazione ha affermato che la portata delle prove acquisibili non è limitata agli anni fiscali soggetti a verifica né a specifiche violazioni (parr. 62 e 116). Alle autorità nazionali non è richiesto di indicare ciò che si aspettano di trovare in relazione agli anni oggetto di accertamento, né sono previste misure per evitare accessi indiscriminati o per dichiarare inammissibili i documenti non connessi con l'oggetto della misura (par. 119). La Corte E.D.U. ha concluso che il quadro giuridico interno non ha fornito garanzie adeguate ed effettive per prevenire l'esercizio di un potere discrezionale illimitato circa l'adeguatezza, il numero, la durata e la portata delle operazioni (par. 120).

3.2 L'assenza di sufficienti garanzie procedurali

La Corte ha poi esaminato l'esistenza di garanzie procedurali idonee a proteggere i ricorrenti da abusi e arbitrarietà, valutando specificamente i tre rimedi indicati dal Governo: il ricorso al giudice tributario, il ricorso ai giudici civili e il ricorso al Garante del Contribuente.

Quanto al <giudice tributario>, la Corte ha osservato che le autorizzazioni di accesso non sono direttamente impugnabili dinanzi a tale giudice, e che la contestazione in via indiretta - nell'ambito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento - è meramente potenziale, dipendente dall'eventuale emissione di tale avviso, e comunque disponibile soltanto a distanza di molto tempo dalle misure contestate; un rimedio divenuto disponibile dopo anni non può essere considerato sufficientemente tempestivo (parr. 124-130).

Quanto ai <giudici civili>, la Corte ha rilevato che il Governo non ha prodotto alcun esempio giurisprudenziale di casi in cui tale rimedio - peraltro strutturalmente ancorato a condizioni di accesso che il diritto interno non prevede per i locali commerciali - fosse stato esperito con successo. Nessun esempio è stato fornito neppure quanto alla possibilità di ottenere misure cautelari sospensive (parr. 131-134).

Quanto al <Garante del Contribuente>, la Corte ha preso atto che, come precisato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 25212/2022, tale organo non emette decisioni vincolanti ma mere raccomandazioni prive di efficacia coercitiva; ne ha pertanto escluso la qualificazione come rimedio effettivo ai fini della Convenzione (parr. 135-136).

4. La conclusione: violazione dell'articolo 8 e carattere sistemico della violazione

La Corte ha concluso all'unanimità che il quadro giuridico interno, pur fornendo una base legale generale per le misure contestate, non soddisfa i requisiti di <qualità di legge> imposti dalla Convenzione. In particolare - tenuto conto anche del più ampio margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati nei confronti delle persone giuridiche, del carattere meno grave dell'ingerenza rispetto alle perquisizioni coercitive e dell'importanza dello scopo in materia fiscale - il quadro normativo italiano attribuisce alle autorità nazionali un potere discrezionale illimitato sia quanto alle condizioni di attuazione delle misure, sia quanto al loro oggetto e alla loro portata, senza al contempo fornire garanzie procedurali sufficienti né un controllo effettivo sulla loro legittimità, necessità e proporzionalità. L'ingerenza non può, pertanto, essere considerata <prevista dalla legge> ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 2, della Convenzione. La violazione è stata accertata (parr. 139-140).

5. Gli obblighi conformativi ai sensi dell'articolo 46 C.E.D.U.

La Corte ha ritenuto che le carenze individuate siano tali da dar luogo a ulteriori ricorsi, e che la violazione abbia carattere <sistemico>, risultando dal contenuto del diritto interno pertinente come interpretato e applicato dai giudici nazionali. Ha, pertanto, applicato l'articolo 46 della Convenzione, indicando le misure generali che l'Italia è tenuta ad adottare per adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della pronuncia.

Sotto il primo profilo (par. 148), il quadro giuridico interno deve indicare, chiaramente, le circostanze e le condizioni in cui le autorità sono autorizzate ad accedere a locali commerciali e professionali, imponendo un obbligo di motivazione dell'autorizzazione ancorato a criteri predeterminati. Devono essere stabilite garanzie volte a evitare l'accesso documentale indiscriminato, o almeno la conservazione e l'utilizzo di documenti non connessi con l'obiettivo della misura. Al più tardi al momento dell'avvio della verifica, il contribuente deve avere il diritto di essere informato dei motivi che la giustificano, della sua portata, del diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzarla.

Sotto il secondo profilo (par. 149), il quadro giuridico interno deve prevedere un controllo giurisdizionale effettivo della misura contestata: tale controllo non deve essere subordinato all'emissione di un avviso di accertamento né essere disponibile solo al termine della procedura accertativa. Se il contribuente ritiene che i verificatori non agiscano conformemente alla legge, deve essere disponibile <una qualche forma di revisione semplificata intermedia e vincolante prima che il controllo sia completato>.

6. Il presente progetto di riforma come risposta agli obblighi convenzionali

Il presente progetto di riforma si propone di dare integrale attuazione agli obblighi conformativi derivanti dalla sentenza *Italgomme*, colmando in modo organico e sistematico le lacune strutturali del quadro normativo vigente su entrambi i profili indicati dalla Corte. Le modifiche agli articoli 52 e 33 dei rispettivi decreti presidenziali, l'introduzione degli articoli 52-bis, 52-ter e 52-quater nel D.P.R. n. 633/72, la modifica e l'introduzione, rispettivamente, degli articoli 13 e 13-bis della legge n. 212/2000

e il coordinamento con la disciplina della Guardia di Finanza di cui alla legge n. 4/29 costituiscono, nel loro insieme, una risposta puntuale e proporzionata al monito del giudice di Strasburgo, idonea a garantire la piena compatibilità dell'ordinamento tributario italiano con le prescrizioni dell'articolo 8 della Convenzione.

* * *

Disegno proposto

TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p align="center">Art. 52 D.P.R. 633/72 < Accessi, ispezioni, verifiche. ></p>	<p align="center">Art. 52 D.P.R. 633/72 < Accessi, ispezioni, verifiche. ></p>
<p><< 1. 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 di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, 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. Gli impiegati e i militari che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione, scritta e sottoscritta digitalmente con marcatura temporale, rilasciata dal capo dell'ufficio o dal comandante di reparto da cui dipendono. L'autorizzazione deve essere specificamente motivata, secondo quanto disposto dall'articolo 52-bis, commi 1-3, con riferimento ai presupposti normativi ed alle risultanze istruttorie acquisite allo stato del procedimento tributario, alle effettive e proporzionali esigenze ispettive che giustificano la necessità di procedere ad accesso nei locali in relazione ai presupposti, ai settori impositivi ed anni d'imposta sottoposti a verifica, agli elementi documentali, fattuali e giuridico-economici oggetto della verifica. Al fine di assicurare le esigenze di efficacia ed efficienza dell'azione ispettiva e l'osservanza dell'obbligo di segreto istruttorio, l'informativa di cui al precedente periodo, redatta anteriormente all'accesso, è secretata per quanto strettamente necessario, ferma la sua comunicazione al contribuente nel contenuto integrale all'esito della verifica. La secretazione è disposta con nota riservata motivata del</p>	<p><< 1. 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 di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, 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. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.</p>

<p>capo ufficio o comandante di reparto, sottoscritta digitalmente con marcatura temporale, producibile in giudizio su ordine del giudice in caso d'impugnazione dell'autorizzazione. La violazione della presente disposizione è valutata ai sensi degli articoli 1, 10, 12, 13, 10-ter e 7-quinquies L. 212/2000 e determina l'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti nel corso della verifica allorché risulti mancante l'autorizzazione, mancante, insufficiente, meramente apparente o illogica la motivazione, ingiustificata e rilevante la secretazione ovvero il contribuente dimostri un effettivo pregiudizio al diritto di difesa. L'inutilizzabilità, totale o parziale, è disciplinata dall'articolo 52-bis, comma 4.</p> <p>2. Per accedere a locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria altresì l'autorizzazione del procuratore della Repubblica.</p> <p>3. In ogni caso, l'accesso a locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.</p> <p>4. Ferma l'autorizzazione di cui al comma 1, l'accesso a locali esclusivamente abitativi può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di motivati gravi indizi di violazioni tributarie, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.</p> <p>5. Le autorizzazioni del procuratore della Repubblica di cui ai commi 2-4 sono motivate ai sensi del comma 1. La violazione della presente disposizione è valutata ai sensi degli articoli 1, 10, 12, 13, 10-ter e 7-quinquies L. 212/2000 e determina l'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti nel corso della verifica allorché risulti mancante l'autorizzazione, mancante, insufficiente, meramente apparente o illogica la motivazione, ingiustificata e rilevante la secretazione ovvero il contribuente dimostri un effettivo pregiudizio al diritto di difesa. L'inutilizzabilità, totale o parziale, è disciplinata dall'articolo 52-bis, comma 4.</p> <p>6. In assenza di consenso espresso e verbalizzato del contribuente, è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina competente in ragione del luogo in cui è eseguito</p>	<p>2. L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.</p> <p>3. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.</p> <p>4. L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.</p> <p>5. I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e</p>
--	--

<p>L'accesso per procedere durante l'accesso la verifica a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.</p> <p>L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.</p> <p>7. Ferma l'informativa di cui all'art. 52-bis, comma 5, i libri, registri, scritture e documenti specificamente richiesti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.</p> <p>8. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.</p> <p>9. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi precedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.</p> <p>10. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a</p>	<p>scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.</p> <p>6. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.</p> <p>7. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi precedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.</p> <p>8. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.</p> <p>9. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi</p>
---	---

<p>merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.</p> <p>11. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.</p> <p>12. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.</p> <p>13. Per l'esecuzione degli accessi presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'articolo 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51, si applicano le disposizioni del secondo e sesto comma dell'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. >></p>	<p>propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.</p> <p>10. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.</p> <p>11. Per l'esecuzione degli accessi presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'articolo 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51, si applicano le disposizioni del secondo e sesto comma dell'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. >></p>
TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p>Art. 52-bis D.P.R. 633/72 < Presupposti, condizioni, portata e limiti degli accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali e diversi. ></p>	<i>Ex novo</i>
<p><< 1. L'accesso ai locali di cui all'articolo 52, commi dal primo al quarto, può essere autorizzato, esclusivamente, quando ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <p>a) sia individuata con specificità l'imposta o le imposte oggetto di verifica e il periodo d'imposta o i periodi d'imposta di riferimento, che non possono eccedere i limiti</p>	

temporali previsti dalla legge per la notifica degli avvisi di accertamento;

b) la verifica nei locali sia necessaria in quanto le finalità ispettive non siano conseguibili, neppure parzialmente, attraverso l'accesso alle banche dati fiscali, finanziarie e doganali disponibili ovvero attraverso richieste documentali ai sensi dell'articolo 51, anche per fondato rischio di alterazione, distruzione o occultamento degli elementi istruttori; la valutazione della non sostituibilità della verifica nei locali deve risultare dall'autorizzazione ed essere correlata alle specifiche esigenze ispettive del caso concreto in rapporto alle risultanze dell'istruttoria allo stato svolta;

c) sussistano circostanze concrete e oggettivamente verificabili che rendano necessaria la presenza fisica nei locali, quali, in via esemplificativa:

1. l'accertamento dell'effettivo luogo di esercizio dell'attività, della localizzazione della sede legale o di direzione amministrativa o della presenza di una stabile organizzazione, qualora gli elementi disponibili facciano sorgere fondato dubbio sulla corrispondenza tra la sede dichiarata e quella reale ovvero sulla esistenza di una sede non dichiarata;
2. la verifica dell'esistenza, consistenza e qualità dei beni strumentali ammortizzabili;
3. il riscontro delle giacenze di magazzino e consistenze di cassa;
4. l'identificazione dei lavoratori dipendenti effettivamente impiegati;
5. l'identificazione di soggetti comunque impiegati nei locali a qualsiasi titolo, ivi compresi lavoratori autonomi, collaboratori, soci operativi e personale di imprese terze, al fine di verificarne la regolarità delle posizioni fiscali e contributive e la corrispondenza con i rapporti dichiarati;
6. l'effettuazione di rilievi, misurazioni o analisi qualitative che diano luogo a risposte, risultanze, estimazioni e valutazioni di natura tecnica non acquisibili a distanza;
7. la verifica dei consumi di materiali e fonti energetiche impiegate nella produzione;
8. il riscontro dei listini prezzi applicati;

9. la verifica del funzionamento, della configurazione e dell'utilizzo effettivo degli strumenti di registrazione dei corrispettivi e degli incassi, ivi compresi i registratori di cassa, i terminali POS e i sistemi informatici di gestione delle vendite, quando gli elementi disponibili indichino possibili irregolarità nella registrazione delle operazioni;
10. il riscontro della corrispondenza tra le operazioni risultanti dalla documentazione contabile e la struttura produttiva, gli impianti, i macchinari e le attrezzature effettivamente presenti nei locali, al fine di verificare la realtà materiale delle operazioni stesse;
11. il riscontro materiale degli asset oggetto di operazioni straordinarie o di cessioni infragruppo, nonché la verifica della struttura organizzativa e produttiva effettiva rilevante ai fini della valutazione dei prezzi di trasferimento e dei rapporti tra soggetti tra loro collegati o controllati;
12. la verifica dell'effettiva destinazione dei beni iscritti nell'attivo patrimoniale dell'impresa, con particolare riferimento all'uso esclusivo o promiscuo di beni immobili, veicoli, strumenti e attrezzature, ai fini del riscontro della loro inerenza all'attività e della corretta determinazione dei relativi componenti reddituali;
13. lo svolgimento di attività di riconciliazione, confronto e analisi che richiedano l'esame contestuale e coordinato di un insieme di dati contabili, extra-contabili, materiali e fattuali non altrimenti acquisibili senza la cognizione diretta dei verificatori;

ogni altra attività istruttoria per la quale sia dimostrato, nell'autorizzazione, che le finalità ispettive possono essere conseguite, esclusivamente, mediante accesso ai locali aziendali;

d) la misura sia proporzionata all'entità e alla natura delle irregolarità ipotizzate, tenuto conto della mole documentale ed ispettiva prevedibilmente necessaria, della durata stimata delle operazioni, del pregiudizio che l'accesso può arrecare all'attività ed alle relazioni del contribuente, nonché di pregresse o concomitanti verifiche anche di altre autorità fiscali.

2. L'autorizzazione di cui all'articolo 52, comma 1, deve essere redatta in forma scritta e contenere, a pena di

annullabilità rilevabile, su istanza di parte, in sede giurisdizionale, anche ai sensi dell'articolo 52-ter:

a) l'indicazione del soggetto nei cui confronti è disposta la misura, dei locali oggetto di accesso e dei relativi titolari di diritti reali o personali di godimento;

b) l'indicazione specifica delle imposte e dei periodi d'imposta oggetto di verifica;

c) l'esposizione delle effettive esigenze ispettive allo stato dell'istruttoria, della valutazione di non sostituibilità e delle concrete e specifiche operazioni ispettive di cui al comma 1, lettere b) e c), che giustificano la necessità della verifica nei locali;

d) l'indicazione dell'oggetto della verifica, con specificazione delle categorie di documenti, informazioni, dati ed elementi la cui acquisizione è reputata necessaria in relazione agli elementi di cui alla lettera c);

e) la durata massima prevista delle operazioni, determinata in modo proporzionato all'oggetto indicato, salvo proroga motivata disposta dalla medesima autorità autorizzante.

3. L'ispezione documentale e l'acquisizione di libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali, sono limitate alle categorie di documenti indicate nell'autorizzazione e a quelli strettamente inerenti, nonché alle imposte e ai periodi d'imposta ivi specificati. È vietata l'acquisizione, la copia o il sequestro di documenti, scritture o dati che non presentino un nesso diretto e riconoscibile con l'oggetto della verifica come definito nell'autorizzazione. Qualora nel corso dell'ispezione emergano elementi che giustifichino l'estensione dell'oggetto della verifica ad ulteriori imposte, periodi d'imposta o categorie documentali, l'estensione deve essere autorizzata con un'integrazione scritta motivata dell'autorizzazione originaria, prima che le relative acquisizioni abbiano luogo.

4. I documenti, le scritture, i dati e le informazioni acquisiti in violazione dei commi 1, 2 e 3 e dell'articolo 52, commi

dal primo al sesto, sono inutilizzabili in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità nell'ambito del procedimento tributario che origina dall'accesso e in ogni altro, ivi comprese le fasi di accertamento, di irrogazione delle sanzioni e di contenzioso. L'inutilizzabilità è rilevabile solo su istanza di parte proposta con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, nonché ai sensi dell'articolo 52-ter. L'inutilizzabilità non si estende ai documenti e alle informazioni privi di qualsiasi collegamento con il vizio rilevato ovvero acquisiti in modo autonomo, attraverso banche dati, richieste documentali, dichiarazioni o verifiche distinte dall'accesso viziato. Il contribuente ha diritto di ricevere apposita informativa scritta in ordine alle disposizioni che precedono e alle norme richiamate, ai sensi del comma 5, lettera c). La mancanza di informativa determina l'inutilizzabilità in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, anche ai sensi dell'articolo 52-ter, del materiale istruttorio acquisito in sede di accesso. L'inutilizzabilità di cui al precedente periodo non si estende ai documenti e alle informazioni privi di qualsiasi collegamento con il vizio rilevato ovvero acquisiti in modo autonomo, attraverso banche dati, richieste documentali, dichiarazioni o verifiche distinte dall'accesso viziato, ovvero successivamente all'informativa originariamente omessa.

5. Al momento dell'avvio delle operazioni di accesso e, in ogni caso, prima del compimento di qualsiasi ispezione o acquisizione documentale, il contribuente o il suo rappresentante deve essere informato, in forma scritta e con consegna di copia:

- a) dell'esistenza e del contenuto delle autorizzazioni prescritte dalla legge, incluse quelle di cui all'articolo 52;
- b) dei diritti e delle facoltà riconosciutigli ai sensi dell'articolo 12 L. 212/2000 e degli articoli 52 e 52-bis del presente decreto, ivi compresi i casi in cui la legge subordina il compimento di determinate operazioni ad una specifica autorizzazione dell'autorità giudiziaria;
- c) delle particolari informative prescritte dalle singole leggi d'imposta, inclusa quella di cui al comma 4 sulle norme ivi richiamate e sulla inutilizzabilità;

d) delle conseguenze del rifiuto di consentire l'accesso o di esibire i documenti specificamente richiesti, della sottrazione, distruzione, alterazione, dichiarazione di non possesso e dell'occultamento documentale, nonché dei rimedi a disposizione dell'autorità per il superamento del dissenso;

e) del diritto di proporre istanza di sospensione o di annullamento ai sensi degli articoli 52-ter e 52-quater.

Le operazioni di ispezione e acquisizione documentale non possono avere inizio prima che il contribuente abbia ricevuto le informazioni di cui al presente comma e che sia trascorso un termine non inferiore a trenta minuti, salvo consenso espresso e verbalizzato del contribuente a procedere immediatamente o salvo che sussistano specifiche e documentate ragioni di urgenza indicate nell'autorizzazione.

L'informativa di cui al presente comma è resa su stampato conforme al modello predisposto con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze avente natura regolamentare amministrativa. Il modello è sottoposto a continuo aggiornamento.

L'omessa informativa di cui al presente comma determina l'inutilizzabilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, anche ai sensi dell'articolo 52-ter, degli elementi probatori acquisiti nel corso dell'intera verifica, non sanabile per effetto di una informativa tardiva o del rilascio di una nuova autorizzazione con oggetto in tutto o in parte coincidente. Restano salvi i diversi o ulteriori regimi sanzionatori previsti dalla legge, inclusi quelli di cui al comma 4.

6. Le operazioni di accesso, ispezione e verifica devono essere condotte con le modalità meno invasive compatibili con il raggiungimento dell'obiettivo della verifica. In particolare:

a) la durata delle operazioni nei locali non può superare quella indicata nell'autorizzazione, salvo proroga motivata ai sensi del comma 2, lettera e), in ogni caso entro il perimetro temporale tracciato dall'articolo 12, comma 5, L. 212/2000; qualora le operazioni si protraggano per più giorni, i

documenti che non debbano essere sequestrati devono essere restituiti o resi nuovamente accessibili al contribuente nei periodi di interruzione, salvo diverso accordo verbalizzato con il contribuente medesimo;

b) i funzionari o militari procedenti devono limitare l'interferenza con l'ordinaria attività economica e le relazioni commerciali, professionali e private del contribuente, evitando condotte esorbitanti, manifeste, stigmatizzanti, pregiudiziose, non conformi alla dignità umana e al decoro istituzionale, nonché di richiedere la presenza continuativa del titolare o dei collaboratori al di là di quanto strettamente necessario per le operazioni;

c) l'acquisizione di documentazione in formato elettronico deve essere limitata ai file e alle cartelle pertinenti all'oggetto della verifica come definito nell'autorizzazione; è vietata la copia integrale indifferenziata di supporti informatici, server o archivi digitali aziendali, salvo che specifiche e motivate esigenze tecniche lo rendano inevitabile, nel qual caso i dati non pertinenti devono essere cancellati o segregati, a cura dei funzionari o militari procedenti, entro trenta giorni dalla conclusione delle operazioni nei locali. Delle operazioni deve darsi specificamente atto nel processo verbale di verifica.

I documenti, le scritture, i dati e le informazioni acquisiti in violazione delle disposizioni che precedono sono inutilizzabili in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità nell'ambito del procedimento tributario che origina dall'accesso e in ogni altro, ivi comprese le fasi di accertamento, di irrogazione delle sanzioni e di contenzioso. L'inutilizzabilità è rilevabile solo su istanza di parte proposta con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, nonché ai sensi dell'articolo 52-ter. L'inutilizzabilità non si estende ai documenti e alle informazioni privi di qualsiasi collegamento con il vizio rilevato ovvero acquisiti in modo autonomo, attraverso banche dati, richieste documentali, dichiarazioni o verifiche distinte dall'accesso viziato.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano integralmente agli accessi, ispezioni e verifiche condotti dalla Guardia di Finanza ai sensi dell'articolo 35 L. 4/29. In tali casi, l'autorizzazione di cui al comma 2 del presente

<p>articolo è rilasciata dal comandante del competente reparto della Guardia di Finanza e deve soddisfare i medesimi requisiti di contenuto ivi previsti. La mancanza di autorizzazione scritta o la sua annullabilità ai sensi del comma 2 ovvero l'omessa sua comunicazione al contribuente comportano l'inutilizzabilità dei materiali acquisiti ai sensi dei commi 4 e 5. >></p>	
<p>TESTO NORMATIVO PROPOSTO</p>	<p>TESTO NORMATIVO VIGENTE</p>
<p>Per chiarezza espositiva, i termini processuali sono rappresentati in formato numerico ed i riferimenti normativi e giudiziari riportati in forma stringata, in luogo della convenzionale tecnica legislativa.</p>	
<p>Art. 52-ter D.P.R. 633/72 < Tutela giurisdizionale in materia di accessi e acquisizioni documentali. ></p>	<p><i>Ex novo</i></p>
<p><< 1. Il contribuente nei cui confronti sia stato eseguito, ai sensi dell'articolo 52, commi dal primo al quarto, un accesso presso locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, o locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione ovvero che sia stato sottoposto, durante l'accesso, ai sensi dell'articolo 52, c. 6, a perquisizioni personali o all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili o all'esame di documenti o di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, entro il termine perentorio di 20 giorni dal compimento delle suddette attività ovvero, al più tardi, dal rilascio di copia del relativo processo verbale di verifica, può proporre, con istanza motivata indirizzata al Presidente della C.G.T. II° grado nella cui circoscrizione ha sede l'autorità procedente, richiesta di annullamento dell'autorizzazione, incluse le eventuali integrazioni, rilasciata dal capo ufficio o comandante di reparto ovvero dall'autorità giudiziaria e conseguente dichiarazione di inutilizzabilità, totale o parziale, dei documenti, dati, informazioni ed elementi acquisiti, nonché delle risposte rese dal contribuente. L'istanza non può essere presentata ed è dichiarata inammissibile se, al momento della proposizione, pende giudizio tributario avverso alcuno degli atti di cui all'art. 65 D.lgs. 175/2024 fondato su elementi istruttori dei quali s'intende domandare la declaratoria di inutilizzabilità.</p>	

2. L'istanza di cui al comma 1 è proposta mediante notifica telematica all'autorità procedente. A pena di inammissibilità, il ricorso è depositato telematicamente entro 10 giorni dalla notificazione, con le annesse ricevute e attestazioni di conformità. Il ricorso è redatto in forma semplificata e deve contenere, a pena di inammissibilità, la succinta indicazione delle circostanze di fatto, delle specifiche disposizioni normative che si assumono violate e delle ragioni della richiesta di annullamento e declaratoria di inutilizzabilità. Unitamente al ricorso, è depositata la allegata documentazione, anche autorizzativa.

3. L'inammissibilità è dichiarata dal Presidente con decreto o dalla Corte con sentenza succintamente motivati e immediatamente comunicati alle parti tramite PEC. Avverso i provvedimenti è ammesso soltanto ricorso in Cassazione per violazione di legge entro 20 giorni dalla comunicazione. L'inammissibilità preclude la riproposizione della istanza fondata sui medesimi elementi di fatto e di diritto dedotti e deducibili.

4. L'autorità procedente ha facoltà di depositare, entro 20 giorni dalla notificazione, controdeduzioni e documenti.

5. Il Presidente, decorso il termine di cui al comma 4, se non procede ai sensi del comma 3, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno 10 giorni prima. La Corte, sentite le parti comparse, decide con sentenza suscettibile di formare cosa giudicata. La sentenza è depositata e comunicata alle parti tramite PEC entro 10 giorni.

6. Avverso la sentenza di accoglimento o rigetto è ammesso soltanto ricorso in Cassazione per violazione di legge entro 20 giorni dalla comunicazione.

7. È richiesta l'assistenza tecnica di difensore abilitato ex art. 57 D.lgs. 175/2024 per la parte istante. Alla camera di consiglio, l'istante può comparire personalmente assistito da difensore.

8. Salva l'applicazione dell'art. 52-quater, la pendenza della presente procedura, anche in Cassazione, non incide sulle attività istruttorie, accertative e riscossive. Nel giudizio

<p>tributario successivamente instaurato avverso uno degli atti di cui all'articolo 65 D.lgs. 175/2024, si osserva l'articolo 88, c. 2, D.lgs. 175/2024.</p> <p>9. Per quanto non disposto e in quanto compatibile, si applica il D.lgs. 175/2024. >></p>	
TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p>Per chiarezza espositiva, i termini processuali sono rappresentati in formato numerico ed i riferimenti normativi e giudiziari riportati in forma stringata, in luogo della convenzionale tecnica legislativa.</p>	
<p>Art. 52-quater D.P.R. 633/72 < Sospensione cautelare delle operazioni. ></p>	<p><i>Ex novo</i></p>
<p><< 1. Nei casi di accesso presso locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione, il contribuente, in qualsiasi momento nel corso delle operazioni, può presentare istanza indirizzata al Presidente della C.G.T. I° grado nella cui circoscrizione ha sede l'autorità procedente, per la sospensione cautelare, totale o parziale, delle operazioni di accesso, ispezione, verifica e acquisizione documentale, in ragione di violazioni della normativa procedurale vigente.</p> <p>2. L'istanza non deve essere previamente notificata all'autorità procedente e non comporta, in ogni caso, la sospensione delle operazioni.</p> <p>3. La trattazione si svolge in camera di consiglio dinanzi al giudice monocratico designato, da tenersi entro 48 ore dal deposito dell'istanza, sentite le parti comparse o senza la partecipazione delle parti se vi è urgenza e valutati sommariamente i fatti, e al termine il giudice pronuncia decreto motivato, immediatamente comunicato alle parti tramite PEC. Il giudice designato dà tempestiva disposizione alla segreteria di invitare per via telefonica e telematica le parti a comparire o, in alternativa, a presentare brevi note scritte.</p> <p>4. Sino alla data della trattazione, se vi è urgenza e manifesta gravità, il Presidente della Corte può disporre, inaudita altera parte, la sospensione provvisoria con decreto non motivato, immediatamente comunicato alle parti tramite</p>	

PEC. Il decreto presidenziale perde efficacia con la pronuncia del giudice monocratico.

5. Il decreto di sospensione eventualmente disposta ha immediata efficacia esecutiva e vincolante per l'autorità procedente.

6. In caso di sospensione, i documenti, i dati e le informazioni eventualmente già acquisiti sono inutilizzabili sino alla eventuale revoca o cessazione dell'efficacia della sospensione ai sensi del presente articolo. In caso di sopravvenuta regolarizzazione procedurale, restano, in ogni caso, inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati.

7. Conclusa la fase di trattazione monocratica, il giudizio prosegue, su istanza della parte interessata, dinanzi al collegio in diversa composizione. L'istanza deve essere proposta entro il termine perentorio di 7 giorni dalla comunicazione del decreto. La trattazione avviene in pubblica udienza, da tenersi, anche da remoto, entro 10 giorni dal deposito dell'istanza. La segreteria, almeno 5 giorni prima, invita le parti a comparire per via telefonica e telematica. Le parti hanno facoltà di presentare brevi note scritte fino a 2 giorni prima dell'udienza. All'udienza, svolta la relazione, le parti sono ammesse ad una sollecita discussione e al termine la Corte pronuncia ordinanza non impugnabile immediatamente esecutiva, con cui revoca ovvero conferma o dispone la sospensione. L'ordinanza, succintamente motivata, deve indicare, se del caso, i requisiti necessari per la prosecuzione o la rinnovazione della verifica e la durata massima della sospensione. L'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti tramite PEC.

8. La revoca del decreto di sospensione eventualmente disposta ovvero la sospensione disposta in sede collegiale è immediatamente esecutiva.

9. Le spese di lite sono regolate in ciascuna fase cautelare, salva rimodulazione collegiale. Nella decisione sulle spese, si tiene conto della condotta operativa e processuale, della gravità della lesione, anche potenziale, e del pregiudizio recato alle attività di verifica.

10. L'istanza al Presidente e l'istanza al collegio sono proposte con ricorso telematico redatto in forma semplificata, in cui devono essere succintamente indicate, a pena di inammissibilità, le circostanze di fatto, le specifiche disposizioni normative che si assumono violate e le ragioni della richiesta di concessione o revoca della sospensione. Unitamente al ricorso, è depositata la allegata documentazione, anche autorizzativa.

11. L'inammissibilità è dichiarata dal Presidente con decreto o dalla Corte con ordinanza succintamente motivati e immediatamente comunicati alle parti tramite PEC. I provvedimenti non sono impugnabili. L'inammissibilità non preclude la riproposizione della istanza regolarizzata.

12. È richiesta l'assistenza tecnica di difensore abilitato ex art. 57 D.lgs. 175/2024 per la parte istante. Alla camera di consiglio, l'istante può comparire personalmente assistito da difensore.

13. Fermo il comma 6, le decisioni assunte ai sensi del presente articolo non pregiudicano, in ogni caso, la riproponibilità delle medesime questioni deducibili ai sensi dell'articolo 52-ter del presente decreto ovvero dell'articolo 65 D.lgs. 175/2024 e non esplicano efficacia di giudicato sulle questioni di merito implicate. In caso di rigetto, l'istanza di cui al presente articolo è proponibile soltanto per operazioni diverse ovvero per mutamento delle circostanze di fatto.

14. La sospensione non revocata e non limitata temporalmente mantiene i propri effetti sino all'adeguamento alle eventuali prescrizioni della Corte. È, in ogni caso, in potere delle autorità di verifica avviare nuove operazioni conformi alla normativa vigente.

15. L'esecuzione delle operazioni o l'utilizzo degli elementi istruttori nonostante la sospensione ovvero l'inosservanza delle prescrizioni della Corte per la prosecuzione o la rinnovazione della verifica può essere denunciata ai sensi dell'articolo 52-ter del presente decreto e dell'articolo 65 D.lgs. 175/2024.

16. Per quanto non disposto e in quanto compatibile, si applica il D.lgs. 175/2024. >>

TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p align="center">Art. 35 L. 4/29 < Facoltà di accesso della polizia tributaria. ></p>	<p align="center">Art. 35 L. 4/29 < Facoltà di accesso della polizia tributaria. ></p>
<p><< 1. Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche.</p> <p>2. Per l'accesso a locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, o locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione ovvero per l'esecuzione di perquisizioni personali o aperture coattive di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché per la richiesta di esame di documenti o di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, si applicano gli articoli 33, c. 1, D.P.R. 600/73 e 52, 52-bis, 52-ter e 52-quater D.P.R. 633/72. >></p>	<p><< Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche. >></p>
TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p align="center">Art. 33 D.P.R. 633/72 < Accessi, ispezioni e verifiche. ></p>	<p align="center">Art. 33 D.P.R. 633/72 < Accessi, ispezioni e verifiche. ></p>
<p><< 1. Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni degli articoli 52, 52-bis, 52-ter e 52-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. >></p>	<p><< 1. 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. >></p>
TESTO NORMATIVO PROPOSTO	TESTO NORMATIVO VIGENTE
<p>Per chiarezza espositiva, i termini processuali sono rappresentati in formato numerico ed i riferimenti normativi e giudiziari riportati in forma stringata, in luogo della convenzionale tecnica legislativa.</p>	
Art. 13-bis L. 212/2000	<i>Ex novo</i>

<p>< Potere cautelare del Garante nazionale del contribuente. ></p>	
<p><< 1. Su istanza del contribuente nei cui confronti siano in corso operazioni di accesso, ispezione e verifica presso locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione ai sensi dell'articolo 52, commi 2 e 4, D.P.R. 633/72, il Garante nazionale del contribuente può adottare, con provvedimento amministrativo motivato, la sospensione cautelare, totale o parziale, delle operazioni in corso, quando ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:</p> <p>a) il contribuente non abbia già proposto istanza ai sensi dell'articolo 52-quater D.P.R. 633/72, pena l'inefficacia originaria del provvedimento sospensivo;</p> <p>b) l'istanza contenga la specifica indicazione delle disposizioni normative che si assumono violate, nonché degli elementi di fatto e delle ragioni a sostegno della dedotta violazione;</p> <p>c) la violazione dedotta attenga ai presupposti, alle condizioni, alla portata, ai limiti o alle modalità di esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 52 e 52-bis D.P.R. 633/72 ovvero alle garanzie procedurali di cui all'articolo 12 della presente legge;</p> <p>d) la prosecuzione delle operazioni sia suscettibile di arrecare un pregiudizio grave, irreversibile e irreparabile al contribuente, tenuto conto dei diritti ed interessi coinvolti, della gravità della condotta operativa e della lesione, nonché della natura e della quantità dei documenti, dati ed informazioni la cui acquisizione è contestata.</p> <p>2. Il Garante decide sull'istanza entro 12 ore dal suo ricevimento. In caso di particolare complessità, il termine è prorogato di ulteriori 12 ore, con comunicazione immediata al contribuente. Prima di provvedere, il Garante richiede all'autorità precedente le informazioni strettamente necessarie alla valutazione; l'autorità precedente risponde entro 6 ore dalla richiesta. Il mancato riscontro nei termini non impedisce l'adozione del provvedimento cautelare ed è valutato dal Garante ai fini della decisione.</p>	

3. Il provvedimento di sospensione cautelare è succintamente motivato con riferimento alle condizioni di cui al primo comma ed è immediatamente trasmesso, anche per via telematica, all'autorità procedente e al contribuente. Il provvedimento ha efficacia vincolante immediata per l'autorità procedente a decorrere dal momento della sua ricezione. Salvo quanto previsto dal quarto comma, i documenti, dati e informazioni acquisiti dall'autorità procedente successivamente alla ricezione del provvedimento di sospensione sono inutilizzabili in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità. L'inutilizzabilità è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

4. Il provvedimento di sospensione cautelare è inefficace ovvero cessa retroattivamente di avere efficacia:

a) con la pronuncia del decreto presidenziale o monocratico di sospensione o rigetto di cui all'articolo 52-quater D.P.R. 633/72, se il contribuente abbia nel frattempo proposto istanza ai sensi del medesimo articolo;

b) decorsi 5 giorni dalla sua comunicazione, se il contribuente, o il Garante ex articolo 13, comma 4, lettera d), L. 212/2000, non abbia proposto istanza ai sensi dell'articolo 52-quater D.P.R. 633/72 ed entro tale termine notificato telematicamente all'autorità procedente l'istanza proposta con la prova del deposito telematico. Nel relativo processo, il provvedimento del Garante perde efficacia con la pronuncia del provvedimento presidenziale o monocratico, anche di inammissibilità. In caso di sopravvenuta regolarizzazione procedurale, restano, in ogni caso, inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati, sempreché sia proposta istanza ai sensi della presente lettera;

c) con revoca disposta dal Garante, su istanza motivata dell'autorità procedente, quando siano adottati elementi che dimostrino l'insussistenza originaria o sopravvenuta delle condizioni di cui al primo comma. In caso di sopravvenuta regolarizzazione procedurale, restano, in ogni caso, inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati, sempreché sia proposta istanza ai sensi della lettera b).

<p>5. Il provvedimento con cui il Garante rigetta l'istanza di sospensione o revoca il provvedimento già adottato è motivato e immediatamente comunicato all'autorità procedente e al contribuente, il quale può sempre proporre istanza ai sensi dell'articolo 52-quater D.P.R. 633/72.</p> <p>6. Le decisioni adottate dal Garante ai sensi del presente articolo non pregiudicano, in ogni caso, la riproponibilità delle medesime questioni deducibili ai sensi degli articoli 52-ter e 52-quater D.P.R. 633/72 ovvero dell'articolo 65 D.lgs. 175/2024 e non esplicano efficacia di giudicato sulle questioni di merito implicate.</p> <p>7. L'autorità procedente alla quale è stato comunicato il provvedimento di sospensione può, in qualsiasi momento, richiederne la revoca secondo la procedura di cui all'articolo 52-quater D.P.R. 633/72. Se l'istanza è ammissibile, il provvedimento del Garante perde efficacia con la pronuncia del provvedimento presidenziale o monocratico, con cui la sospensione è revocata, confermata o modificata. >></p>	
<p>TESTO NORMATIVO PROPOSTO</p>	<p>TESTO NORMATIVO VIGENTE</p>
<p>In alternativa o in aggiunta all'introduzione del su proposto articolo 13-bis Statuto.</p> <p style="text-align: center;">Art. 13 L. 212/2000</p> <p style="text-align: center;">< Garante nazionale del contribuente. ></p>	<p>Art. 13 L. 212/2000</p> <p>< Garante nazionale del contribuente. ></p>
<p><< 1. È istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.</p> <p>2. Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra:</p> <p>a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo;</p> <p>b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.</p>	<p><< 1. È istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.</p> <p>2. Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra:</p>

<p>3. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante nazionale del contribuente dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze.</p> <p>4. Il Garante nazionale del contribuente, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:</p> <p>a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;</p> <p>b) può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;</p> <p>c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;</p> <p>d) può proporre e coltivare le istanze cautelari ai sensi dell'art. 52-quater D.P.R. 633/72, anche di propria iniziativa quando dalla segnalazione o dagli accertamenti d'ufficio emergano elementi che rendano necessario od opportuno l'intervento e il contribuente non abbia già proposto istanza, sempreché la sostituzione corrisponda al suo interesse. L'istanza del Garante è contestualmente comunicata al contribuente, il quale può sempre rinunciarvi sino alla trattazione monocratica o collegiale. Il contribuente può intervenire e svolgere difese nei limiti delle facoltà conferite alle parti e salve le decadenze intervenute. Le comunicazioni sono sempre eseguite anche nei confronti del contribuente. Gli effetti processuali si producono sempre nei confronti del contribuente. In caso di attivazione d'ufficio del Garante, in assenza di intervento del contribuente, non si tiene luogo a statuizione sulle spese processuali. Ai fini istruttori, il Garante può rivolgere richieste di informazioni al contribuente e all'autorità procedente;</p>	<p>a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo;</p> <p>b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.</p> <p>3. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante nazionale del contribuente dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze.</p> <p>4. Il Garante nazionale del contribuente, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:</p> <p>a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;</p> <p>b) può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;</p> <p>c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;</p>
---	---

<p>e) relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;</p> <p>f) con relazione annuale fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale. >></p>	<p>d) relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;</p> <p>e) con relazione annuale fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale. >></p>
---	---

* * *

Relazione illustrativa

Articolo 52 D.P.R. 633/72

Rubrica: < Accessi, ispezioni, verifiche. >

Riformato

1. Finalità e *ratio* della riforma

La disposizione in esame interviene sull'articolo 52 del D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633, che disciplina gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali ai fini IVA. La revisione si inserisce in un più ampio quadro di riforma del procedimento ispettivo tributario, ispirata ai principi di legalità, proporzionalità, trasparenza e tutela del diritto di difesa del contribuente, nel rispetto dei canoni dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) e dei principi costituzionali rilevanti.

La struttura della norma vigente, rimasta sostanzialmente invariata dalla sua formulazione originaria, presenta criticità sotto il profilo della completezza delle garanzie procedurali e della coerenza sistematica con l'evoluzione giurisprudenziale, specialmente europea, e normativa intervenuta. La riforma persegue le seguenti finalità: rafforzare le garanzie del contribuente nella fase ispettiva; introdurre un obbligo di motivazione specifica e proporzionata dell'autorizzazione all'accesso; disciplinare in modo organico il regime dell'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti in violazione delle prescrizioni formali; adeguare le disposizioni all'operatività della Guardia di Finanza e all'utilizzo degli strumenti digitali; chiarire il perimetro delle diverse tipologie di accesso in relazione alla natura dei locali.

2. Illustrazione delle modifiche

2.1 Ristrutturazione della norma e rinumerazione dei commi

Il testo proposto procede a una riarticolazione della norma, portando i commi dagli undici originari a tredici, mediante la scissione di disposizioni in precedenza accorpate e l'inserimento di nuove previsioni. Tale intervento strutturale risponde all'esigenza di separare con maggiore chiarezza le diverse fattispecie di accesso in relazione alla tipologia dei locali e ai soggetti coinvolti, e di introdurre in modo sistematico le garanzie procedurali rafforzate.

2.2 Comma 1 - Autorizzazione all'accesso: forma, soggetti legittimati e obbligo di motivazione

La prima modifica di rilievo riguarda i soggetti tenuti a munirsi di autorizzazione per procedere all'accesso: il testo vigente fa riferimento ai soli <impiegati>, mentre la disposizione proposta estende espressamente la previsione anche ai <militari>, adeguando così la norma alla consolidata prassi operativa della Guardia di Finanza quale organo di polizia tributaria, eliminando ogni residua incertezza interpretativa.

Quanto alla forma dell'autorizzazione, si introduce l'obbligo che essa sia rilasciata in forma scritta e sottoscritta digitalmente con marcatura temporale, assicurando così certezza circa la data e l'autenticità dell'atto. Correlativamente, l'autorizzazione può essere rilasciata non solo dal capo dell'ufficio, ma anche dal comandante di reparto per gli organi militari, in coerenza con la struttura gerarchica della Guardia di Finanza.

La modifica più significativa del comma 1 consiste nell'introduzione di un articolato obbligo di motivazione specifica dell'autorizzazione. In base alla norma proposta, l'autorizzazione deve dare conto: dei presupposti normativi e delle risultanze istruttorie acquisite allo stato del procedimento; delle effettive ed eziologicamente proporzionate esigenze ispettive che rendono necessario l'accesso *in loco*, in relazione ai presupposti, ai settori impositivi e agli anni d'imposta sottoposti a verifica; degli elementi documentali, fattuali e giuridico-economici oggetto della verifica. Tale previsione recepisce i principi elaborati dalla giurisprudenza e dalla dottrina in materia di necessaria motivazione degli atti di avvio del procedimento ispettivo.

È altresì introdotta una disciplina specifica della secretazione dell'informativa: ferma la redazione anteriormente all'accesso, l'informativa è secretata per quanto strettamente necessario a tutela dell'efficacia dell'azione ispettiva e del segreto istruttorio, con comunicazione integrale al contribuente all'esito della verifica. La secretazione è disposta con nota riservata motivata, sottoscritta digitalmente con marcatura temporale, producibile in giudizio su ordine del giudice in caso di impugnazione dell'autorizzazione.

Il comma 1 disciplina, altresì, le conseguenze della violazione delle prescrizioni formali, prevedendo l'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti nei casi di: mancanza dell'autorizzazione; motivazione mancante, insufficiente, meramente apparente o illogica; secretazione ingiustificata e rilevante; effettivo pregiudizio al diritto di difesa del contribuente. La disciplina dell'inutilizzabilità, totale o parziale, è rimessa all'articolo 52-bis, comma 4, introdotto nell'ambito del medesimo progetto di riforma.

2.3 Commi 2, 3 e 4 - Tipologie di accesso in relazione alla natura dei locali

La norma vigente accorpa in un unico comma 1 le disposizioni relative all'accesso in locali adibiti anche ad abitazione e all'accesso in locali destinati all'esercizio di arti e professioni. Il testo proposto separa le tre fattispecie in commi autonomi.

Il comma 2 riproduce la previsione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'accesso in locali adibiti anche ad abitazione, in continuità con il testo vigente.

Il comma 3 ribadisce la necessaria presenza del titolare dello studio o di un suo delegato per gli accessi in locali professionali.

Il comma 4 è dedicato agli accessi in locali esclusivamente abitativi. Rispetto al vigente comma 2, che si riferisce genericamente a <locali diversi da quelli indicati nel precedente comma>, la norma proposta utilizza la più precisa locuzione <locali esclusivamente abitativi>, circoscrivendo con maggiore nitidezza l'ambito applicativo. Viene, inoltre, introdotto il requisito della <motivazione> dei gravi indizi di violazioni tributarie, rafforzando il presidio garantistico.

2.4 Comma 5 - Obbligo di motivazione delle autorizzazioni del Procuratore della Repubblica

È introdotto un comma nuovo che estende l'obbligo di motivazione e il relativo regime di inutilizzabilità alle autorizzazioni del Procuratore della Repubblica di cui ai commi 2, 3 e 4, assicurando simmetria di garanzie tra l'autorizzazione amministrativa e quella giudiziaria.

La proposta normativa permette, altresì, di adeguarsi a quanto statuito dalla successiva Sentenza Corte E.D.U. Edilsud c. Italia, secondo cui l'autorizzazione del P.M. prevista dal vigente articolo 52, c. 1, terzo per., per l'accesso a locali promiscui, non dovendo essere motivata, si risolve in un mero requisito procedurale, paragonabile a quella rilasciata dalla G.d.F. o dall'A.d.E. già reputata inadeguata nella Sentenza Italgomme.

2.5 Comma 6 - Accesso coattivo, perquisizioni personali e ispezione documenti coperti da segreto

Il comma 6 del testo riformato ripropone il comma 3 del testo vigente, con esplicitazione della condizione, già ricavata dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, dell'<assenza di consenso espresso e verbalizzato del contribuente>.

Viene, inoltre, soppresso il riferimento all'<autorità giudiziaria più vicina> e specificato che l'autorizzazione *de qua* va richiesta al P.M. competente per il luogo di accesso. La modifica proposta risponde all'esigenza di certezza in ordine all'autorità giudiziaria legittimata a tali fini.

2.6 Vigente comma 4 - Estensione ispezione documentale

L'attuale comma 4 viene soppresso, in coerenza con le modifiche introdotte dal comma 3 del proposto nuovo articolo 52-bis, su cui *infra*. L'abrogazione avviene in funzione della delimitazione dell'oggetto dell'ispezione, ontologicamente incompatibile con un potere, quello odierno, esteso genericamente ad ogni documento rinvenibile in sede di verifica.

2.7 Comma 7 - Inutilizzabilità dei documenti rifiutati

La disposizione del vigente comma 5 è modificata sotto due profili: è anteposto un richiamo all'informativa di cui all'articolo 52-bis, comma 5, ed inserito l'avverbio <specificamente richiesti> con riferimento ai libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione. La modifica, che si coordina con il sistema dell'inutilizzabilità introdotto dalla riforma, ha lo scopo di delimitare con precisione l'ambito operativo della sanzione processuale, escludendo conseguenze per documenti non espressamente richiesti e individuati ovvero in assenza della prescritta informativa. L'intervento riflette i raggiungimenti ermeneutici della prevalente giurisprudenza di legittimità, a garanzia della cognizione e difesa del contribuente.

2.8 Commi 8-13 - Disposizioni procedurali invariate e rinumerazione

I commi da 8 a 13 del testo proposto corrispondono ai commi da 6 a 11 del testo vigente, con mero adeguamento della numerazione resa necessaria dall'inserimento delle nuove previsioni. Il contenuto è riprodotto senza modifiche sostanziali.

3. Coordinamento con l'articolo 52-bis

L'articolo 52, nella formulazione proposta, opera in stretto coordinamento con il nuovo articolo 52-bis D.P.R. 633/72, richiamato in più punti del testo. Detto articolo - oggetto di separata illustrazione - disciplina organicamente: i presupposti e il contenuto della motivazione dell'autorizzazione (commi 1-3); il regime dell'inutilizzabilità, totale o parziale, degli elementi istruttori (comma 4); le modalità dell'informativa al contribuente (comma 5); le modalità operative (comma 6); l'estensione alla G.d.F. (comma 7). Il sistema delineato dai due articoli costituisce un *corpus* normativo unitario finalizzato a garantire la piena conoscibilità delle ragioni ispettive da parte del soggetto verificato e l'effettiva tutela del diritto di difesa in sede amministrativa e contenziosa.

*

Articolo 52-bis D.P.R. 633/72

Rubrica: < Presupposti, condizioni, portata e limiti degli accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali e diversi. >

Introdotta *ex novo*

1. Finalità e contesto sistematico

L'articolo 52-bis è introdotto *ex novo* nell'impianto del D.P.R. 633/72 e costituisce il nucleo garantistico centrale della riforma, in stretta correlazione con il novellato articolo 52, dal quale più volte promana mediante rinvio espresso. La disposizione risponde all'esigenza di colmare le lacune strutturali della normativa vigente, che non predetermina in forma giuridicamente vincolante i presupposti sostanziali dell'accesso ispettivo né disciplina con adeguata precisione la portata, i limiti e le conseguenze delle operazioni di verifica.

La riforma si iscrive nel solco dei principi enunciati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in relazione alla compatibilità della disciplina degli accessi fiscali con l'articolo 8 della Convenzione, che tutela il diritto al rispetto del domicilio e della corrispondenza, nonché degli orientamenti elaborati dalla giurisprudenza domestica e delle indicazioni provenienti dallo Statuto del contribuente. In assenza di criteri di selezione giuridicamente vincolanti, il quadro normativo previgente esponeva qualunque

contribuente al rischio di verifiche fiscali prive di connessione con specifiche e dimostrate esigenze istruttorie, rendendo di fatto l'autorizzazione interna un mero adempimento procedurale privo di reale funzione di garanzia.

L'articolo 52-bis si articola in sette commi e persegue le seguenti finalità: subordinare l'accesso ispettivo al ricorrere di condizioni sostanziali predeterminate, strutturate secondo il classico schema del *test* di proporzionalità; definire il contenuto necessario e la forma dell'autorizzazione, presidiato da una sanzione processuale di annullabilità; circoscrivere la portata dell'ispezione documentale al perimetro autorizzato; disciplinare organicamente il regime dell'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti in violazione delle prescrizioni di legge; assicurare al contribuente una preventiva ed effettiva informativa sui propri diritti; prescrivere criteri di minima invasività nelle modalità di conduzione delle operazioni; estendere la disciplina alle verifiche condotte dalla Guardia di Finanza.

2. Illustrazione delle singole disposizioni

2.1 Comma 1 - Presupposti sostanziali cumulativi per l'autorizzazione all'accesso

Il comma 1 introduce una struttura a quattro condizioni cumulative (specificità, sussidiarietà, necessità e proporzionalità della misura *in loco*), la cui compresenza è necessaria affinché l'accesso possa essere legittimamente autorizzato. L'architettura rispecchia lo schema classico del *test* di proporzionalità elaborato dalla giurisprudenza della Corte E.D.U..

La **lettera a)** impone la preventiva individuazione, con specificità, dell'imposta o delle imposte oggetto di verifica e del periodo o dei periodi d'imposta di riferimento, i quali non possono eccedere i limiti temporali previsti dalla legge per la notifica degli avvisi di accertamento. La previsione persegue la finalità di delimitare *ex ante* il perimetro oggettivo della verifica, precludendo accessi meramente esplorativi o sistematicamente dilatati oltre i termini di decadenza dell'azione accertativa.

La **lettera b)** introduce il principio di sussidiarietà della verifica *in loco* rispetto agli strumenti investigativi meno invasivi. L'accesso fisico è consentito solo quale *extrema ratio*, quando le finalità ispettive non siano conseguibili, neppure parzialmente, attraverso l'accesso alle banche dati fiscali, finanziarie e doganali disponibili ovvero mediante richieste documentali ai sensi dell'articolo 51. La valutazione di non sostituibilità deve emergere dall'autorizzazione ed essere correlata alle specifiche esigenze del caso concreto in rapporto alle risultanze dell'istruttoria allo stato svolta. La disposizione risponde direttamente al rilievo della Corte circa la possibilità di verifiche meramente esplorative (parr. 111-113 Sent. Italgomme): le banche dati e le richieste documentali devono essere preferite ogni volta che consentano di acquisire le medesime informazioni con minore compressione dei diritti del contribuente.

La **lettera c)** è il cuore dell'integrazione, in quanto disciplina le circostanze concrete e oggettivamente verificabili che giustificano l'insufficienza degli strumenti istruttori alternativi, recando una elencazione esemplificativa delle finalità ispettive che possono legittimare la presenza fisica nei locali. La scelta dell'elencazione esemplificativa anziché tassativa è obbligata sul piano della tecnica legislativa: una lista chiusa sarebbe inevitabilmente incompleta e generatrice di contenzioso sulle fattispecie non enumerate, mentre una clausola aperta ancorata a un criterio determinato (ogni altra attività le cui finalità istruttorie non siano conseguibili a distanza) garantisce prevedibilità senza rigidità. Questa elencazione, tradotta in norma come clausola aperta con esempi tipici, risolve il problema della prevedibilità che la Corte ha censurato. Con la lettera c), l'autorizzazione interna deve indicare quale o

quali tra le circostanze elencate - o quale altra circostanza analoga dimostrata - ricorre nel caso concreto, rendendo il rilascio dell'autorizzazione un atto sostanziale e non più un mero requisito procedurale. L'architettura tracciata dalle lettere b) e c) riflette una struttura binaria esplicita, distinguendo tra <condizioni> (la misura deve essere adeguata all'oggetto e non devono esistere strumenti alternativi meno invasivi) e <circostanze> (le situazioni concrete che rendono l'accesso necessario). Siffatta struttura risponde direttamente al rilievo della Corte, per cui il quadro normativo vigente consente verifiche meramente esplorative, prive di connessione con esigenze istruttorie specifiche (parr. 109, 113 Sent. Italgomme). Assicura, inoltre, che i due piani condizioni/circostanze siano verificabili separatamente in sede di eventuale controllo giurisdizionale. In sintesi, con la clausola di chiusura, l'elenco funge da orientamento per l'autorizzante e da parametro per il giudice, senza esaurire le fattispecie possibili né aprire spazi di discrezionalità illimitata.

La **lettera d)** introduce il principio di proporzionalità in senso stretto, richiedendo che la misura sia adeguata all'entità e alla natura delle irregolarità ipotizzate, tenuto conto della mole documentale e ispettiva prevedibilmente necessaria, della durata stimata delle operazioni, del pregiudizio arrecabile all'attività e alle relazioni del contribuente, nonché di pregresse o concomitanti verifiche di altre autorità fiscali. Il riferimento a queste ultime mira a evitare la sovrapposizione di verifiche distinte sullo stesso contribuente in un medesimo arco temporale, in assenza di adeguata giustificazione.

2.2 Comma 2 - Forma e contenuto necessario dell'autorizzazione

Il comma 2 disciplina la forma e il contenuto dell'autorizzazione amministrativa all'accesso, sanzionando la sua incompletezza con l'annullabilità rilevabile, su istanza di parte, in sede giurisdizionale, anche ai sensi del successivo articolo 52-ter. La previsione traduce in termini positivi la censura per cui, nel quadro normativo vigente, la mancanza di un obbligo motivazionale per l'accesso a locali commerciali e professionali puri rende l'autorizzazione interna un adempimento meramente formale, privo di funzione di garanzia sostanziale (parr. 109, 113 Sent. Italgomme).

L'autorizzazione deve contenere: l'indicazione del soggetto nei cui confronti è disposta la misura, dei locali oggetto di accesso e dei titolari di diritti reali o personali di godimento sui medesimi; l'indicazione specifica delle imposte e dei periodi d'imposta in verifica; l'esposizione delle effettive esigenze ispettive allo stato dell'istruttoria, della valutazione di non sostituibilità e delle concrete operazioni ispettive che giustificano la necessità dell'accesso in loco; l'indicazione dell'oggetto della verifica, con specificazione delle categorie documentali la cui acquisizione è reputata necessaria; la durata massima prevista delle operazioni, determinata in modo proporzionato all'oggetto indicato, salvo proroga motivata disposta dalla medesima autorità autorizzante. L'indicazione dell'oggetto documentale rappresenta il punto di connessione con i commi 1 e 3 e concorre a delimitare *ex ante* la portata dell'ispezione.

2.3 Comma 3 - Portata e limiti dell'ispezione documentale

Il comma 3 introduce uno dei profili più innovativi rispetto al quadro vigente, imponendo che l'ispezione documentale e l'acquisizione di libri, registri, documenti e scritture - compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie - siano limitate alle categorie documentali indicate nell'autorizzazione e a quelle strettamente inerenti, nonché alle imposte e ai periodi d'imposta ivi specificati. È conseguentemente vietata l'acquisizione, la copia o il sequestro di documenti, scritture o dati privi di un nesso diretto e riconoscibile con l'oggetto della verifica come definito nell'autorizzazione.

Il principio del nesso diretto e riconoscibile impedisce l'accesso documentale indiscriminato, vietando le acquisizioni di materiale eccedente l'oggetto autorizzato che comprimono in modo sproporzionato i diritti del contribuente. Qualora nel corso dell'ispezione emergano elementi che giustificano l'estensione dell'oggetto della verifica ad ulteriori imposte, periodi d'imposta o categorie documentali, l'estensione deve essere autorizzata mediante un'integrazione scritta motivata dell'autorizzazione originaria, prima che le relative acquisizioni abbiano luogo. Il meccanismo dell'integrazione motivata scritta evita rigidità operative eccessive, pur subordinando l'estensione a un atto formale suscettibile di sindacato giurisdizionale autonomo.

La disposizione risponde direttamente ai paragrafi 116-120 della Sentenza Italgomme.

2.4 Comma 4 - Regime dell'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione di legge

Il comma 4 disciplina l'inutilizzabilità, quale sanzione processuale endogena al procedimento tributario, degli elementi istruttori acquisiti in violazione dei commi 1, 2 e 3 del presente articolo e dell'articolo 52, commi da 1 a 6. L'inutilizzabilità opera in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità nell'ambito del procedimento tributario che origina dall'accesso e in ogni altro procedimento, ivi comprese le fasi di accertamento, di irrogazione delle sanzioni e di contenzioso.

La scelta di questa tecnica sanzionatoria è più efficace e preferibile alla nullità/annullabilità dell'atto di accertamento *tout court* - soluzione che genererebbe incertezza sistemica - perché colpisce chirurgicamente il materiale acquisito in violazione, lasciando integra la possibilità di basare l'accertamento su elementi acquisiti legittimamente. La disposizione, nel sancire la normale irrilevabilità *ex officio* della inutilizzabilità evita un aggravamento della dinamica processuale, un'eccezione al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato nel contesto di un giudizio impugnatorio e una sconveniente sostituzione del giudice nella valutazione delle esigenze difensive del contribuente. Di contro, là dove stabilisce la rilevabilità officiosa della inutilizzabilità per omessa informativa, rafforza la tutela del contribuente in presenza di asimmetrie conoscitive potenzialmente idonee a comprometterne il diritto di difesa. La previsione della non estensione della inutilizzabilità ai documenti e alle informazioni privi di qualsiasi collegamento con il vizio rilevato ovvero acquisiti successivamente all'informativa tardiva risponde al principio di conservazione degli atti e implica una valutazione tecnica circa la legittima acquisibilità nonostante il vizio poiché del tutto indipendenti da esso.

2.5 Comma 5 - Informativa preventiva al contribuente

Il comma 5 impone che al momento dell'avvio delle operazioni di accesso, e in ogni caso prima del compimento di qualsiasi ispezione o acquisizione documentale, il contribuente o il suo rappresentante sia informato in forma scritta, con consegna di copia, su cinque categorie di contenuti: l'esistenza e il contenuto delle autorizzazioni prescritte dalla legge; i diritti e le facoltà riconosciutigli ai sensi dell'articolo 12 della L. 212/2000 e degli articoli 52 e 52-bis; le particolari informative prescritte dalle singole leggi d'imposta, inclusa quella di cui al comma 4; le conseguenze del rifiuto di esibire i documenti specificamente richiesti e dei comportamenti ostruttivi, nonché i rimedi a disposizione dell'autorità; il diritto di proporre istanza di annullamento o di sospensione ai sensi degli articoli 52-ter e 52-quater. I diritti informativi preventivi sono richiesti espressamente dalla Corte E.D.U. (par. 148 Sent. Italgomme), che specifica che il contribuente deve essere informato "*al più tardi al momento dell'avvio della verifica*". Se, nel corso della verifica, sopravviene un obbligo informativo, esso deve essere adempiuto anteriormente al compimento dell'operazione interessata.

Il termine di trenta minuti prima dell'inizio delle operazioni serve a rendere effettivo il diritto all'assistenza professionale, che sarebbe svuotato se l'ispezione potesse iniziare immediatamente dopo la mera notifica dell'autorizzazione. La previsione di un modello unico di informativa risponde ad esigenze di certezza giuridica ed operativa e di uniformità-imparzialità. La natura regolamentare amministrativa del decreto M.E.F. recante il modello di informativa ne consente l'impugnazione dinanzi al giudice amministrativo, nonché la disapplicazione dinanzi al giudice nazionale, qualora non risulti conforme alle prescrizioni legali. La radicale ed insanabile inutilizzabilità dei dati raccolti per omessa informativa si giustifica in ragione della gravità della condotta trasgressiva dei verificatori in rapporto ai parametri legali e di buona fede e della potenziale seria lesione dei diritti del contribuente. La previsione fa salvi i diversi regimi di invalidità/inutilizzabilità previsti da altre disposizioni di legge, in particolare, quelli disciplinati dal comma 4, che si ricollegano all'informativa di cui alla lettera c) del presente comma.

Il combinato disposto dei commi 4 e 5 delinea una differenziazione patologica, sanzionatoria e processuale su tre livelli, la cui genesi si rinviene:

1. per il primo, nella violazione formale/sostanziale delle norme richiamate dal comma 4;
2. per il secondo, nella omessa informativa circa le norme medesime e la inutilizzabilità;
3. per il terzo, nella omessa informativa di cui al comma 5, diversa da quella di cui al comma 4.

I correlati trattamento sanzionatorio e regime processuale sono a inasprimento decrescente, a partire dal terzo livello (comma 5), considerato più grave.

Verosimilmente, nel caso di mancanza di autorizzazione (comma 4, prima parte), il vizio esita nella mancanza di informativa sull'esistenza ed il contenuto dell'autorizzazione stessa ai sensi del comma 5, lettera a), applicandosi, per l'effetto, il trattamento sanzionatorio più rigido previsto da questa norma. All'evidenza, i vizi radicali (mancanza autorizzazione, motivazione, informativa, etc.) risultano atti a inficiare l'integrale acquisizione, in quanto afferenti a presupposti assoluti dell'accesso/operazione. Si precisa, inoltre, che le violazioni formali/sostanziali dei commi 1, 2 e 3 e dell'articolo 52, commi 1-5 - prima parte del comma in esame- non sono suscettibili di sanatoria *pro futuro* per effetto di una informativa tardiva, attenendo questa al diverso campo della comunicazione al contribuente.

2.6 Comma 6 - Modalità proporzionate di conduzione delle operazioni

Il comma 6 prescrive che le operazioni di accesso, ispezione e verifica siano condotte con le modalità meno invasive compatibili con il raggiungimento dell'obiettivo ispettivo, declinando tale principio in tre specifiche prescrizioni operative.

Le modalità di esercizio proporzionate rispondono all'indicazione del paragrafo 148 della Sentenza Italgomme circa la necessità di garanzie contro l'accesso indiscriminato. La regola sulla copia elettronica è particolarmente necessaria e risponde al criterio della minimizzazione dei dati acquisiti ed elaborati: la prassi dell'acquisizione integrale/massiva di copia di archivi digitali aziendali, emersa in diversi dei ricorsi esaminati dalla Corte (par. 14), è quella che produce la maggiore compressione del diritto al domicilio e alla corrispondenza, e la sua disciplina specifica è del tutto assente nell'ordinamento vigente.

Gli elementi acquisiti in violazione delle prescrizioni del comma 6 sono inutilizzabili, con regime analogo a quello del comma 4, prima parte. Il profilo patologico ed i correlati trattamento sanzionatorio e regime processuale si inquadrano nel 1° livello di cui al precedente punto.

2.7 Comma 7 - Applicazione alla Guardia di Finanza

La disposizione risolve una lacuna strutturale significativa dell'ordinamento vigente, che - secondo una certa giurisprudenza di legittimità - lascia la Guardia di Finanza in una posizione di sostanziale esenzione dall'obbligo di autorizzazione interna scritta e motivata per gli accessi a locali commerciali e professionali puri, nonostante la qualifica di polizia tributaria. L'equiparazione piena all'A.F. è imposta dai principi convenzionali e dalla Corte E.D.U. (parr. 61, 107 Sent. Italgomme), che censura la disciplina indistintamente con riferimento alle autorità fiscali nazionali, a prescindere dalla loro natura amministrativa o militare. È, inoltre, prevista dal vigente articolo 63 D.P.R. 633/72.

3. Coordinamento sistematico

Il presente articolo opera in costante raccordo con il novellato articolo 52, i cui commi 1, 5 e 7 rinviano all'articolo 52-bis per la disciplina della motivazione, dei presupposti, dell'informativa e del regime dell'inutilizzabilità. Il sistema delineato dai due articoli costituisce un *corpus* normativo unitario. Esso si completa con il rinvio agli articoli 52-ter e 52-quater - introdotti nell'ambito del progetto di riforma e disciplinanti i rimedi giurisdizionali, anche cautelari - oggetto di successiva illustrazione.

*

Articolo 52-ter D.P.R. 633/72

Rubrica: < Tutela giurisdizionale in materia di accessi e acquisizioni documentali. >

Introdotta *ex novo*

1. Finalità e collocazione sistematica

L'articolo 52-ter è introdotto *ex novo* nell'impianto del D.P.R. 633/72 e completa il sistema di garanzie delineato dagli articoli 52 e 52-bis, istituendo uno strumento di tutela giurisdizionale immediata e autonoma avverso gli accessi ispettivi e le acquisizioni documentali compiuti in violazione delle prescrizioni di legge. L'articolo si raccorda con il successivo articolo 52-quater, che disciplina i rimedi cautelari, e con le disposizioni del D.lgs. 175/2024, cui rinvia per quanto non diversamente regolato.

La norma risponde all'esigenza di apprestare un rimedio processuale specifico, celere ed effettivo per le violazioni delle garanzie procedurali introdotte dalla riforma, che altrimenti sarebbero tutelabili soltanto in via eventuale e differita, nell'ambito del giudizio di impugnazione dell'atto di accertamento, con inevitabile lesione del diritto di difesa endoprocedimentale del contribuente. La previsione di un rimedio giurisdizionale autonomo, azionabile contestualmente allo svolgimento delle operazioni ispettive o immediatamente al loro esito, conferisce effettività al sistema dell'inutilizzabilità disciplinato dall'articolo 52-bis, commi 4-6, e si giustifica in ragione della irreversibilità degli effetti che l'acquisizione viziata di materiale istruttorio può produrre nelle fasi successive del procedimento tributario.

La previsione permette, altresì, di perseguire obiettivi di economia ed efficienza procedimentale e processuale, consentendo di tempestivamente rettificare/rinnovare l'istruttoria viziata, di evitare l'ulteriore sviluppo della stessa e l'impugnazione di un complessivo atto di accertamento, di incentrare il processo tributario classico sulle questioni di merito.

2. Illustrazione delle singole disposizioni

2.1 Comma 1 - Legittimazione attiva, fattispecie e *petitum*

Il comma 1 individua il perimetro soggettivo e oggettivo del rimedio. La legittimazione attiva spetta al contribuente nei cui confronti sia stato eseguito un accesso ai sensi dell'articolo 52, commi da 1 a 4 - nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, in quelli adibiti in tutto o in parte ad abitazione - ovvero che sia stato sottoposto, durante l'accesso, a perquisizioni personali o all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, o all'esame di documenti o notizie coperti da segreto professionale, ai sensi dell'articolo 52, comma 6.

Il rimedio consiste nella richiesta di annullamento dell'autorizzazione - incluse le eventuali integrazioni - rilasciata dal capo ufficio o dal comandante di reparto ovvero dall'autorità giudiziaria, e nella conseguente dichiarazione di inutilizzabilità, totale o parziale, dei documenti, dati, informazioni ed elementi acquisiti, nonché delle risposte rese dal contribuente. Il collegamento tra l'annullamento dell'autorizzazione e la dichiarazione di inutilizzabilità assicura coerenza sistematica con il regime disciplinato dall'articolo 52-bis, evitando che l'annullamento del titolo autorizzativo produca effetti meramente formali in difetto di una pronuncia espressa sull'utilizzabilità del materiale istruttorio acquisito.

Il termine per la proposizione dell'istanza è di venti giorni dal compimento delle attività ovvero dal rilascio di copia del relativo processo verbale di verifica, ed è espressamente qualificato come perentorio, con conseguente preclusione oltre il termine medesimo. L'aggancio temporale alternativo, <al più tardi>, al rilascio di copia del P.V.V. permette al contribuente di rispettare il *dies ad quem* in ipotesi di verifiche, ispezioni e acquisizioni documentali protratte nel tempo o il cui contenuto esatto sia noto al medesimo solo a seguito della ricezione del processo verbale. Se il *dies a quo* decorresse dall'inizio o dal compimento dell'operazione, il termine processuale potrebbe in concreto risultare eccessivamente breve o addirittura già spirato prima che il contribuente sia in grado di valutarne compiutamente i vizi. L'alternativa espressa, apparentemente contraddittoria o pleonastica, ha lo scopo di chiarire che il rimedio è esperibile sin dal primo atto ed anche in corso di esecuzione, senza necessità di attendere la verbalizzazione.

L'istanza è preclusa se pende connesso giudizio tributario classico, tenuto conto del termine decadenziale d'impugnazione e dell'interesse ad agire, nonché delle esigenze di concentrazione e speditezza processuale e di effettività della tutela giudiziale, evitando contrasti tra giudicati.

2.2 Comma 2 - Forma, modalità di introduzione e contenuto del ricorso

L'istanza è proposta mediante notifica telematica all'autorità procedente e depositata telematicamente, a pena di inammissibilità, entro dieci giorni dalla notificazione, unitamente alle relative ricevute e attestazioni di conformità. La scelta del rito telematico risponde a esigenze di celerità

e certezza delle comunicazioni, coerenti con la natura preventiva del rimedio, allineandosi all'attuale sistema processuale tributario. Il ricorso è redatto in forma semplificata e deve contenere, a pena di inammissibilità, la succinta indicazione delle circostanze di fatto, delle specifiche disposizioni normative che si assumono violate e delle ragioni della richiesta di annullamento e di declaratoria di inutilizzabilità. Unitamente al ricorso, è depositata la documentazione allegata, inclusa quella autorizzativa. La previsione della forma semplificata è funzionale ad abbattere le barriere temporali di accesso al rimedio e ad agevolare il giudice nella rapida ricognizione e decisione della fattispecie, preservando al contempo la necessaria determinatezza del *petitum* e della *causa petendi*.

2.3 Comma 3 - Declaratoria di inammissibilità

Il comma 3 disciplina il sub-procedimento relativo alla declaratoria di inammissibilità, che è pronunciata dal Presidente con decreto o dalla Corte con sentenza succintamente motivati, immediatamente comunicati alle parti tramite PEC. Avverso i provvedimenti di inammissibilità è ammesso esclusivamente ricorso in Cassazione per violazione di legge, nel termine di venti giorni dalla comunicazione. La declaratoria di inammissibilità determina l'operare della preclusione da <dedotto e deducibile>.

2.4 Comma 4 - Controdeduzioni dell'autorità procedente

L'autorità procedente ha facoltà di depositare controdeduzioni e documenti entro venti giorni dalla notificazione dell'istanza. La disposizione assicura il rispetto del principio del contraddittorio e consente all'Amministrazione di illustrare le ragioni che sorreggono la legittimità dell'autorizzazione e delle operazioni compiute, prima che la Corte deliberi nel merito.

2.5 Comma 5 - Trattazione dell'istanza e decisione

Decorso il termine per le controdeduzioni, il Presidente, se non ha pronunciato decreto di inammissibilità, fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La Corte, sentite le parti comparse, decide con sentenza suscettibile di formare cosa giudicata, depositata e comunicata alle parti tramite PEC entro dieci giorni. La celerità del rito è assicurata dai termini stringenti per il compimento delle attività processuali e dalla relativa semplificazione rispetto al rito classico.

La sentenza, in quanto atta al giudicato sostanziale ex articolo 2909 c.c., divenuta definitiva, esplica effetti vincolanti nei successivi procedimenti e processi tributari involgenti i medesimi profili dedotti.

2.6 Comma 6 - Impugnazione della sentenza

Avverso la sentenza di accoglimento o rigetto è ammesso esclusivamente ricorso in Cassazione per violazione di legge, nel termine di venti giorni dalla comunicazione. La limitazione dell'impugnazione alla sola violazione di legge - con esclusione dei vizi di motivazione in fatto - è coerente con il carattere preventivo del rimedio, che sottende fisiologiche esigenze di celerità e involge principalmente questioni di legittimità dell'atto autorizzativo e della sua motivazione. La competenza attribuita alle Corti di II° grado esclude, inoltre, la censurabilità sotto il profilo della violazione del giusto processo ex articolo 111 Cost..

2.7 Comma 7 - Assistenza tecnica

Per la parte contribuente è richiesta l'assistenza tecnica di un difensore abilitato ai sensi dell'articolo 57 del D.lgs. 175/2024. La previsione dell'obbligo di assistenza tecnica è giustificata dalla tecnicità delle questioni sottese al rimedio, dall'esigenza di evitare istanze non adeguatamente ponderate e dall'idoneità della sentenza a formare cosa giudicata.

2.8 Comma 8 - Rapporti con l'attività procedimentale e con il successivo giudizio tributario

Il comma 8 regola i rapporti tra la pendenza del processo *de quo* e le attività istruttorie, accertative e riscossive dell'A.F., stabilendo che tale pendenza - anche nella fase del ricorso in Cassazione - non incide sulle medesime, salva l'applicazione dell'articolo 52-quater. La disposizione risponde all'esigenza di non paralizzare l'azione tributaria in pendenza del rimedio <incidentale>, preservando al contempo l'effettività della tutela del contribuente mediante il raccordo con i rimedi cautelari di cui all'articolo 52-quater. Nel giudizio tributario successivamente instaurato avverso uno degli atti di cui all'articolo 65 del D.lgs. 175/2024, trova applicazione l'articolo 88, comma 2, del medesimo decreto sulla sospensione del processo per pendenza di altra causa su questione pregiudiziale/preliminare. La disposizione assicura, dunque, la proseguibilità del rito preventivo e la conservazione dei relativi effetti processuali, per evidenti ragioni di economia processuale.

2.9 Comma 9 - Rinvio al D.lgs. 175/2024

Per quanto non espressamente disciplinato, si applica, in quanto compatibile, il D.lgs. 175/2024. Il rinvio in blocco al codice del processo tributario garantisce la completezza del quadro processuale applicabile e assicura la coerenza sistematica del nuovo rito con le regole generali del contenzioso tributario.

3. Coordinamento sistematico

L'articolo 52-ter si inserisce in un sistema multilivello di tutela del contribuente che si articola: in sede preventiva, attraverso i presupposti sostanziali e formali dell'autorizzazione disciplinati dagli articoli 52 e 52-bis; in sede contestuale, mediante l'informativa preventiva obbligatoria di cui all'articolo 52-bis, comma 5; in sede giurisdizionale immediata, attraverso il rimedio introdotto dal presente articolo e i rimedi cautelari di cui al successivo articolo 52-quater; in sede differita, nell'ambito del giudizio di impugnazione dell'atto di accertamento, secondo il regime dell'inutilizzabilità disciplinato in particolare dall'articolo 52-bis, comma 4. La coesistenza dei diversi rimedi è tale da assicurare copertura garantistica a tutte le fasi del procedimento ispettivo, senza che l'esperimento di uno precluda gli altri - salvo il limite della cosa giudicata formatasi ai sensi del presente articolo - e senza che la pendenza del rimedio <incidentale> paralizzi l'azione amministrativa.

*

Articolo 52-quater D.P.R. 633/72

Rubrica: < Sospensione cautelare delle operazioni. >

Introdotta *ex novo*

1. Finalità e collocazione sistematica

L'articolo 52-quater è introdotto *ex novo* nell'impianto del D.P.R. 633/'72 e istituisce un rimedio cautelare preventivo, attivabile in corso di operazioni ispettive, volto a ottenere la sospensione, totale o parziale, degli accessi, delle ispezioni, delle verifiche e delle acquisizioni documentali in presenza di violazioni della normativa procedurale vigente. La disposizione si raccorda con l'articolo 52-ter, che disciplina il rimedio giurisdizionale successivo al compimento delle operazioni, e completa il sistema multilivello di tutela del contribuente delineato dalla riforma.

La *ratio* dell'intervento risiede nell'esigenza di colmare la lacuna individuata in sede europea con riferimento all'assenza, nell'ordinamento domestico, di un rimedio preventivo o contestuale effettivo avverso le operazioni ispettive illegittime (par. 149 Sent. Italgomme). Un rimedio esclusivamente successivo al compimento delle operazioni – quale quello disciplinato dall'articolo 52-ter – non è, da solo, sufficiente ad assicurare tutela piena: l'accesso e l'acquisizione istruttoria in violazione di legge potrebbero produrre lesioni/compressioni irreversibili dei diritti del contribuente, che il regime di inutilizzabilità potrebbe non essere in grado di neutralizzare. Il rimedio cautelare contestuale risponde, quindi, all'esigenza di arrestare in tempo utile la condotta illegittima, prima che i suoi effetti si consolidino.

Al contempo, la delimitazione dell'ambito oggettivo agli accessi domiciliari e semidomiciliari vale a circoscrivere l'attivabilità del rimedio nei soli casi di coinvolgimento di diritti fondamentali del contribuente, secondo un'ottica di ragionevole ed equo bilanciamento degli interessi antagonisti.

La collocazione della disposizione nel corpo del D.P.R. 633/'72, anziché nel codice del processo tributario, è giustificata dalla natura endoistruttoria del rimedio, esperibile *ante causam* e indipendentemente dall'impugnazione o dall'emissione di un atto di accertamento: il carattere contenzioso del rimedio attiene alla fase istruttoria del procedimento tributario e ne suggerisce la disciplina nella sede normativa ad essa riferita.

2. Illustrazione delle singole disposizioni

2.1 Comma 1 – Ambito di applicazione, legittimazione e *petitum*

Il comma 1 individua l'ambito di applicazione del rimedio, circoscrivendolo agli accessi presso locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione, ai sensi dell'articolo 52, commi 2 e 4. Il contribuente può presentare istanza al Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado nella cui circoscrizione ha sede l'autorità procedente, in qualsiasi momento nel corso delle operazioni, per la sospensione cautelare, totale o parziale, delle operazioni di accesso, ispezione, verifica e acquisizione documentale, in ragione di violazioni della normativa procedurale vigente. La proponibilità dell'istanza richiede il solo presupposto della violazione procedurale, senza che sia necessaria la prova di un *periculum in mora* distinto e autonomo: la scelta è coerente con la logica di celere riconduzione a diritto del rapporto tributario compromesso involgente diritti fondamentali e con la specificità del rimedio, orientato all'immediato ripristino della legalità procedurale.

2.2 Comma 2 – Esclusione della sospensione automatica e della previa notifica

Il comma 2 stabilisce che l'istanza non deve essere previamente notificata all'autorità procedente e che la sua proposizione non comporta, in alcun caso, la sospensione automatica delle operazioni. La sospensione automatica per effetto della mera presentazione dell'istanza paralizzerebbe qualunque

attività di verifica e si presterebbe ad un impiego sistematicamente strumentale del rimedio al fine di ostacolare l'azione ispettiva; la sua esclusione è, pertanto, doverosa. Correlativamente, l'esonero dalla previa notifica all'autorità procedente evita il rischio di indebiti condizionamenti operativi nelle more della trattazione dell'istanza. La comunicazione alle parti, ai fini del contraddittorio, è assicurata dalla segreteria della Corte con le modalità previste dal comma 3.

2.3 Comma 3 - Trattazione monocratica e decreto

La trattazione si svolge in camera di consiglio dinanzi al giudice monocratico designato, da tenersi entro quarantotto ore dal deposito dell'istanza. Il giudice designato dispone tempestivamente che la segreteria inviti le parti per via telefonica e telematica a comparire ovvero a presentare brevi note scritte. Sentite le parti comparse - o in loro assenza ove vi sia urgenza - e valutati sommariamente i fatti, il giudice pronuncia decreto motivato, immediatamente comunicato alle parti tramite PEC. La concentrazione della trattazione e della decisione in un'unica camera di consiglio, unitamente al termine brevissimo per la fissazione, assicura la celerità necessaria affinché il rimedio conservi utilità in relazione ad operazioni ispettive in corso.

2.4 Comma 4 - Decreto presidenziale provvisorio *inaudita altera parte*

Sino alla data della trattazione monocratica, qualora vi sia urgenza e manifesta gravità, il Presidente della Corte può disporre, *inaudita altera parte*, la sospensione provvisoria delle operazioni con decreto non motivato, immediatamente comunicato alle parti tramite PEC. Il decreto presidenziale perde efficacia con la pronuncia del giudice monocratico. La previsione del decreto presidenziale provvisorio è essenziale per garantire effettività al rimedio nei casi in cui l'imminenza del pregiudizio non tolleri neppure l'attesa della camera di consiglio monocratica: in assenza di questo strumento, il rimedio sarebbe strutturalmente inidoneo a tutelare il contribuente in situazioni di urgenza qualificata, nelle quali si prospetti una seria lesione dei diritti fondamentali o un manifesto *fumus boni iuris*. La non motivazione del decreto presidenziale provvisorio è compensata dalla sua efficacia temporanea e dalla successiva verifica in contraddittorio in sede monocratica. L'esclusione della motivazione risponde, inoltre, all'esigenza di evitare qualsiasi subcosciente condizionamento interno all'ufficio giudiziario in virtù dell'autorevolezza del ruolo presidenziale.

2.5 Comma 5 - Efficacia del decreto di sospensione

Il decreto di sospensione eventualmente disposto ha immediata efficacia esecutiva e vincolante per l'autorità procedente. La vincolatività del provvedimento per l'organo verificatore è presidio indispensabile affinché la tutela cautelare non rimanga priva di concreta effettività e si coordina con la previsione del comma 15, che attribuisce rilevanza giuridica autonoma all'inosservanza della sospensione.

2.6 Comma 6 - Inutilizzabilità del materiale acquisito in pendenza di sospensione

In caso di sospensione, i documenti, i dati e le informazioni eventualmente già acquisiti sono inutilizzabili sino all'eventuale revoca o cessazione degli effetti della sospensione. In caso di sopravvenuta regolarizzazione procedurale, restano comunque inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati. La disposizione assicura piena continuità con il regime

dell'inutilizzabilità disciplinato in particolare dall'articolo 52-bis, comma 4, e ne costituisce l'applicazione contestuale nella fase cautelare.

2.7 Comma 7 - Trattazione collegiale

Conclusa la fase monocratica, il giudizio prosegue, su istanza della parte interessata, dinanzi al collegio in diversa composizione. L'istanza deve essere proposta nel termine perentorio di sette giorni dalla comunicazione del decreto monocratico. La trattazione si svolge in pubblica udienza, anche da remoto, entro dieci giorni dal deposito dell'istanza; le parti possono presentare brevi note scritte fino a due giorni prima dell'udienza e sono ammesse a una sollecita discussione. La Corte pronuncia, al termine dell'udienza, ordinanza non impugnabile e immediatamente esecutiva, con cui revoca ovvero conferma o dispone la sospensione. L'ordinanza, succintamente motivata, indica, se del caso, i requisiti necessari per la prosecuzione o la rinnovazione della verifica e la durata massima della sospensione. La struttura bifasica - decreto presidenziale-monocratico urgente, seguita da ordinanza collegiale - rappresenta la soluzione più equilibrata tra effettività della tutela e pienezza del contraddittorio, ricalcando funzionalmente il modello del provvedimento d'urgenza ex articolo 700 c.p.c. e del reclamo cautelare, adattati alla specificità del rito tributario.

2.8 Comma 8 - Efficacia dei provvedimenti di revoca e di sospensione collegiale

La revoca del decreto di sospensione ovvero la sospensione disposta in sede collegiale sono immediatamente esecutive. La disposizione assicura speditezza nell'esecuzione delle decisioni adottate in entrambe le direzioni, evitando soluzioni di continuità nell'attività ispettiva o nella tutela del contribuente.

2.9 Comma 9 - Regolazione delle spese

Le spese di lite sono regolate in ciascuna fase cautelare, salva rimodulazione in sede collegiale. La decisione sulle spese tiene conto della condotta operativa e processuale delle parti, della gravità della lesione anche potenziale e del pregiudizio recato alle attività di verifica. Il criterio composito di liquidazione delle spese risponde all'esigenza di responsabilizzare entrambe le parti del rapporto ispettivo: l'autorità procedente, quanto alla legalità delle operazioni; il contribuente, quanto alla non strumentalità del ricorso al rimedio.

2.10 Comma 10 - Forma e contenuto dei ricorsi

Le istanze al Presidente e al collegio sono proposte con ricorso telematico redatto in forma semplificata, contenente, a pena di inammissibilità, la succinta indicazione delle circostanze di fatto, delle specifiche disposizioni normative che si assumono violate e delle ragioni della richiesta di concessione o revoca della sospensione, unitamente alla documentazione allegata, inclusa quella autorizzativa. La forma semplificata è funzionale a rendere il rimedio accessibile anche in condizioni di urgenza e ad agevolare il giudice nella rapida ricognizione e decisione della fattispecie, preservando al contempo la necessaria determinatezza del *petitum* e della *causa petendi*.

2.11 Comma 11 - Dichiarazione di inammissibilità

L'inammissibilità è dichiarata dal Presidente con decreto o dalla Corte con ordinanza succintamente motivati e immediatamente comunicati alle parti tramite PEC. I provvedimenti non sono impugnabili. Diversamente da quanto previsto dall'articolo 52-ter, comma 3, l'inammissibilità non preclude la riproposizione dell'istanza regolarizzata: la scelta si giustifica in ragione della natura urgente e contestuale del rimedio, per cui escludere la riproponibilità a fronte di vizi formali sanabili priverebbe il contribuente di tutela in presenza di operazioni ancora in svolgimento.

2.12 Comma 12 - Assistenza tecnica

Per la parte contribuente è richiesta l'assistenza tecnica di un difensore abilitato ai sensi dell'articolo 57 del D.lgs. 175/2024. Il contribuente può comparire personalmente alla camera di consiglio, assistito dal difensore, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 52-ter, comma 7. La previsione dell'obbligo di assistenza tecnica è giustificata dalla tecnicità delle questioni sottese al rimedio e dall'esigenza di evitare istanze non adeguatamente ponderate.

2.13 Comma 13 - Assenza di efficacia di giudicato e riproponibilità

Le decisioni assunte ai sensi del presente articolo non pregiudicano la riproponibilità delle medesime questioni deducibili ai sensi dell'articolo 52-ter ovvero nell'ambito del giudizio di impugnazione dell'atto di accertamento ex articolo 65 del D.lgs. 175/2024, e non esplicano efficacia di giudicato sulle questioni di merito implicate, ferma l'inutilizzabilità di cui al comma 6. L'eventuale rigetto della domanda cautelare non preclude, quindi, la riproposizione delle stesse questioni nel successivo giudizio di annullamento o in quello classico di impugnazione dell'atto impositivo né restringe l'eventuale futuro giudizio di merito. L'istanza cautelare, inoltre, può essere riproposta per operazioni diverse o in caso di mutamento delle circostanze di fatto.

2.14 Comma 14 - Effetti della sospensione non revocata e potere di rinnovazione della verifica

La sospensione non revocata e non limitata temporalmente mantiene i propri effetti sino all'adeguamento dell'autorità procedente alle eventuali prescrizioni della Corte. Resta in ogni caso nella potestà dell'autorità procedente avviare nuove operazioni conformi alla normativa vigente: la sospensione non produce effetti preclusivi permanenti sull'azione ispettiva, ma si limita ad arrestare le operazioni illegittime, lasciando integra la possibilità di una verifica rinnovata nel rispetto delle prescrizioni di legge e, se del caso, secondo le indicazioni fornite dalla Corte nell'ordinanza.

2.15 Comma 15 - Conseguenze dell'inosservanza della sospensione

L'esecuzione delle operazioni o l'utilizzo degli elementi istruttori nonostante la sospensione disposta, ovvero l'inosservanza delle prescrizioni della Corte per la prosecuzione o rinnovazione della verifica, può essere denunciata ai sensi dell'articolo 52-ter del presente decreto e dell'articolo 65 del D.lgs. 175/2024. La previsione attribuisce al provvedimento di sospensione deterrenza effettiva, qualificando giuridicamente l'inosservanza come presupposto di autonomi rimedi giurisdizionali esperibili dal contribuente leso.

2.16 Comma 16 - Rinvio al D.lgs. 175/2024

Per quanto non espressamente disciplinato, si applica, in quanto compatibile, il D.lgs. 175/2024. Il rinvio al codice del processo tributario garantisce la completezza del quadro procedurale applicabile e la coerenza sistematica del rito cautelare con le regole generali del contenzioso tributario.

3. Coordinamento sistematico

L'articolo 52-quater si colloca al vertice del sistema di tutela immediata del contribuente, completando il quadro delineato dagli articoli 52, 52-bis e 52-ter. Mentre l'articolo 52-ter appresta un rimedio giurisdizionale successivo al compimento delle operazioni, finalizzato all'annullamento dell'autorizzazione e alla dichiarazione di inutilizzabilità del materiale acquisito, il presente articolo istituisce un rimedio preventivo e contestuale, operante in corso di operazioni, volto alla loro sospensione cautelare. I due rimedi sono cumulabili e non si escludono reciprocamente, né le decisioni adottate in sede cautelare precludono la riproponibilità delle questioni nelle sedi successive. Il sistema così costruito offre copertura garantistica integrale a tutte le fasi del procedimento ispettivo, rispondendo all'esigenza di assicurare rimedi effettivi, tempestivi e proporzionati a fronte di violazioni procedurali di diversa gravità e urgenza.

*

Articolo 35 L. 4/29

Rubrica: < Facoltà di accesso della polizia tributaria. >

Articolo 33 D.P.R. 633/72

Rubrica: < Accessi, ispezioni e verifiche. >

Riformati

1. Finalità e *ratio* degli interventi

Le due modifiche in esame hanno natura coordinativa e sistematica: esse estendono l'applicazione del *corpus* normativo introdotto dagli articoli 52, 52-bis, 52-ter e 52-quater del D.P.R. 633/72, rispettivamente, all'attività ispettiva della Guardia di Finanza esercitata ai sensi della legge n. 4/29 e alle verifiche condotte ai fini delle imposte sui redditi ai sensi del D.P.R. 600/73. Gli interventi rispondono all'esigenza di assicurare uniformità di garanzie procedurali su tutto il fronte dell'attività ispettiva tributaria: evitano che l'applicazione delle nuove tutele rimanga circoscritta all'A.F. in senso stretto e al solo ambito IVA, con conseguente frammentazione del sistema e disparità di trattamento tra contribuenti sottoposti a verifiche condotte da diverse autorità o relative a differenti settori impositivi.

2. Modifica dell'art. 35 L. 4/29 - Estensione alla Guardia di Finanza

Il nuovo comma 2 dell'articolo 35 della legge n. 4/29 estende espressamente alla Guardia di Finanza - per gli accessi a locali commerciali, agricoli, artistici o professionali, per quelli adibiti in tutto o in parte ad abitazione, per le perquisizioni personali, le aperture coattive e l'esame di documenti coperti da segreto professionale - l'applicazione dell'articolo 33, comma 1, del D.P.R. 600/1973 e degli articoli 52, 52-bis, 52-ter e 52-quater del D.P.R. 633/1972.

La disposizione si raccorda con quanto già previsto dall'articolo 52-bis, comma 7, del testo proposto - che estende le garanzie procedurali alla Guardia di Finanza nel perimetro IVA - ma ne

amplia la portata al complesso delle nuove tutele e dell'attività di polizia tributaria svolta dal Corpo ai sensi della legge n. 4/29, indipendentemente dal tributo oggetto di verifica. Il rapporto tra le due disposizioni è di specialità reciproca: il comma 7 dell'articolo 52-bis regola specificamente il profilo autorizzativo e le conseguenze della sua violazione nell'ambito del D.P.R. 633/72, mentre il nuovo comma 2 dell'articolo 35 opera come clausola generale di rinvio per l'intera attività ispettiva della Guardia di Finanza, assicurando che tutte le garanzie introdotte dalla riforma trovino applicazione uniforme a prescindere dal tributo. Le due disposizioni, pertanto, coesistono e si integrano.

3. Modifica dell'art. 33, comma 1, D.P.R. 600/73 - Estensione alle imposte sui redditi

Il comma 1 dell'articolo 33 del D.P.R. 600/73 è modificato mediante sostituzione del rinvio alle sole disposizioni dell'articolo 52 del D.P.R. 633/72 con il rinvio esteso agli articoli 52, 52-bis, 52-ter e 52-quater del medesimo decreto. In tal modo, l'intero sistema di presupposti sostanziali, obblighi motivazionali, informativa preventiva, limiti dell'ispezione documentale, modalità di conduzione delle operazioni, regime dell'inutilizzabilità e rimedi giurisdizionali - cautelari e successivi - trova applicazione integrale anche nell'ambito degli accessi eseguiti ai fini delle imposte sui redditi.

La modifica è necessaria per garantire coerenza sistematica all'impianto riformato: risulterebbe contraddittorio introdurre un articolato sistema di garanzie procedurali per le verifiche IVA, lasciando privo di analoga tutela il contribuente sottoposto ad accesso ai fini delle imposte dirette, tanto più che nella prassi operativa le due tipologie di verifica sono frequentemente condotte in modo contestuale dal medesimo organo procedente.

*

Articolo 13-bis L. 212/2000

Rubrica: < Potere cautelare del Garante nazionale del contribuente. >

Introdotta *ex novo*

1. Finalità e collocazione sistematica

L'articolo 13-bis è introdotto *ex novo* nello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) e attribuisce al Garante nazionale del contribuente un potere cautelare amministrativo di sospensione, totale o parziale, delle operazioni di accesso, ispezione e verifica in corso, esercitabile su istanza del contribuente e con efficacia vincolante immediata per l'autorità procedente. La disposizione si inserisce nel sistema multilivello di tutela delineato dagli articoli 52-bis, 52-ter e 52-quater del D.P.R. 633/72, collocandosi ad un livello temporalmente anteriore rispetto ai rimedi giurisdizionali e svolgendo una funzione di copertura cautelare nelle primissime ore successive all'insorgenza della violazione, nelle more della proposizione e della trattazione dell'istanza dinanzi al giudice tributario.

La *ratio* dell'intervento è duplice. Da un lato, si valorizza la figura del Garante del contribuente quale istituzione già presente nell'ordinamento con competenze di vigilanza sull'operato delle autorità fiscali, dotandola di uno strumento di intervento effettivo e non meramente sollecitatorio. La base normativa dell'articolo 13 della L. 212/2000 è stata riconosciuta come parzialmente idonea a fondare un rimedio di questo tipo, pur richiedendo un'esplicita previsione legislativa affinché il provvedimento del Garante acquisisca efficacia vincolante per l'autorità procedente (par. 147 Sent. Italgomme).

Dall'altro lato, si colma il vuoto di tutela che residua nelle prime ore successive all'accesso, nelle quali il contribuente potrebbe non aver ancora avuto materialmente il tempo di rivolgersi al giudice tributario ai sensi dell'articolo 52-quater: il provvedimento del Garante funge da misura cautelare provvisoria di primissima urgenza, destinata a essere sostituita dal primo provvedimento giurisdizionale.

Al contempo, la delimitazione dell'ambito oggettivo agli accessi domiciliari e semidomiciliari, coerentemente con l'articolo 52-quater, vale a circoscrivere l'attivabilità del rimedio nei soli casi di coinvolgimento di diritti fondamentali del contribuente, secondo un'ottica di ragionevole ed equo bilanciamento degli interessi antagonisti.

2. Illustrazione delle singole disposizioni

2.1 Comma 1 - Ambito di applicazione, legittimazione e condizioni di adozione

Il rimedio è azionabile dal contribuente nei cui confronti siano in corso operazioni di accesso, ispezione e verifica presso locali adibiti in tutto o in parte ad abitazione ai sensi dell'articolo 52, commi 2 e 4, del D.P.R. 633/72. L'adozione del provvedimento sospensivo è subordinata al ricorrere congiunto di quattro condizioni.

La **lettera a)** stabilisce che il contribuente non abbia già proposto istanza ai sensi dell'articolo 52-quater, a pena di inefficacia originaria del provvedimento sospensivo. La previsione presidia la logica della sequenza temporale tra i due rimedi: il provvedimento del Garante è concepito come strumento di primissima urgenza nelle more dell'accesso alla tutela giurisdizionale, non come alternativa ad essa. L'alternatività con il rimedio giurisdizionale garantisce, inoltre, che non si sovrappongano provvedimenti di diversa natura sulle medesime operazioni.

La **lettera b)** richiede che l'istanza contenga la specifica indicazione delle disposizioni normative che si assumono violate, nonché degli elementi di fatto e delle ragioni a sostegno della dedotta violazione. La previsione è funzionale ad assicurare che il Garante si pronunci su violazioni determinate e non su apprezzamenti generici di illegittimità, e a responsabilizzare il contribuente istante quanto alla serietà della deduzione.

La **lettera c)** perimetra il contenuto del potere cautelare del Garante, agganciandolo direttamente alla violazione delle norme previste dagli articoli 52 e 52-bis del D.P.R. 633/72 ovvero delle garanzie procedurali di cui all'articolo 12 della legge n. 212/2000. La delimitazione oggettiva del potere cautelare a fattispecie normative specifiche e predeterminate evita che il provvedimento sospensivo si fondi su valutazioni discrezionali di opportunità, circoscrivendo l'intervento del Garante al controllo di legalità procedurale.

La **lettera d)** introduce il requisito del pregiudizio grave, irreversibile e irreparabile, quale condizione cautelare classica corrispondente al *periculum in mora*. La valutazione deve tenere conto dei diritti e degli interessi coinvolti, della gravità della condotta operativa e della lesione, nonché della natura e quantità dei documenti, dati e informazioni la cui acquisizione è contestata. Tale requisito, che invece non è richiesto dall'articolo 52-quater per il rimedio giurisdizionale - la cui funzione è il tempestivo ripristino della legalità mediante esercizio di potere giurisdizionale - è qui necessario per impedire un uso strumentale del rimedio amministrativo a fronte di contestazioni di scarso rilievo pratico.

2.2 Comma 2 - Procedimento decisorio e termini

Il Garante decide sull'istanza entro dodici ore dal suo ricevimento, termine prorogabile di ulteriori dodici ore in caso di particolare complessità, con comunicazione immediata al contribuente. Prima di provvedere, il Garante richiede all'autorità procedente le informazioni strettamente necessarie alla valutazione; l'autorità è tenuta a rispondere entro sei ore dalla richiesta. Il mancato riscontro nei termini non impedisce l'adozione del provvedimento cautelare ed è valutato dal Garante ai fini della decisione. La brevità dei termini procedurali è coesistente alla funzione del rimedio: un provvedimento adottato oltre le ventiquattro ore dal ricevimento dell'istanza sarebbe, nella generalità dei casi, inidoneo ad arrestare operazioni ispettive già compiute o in stato avanzato.

2.3 Comma 3 - Efficacia del provvedimento di sospensione

Il provvedimento di sospensione è succintamente motivato con riferimento alle condizioni di cui al comma 1 ed è immediatamente trasmesso, anche per via telematica, all'autorità procedente e al contribuente. Esso ha efficacia vincolante immediata per l'autorità procedente a decorrere dal momento della sua ricezione. I documenti, dati e informazioni acquisiti dall'autorità procedente successivamente alla ricezione del provvedimento di sospensione sono inutilizzabili in qualsiasi sede e per qualsiasi finalità, salva sopravvenuta inefficacia del provvedimento stesso ai sensi della comma 4. La rilevanza officiosa in ogni stato e grado del processo - in deroga alla regola generale dell'istanza di parte che governa il regime dell'inutilizzabilità di cui all'articolo 52-bis, comma 4 - si giustifica in ragione della particolare gravità della condotta dell'autorità procedente che operi in spregio a un provvedimento sospensivo formalmente comunicato.

2.4 Comma 4 - Inefficacia e cessazione degli effetti del provvedimento sospensivo

Il comma 4 disciplina l'inefficacia originaria ovvero la cessazione retroattiva degli effetti del provvedimento sospensivo secondo un meccanismo a tre ipotesi, che assicura una sequenza temporale chiara e un raccordo ordinato con il rimedio giurisdizionale.

Ai sensi della **lettera a)**, il provvedimento è privo di effetti se, anteriormente alla sua adozione, sia stato pronunciato decreto presidenziale o monocratico di sospensione o rigetto a seguito di istanza ex articolo 52-quater nelle more proposta dal contribuente: il provvedimento amministrativo del Garante è in tal caso sostituito *ab origine* dal provvedimento giurisdizionale, che ne assorbe la funzione cautelare. Si rammenta che, ai sensi del comma 1, lettera a), il rimedio è esperibile a condizione che, al momento della presentazione dell'istanza, non penda giudizio ex art. 52-quater; pertanto, la disposizione in commento fa riferimento all'intervallo temporale tra l'istanza e l'adozione del provvedimento del Garante.

Ai sensi della **lettera b)**, il provvedimento cessa *ex tunc* decorsi cinque giorni dalla sua comunicazione, qualora il contribuente - o eccezionalmente il Garante ex articolo 13, comma 4, lettera d), L. 212/2000 - non abbia proposto istanza ai sensi dell'articolo 52-quater e notificato telematicamente all'autorità procedente la prova del relativo deposito entro il medesimo termine. Nel giudizio eventualmente instaurato, il provvedimento del Garante perde efficacia con la pronuncia del primo provvedimento presidenziale o monocratico, anche di inammissibilità. La decadenza automatica in assenza di attivazione del rimedio giurisdizionale impedisce che il provvedimento amministrativo si

prolungi indefinitamente senza controllo giurisdizionale, il che sarebbe problematico sotto il profilo del diritto di difesa dell'autorità procedente. Restano, in ogni caso, inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati, allorché la sospensione sia venuta meno a seguito della proposizione dell'istanza ex art. 52-quater ai sensi della presente lettera.

Ai sensi della **lettera c)**, il provvedimento può essere revocato dal Garante, su istanza motivata dell'autorità procedente, quando siano adottati elementi che dimostrino l'insussistenza originaria o sopravvenuta delle condizioni di cui al comma 1. In caso di sopravvenuta regolarizzazione procedurale, restano, in ogni caso, inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione di legge e non sanati, sempreché sia proposta istanza ai sensi della lettera b).

2.5 Comma 5 - Provvedimento di rigetto o revoca e prosecuzione della tutela

Il provvedimento con cui il Garante rigetta l'istanza ovvero revoca la sospensione già adottata è motivato e immediatamente comunicato all'autorità procedente e al contribuente. Il rigetto o la revoca da parte del Garante non pregiudica in alcun modo la facoltà del contribuente di proporre istanza ai sensi dell'articolo 52-quater: i due rimedi sono concorrenti e indipendenti, seppur coordinati, sicché la decisione amministrativa sfavorevole non preclude l'accesso alla tutela giurisdizionale.

2.6 Comma 6 - Assenza di efficacia di giudicato

Le decisioni adottate dal Garante ai sensi del presente articolo non pregiudicano la riproponibilità delle medesime questioni deducibili ai sensi degli articoli 52-ter e 52-quater del D.P.R. 633/1972 ovvero dell'articolo 65 del D.lgs. 175/2024 e non esplicano efficacia di giudicato sulle questioni di merito implicate. La coerenza con la struttura analoga prevista dall'articolo 52-quater, comma 13, assicura che nessun livello del sistema cautelare precluda i livelli successivi né anticipi decisioni di merito.

2.7 Comma 7 - Potere dell'autorità procedente di richiedere la revoca giudiziale

L'autorità procedente può, in qualsiasi momento, richiedere la revoca del provvedimento sospensivo del Garante secondo la procedura di cui all'articolo 52-quater. Se l'istanza è ammissibile, il provvedimento del Garante perde efficacia con la pronuncia del primo provvedimento presidenziale o monocratico, che revoca, conferma o modifica la sospensione. La previsione attribuisce all'autorità procedente uno strumento di reazione immediata avverso il provvedimento sospensivo, evitando che esso si protragga in assenza di controllo giurisdizionale e garantendo simmetria di tutela tra le parti del rapporto ispettivo.

3. Coordinamento sistematico

Il sistema cautelare che emerge dal coordinamento tra l'articolo 13-bis della L. 212/2000 e l'articolo 52-quater del D.P.R. 633/72 si articola su tre livelli temporali progressivi. Il provvedimento del Garante copre le prime ore successive all'insorgenza della violazione, operando come misura di primissima urgenza ad efficacia strettamente provvisoria. Il decreto presidenziale e quello monocratico di cui all'articolo 52-quater, commi 4 e 3, coprono le ore successive, sostituendo il provvedimento amministrativo con un titolo cautelare di natura giurisdizionale. L'ordinanza collegiale di cui al comma 7 del medesimo articolo definisce, infine, la fase cautelare con il contraddittorio pieno tra le parti. I tre

livelli sono strettamente concatenati: il rigetto da parte del Garante non preclude il ricorso al giudice; il provvedimento giurisdizionale sostituisce e caduca quello amministrativo; le decisioni adottate in ciascuna sede non precludono le questioni deducibili nelle sedi successive, né anticipano pronunce di merito. Il sistema garantisce così copertura cautelare continua e progressiva a partire dall'insorgenza della violazione, con intensità crescente del controllo e corrispondente rafforzamento delle garanzie per entrambe le parti.

*

Articolo 13 L. 212/2000

Rubrica: < Garante nazionale del contribuente. >

Riformato

1. Finalità e rapporto con l'articolo 13-bis

La modifica in esame interviene sull'articolo 13, comma 4, lettera d), della L. 212/2000, inserendo tra le attribuzioni del Garante nazionale del contribuente la legittimazione a proporre e coltivare le istanze cautelari ai sensi dell'articolo 52-quater del D.P.R. 633/72, anche di propria iniziativa. La disposizione è concepita come alternativa o complementare rispetto all'articolo 13-bis introdotto dal presente progetto di riforma: in via alternativa, laddove si ritenga preferibile concentrare l'intervento cautelare del Garante direttamente nel canale giurisdizionale dell'articolo 52-quater, senza introdurre un autonomo potere e procedimento amministrativo sospensivo; in via cumulativa, laddove si intenda dotare il sistema di un duplice livello di tutela, affiancando al rimedio amministrativo di cui all'articolo 13-bis la legittimazione del Garante a intervenire direttamente in sede giurisdizionale.

L'obiettivo comune alle due opzioni è il medesimo: valorizzare la figura del Garante quale soggetto istituzionale attivabile in rappresentanza o a sostegno del contribuente, riducendo le asimmetrie informative e operative che potrebbero rendere i rimedi formalmente disponibili di fatto inaccessibili a soggetti privi delle conoscenze tecniche o delle risorse necessarie per azionarli autonomamente e/o tempestivamente. Il sistema che risulta dall'abbinamento tra l'articolo 52-quater e la nuova lettera d) dell'articolo 13 delinea un assetto a doppio binario: il contribuente che voglia e possa agire direttamente dispone del rimedio processuale autonomo; il contribuente che non sia nelle condizioni di farlo può avvalersi del Garante come soggetto istituzionale in grado di intervenire, anche d'ufficio, in sua vece. Tale struttura riduce, altresì, la criticità connessa all'obbligo di assistenza tecnica di cui all'articolo 52-quater, comma 12, che potrebbe costituire un ostacolo all'accesso al rimedio per i contribuenti sprovvisti di adeguata rappresentanza difensiva.

2. Illustrazione del contenuto della modifica

2.1 Legittimazione all'istanza cautelare e attivazione d'ufficio

La nuova lettera d) attribuisce al Garante la facoltà di proporre e coltivare le istanze cautelari ai sensi dell'articolo 52-quater del D.P.R. 633/72, tanto su segnalazione del contribuente quanto di propria iniziativa, quando dalla segnalazione ricevuta o dagli accertamenti d'ufficio emergano elementi che rendano necessario od opportuno l'intervento, a condizione che il contribuente non abbia già proposto istanza e che la sostituzione corrisponda al suo interesse. La previsione dell'attivazione

d'ufficio è particolarmente significativa: essa consente al Garante di intervenire anche in assenza di una esplicita richiesta del contribuente, in presenza di violazioni procedurali che emergano dai propri accertamenti, superando il limite dell'inerzia o dell'impossibilità di agire del soggetto leso.

2.2 Comunicazione al contribuente e facoltà di rinuncia

L'istanza proposta dal Garante è contestualmente comunicata al contribuente, il quale può rinunciare in qualsiasi momento sino alla trattazione monocratica o collegiale. La previsione della rinuncia sino alla soglia della trattazione risponde all'esigenza di preservare l'autonomia dispositiva del contribuente anche quando l'iniziativa sia stata assunta d'ufficio: il Garante agisce in sua vece e nel suo interesse, ma non può imporre una tutela che il diretto interessato rifiuti espressamente.

2.3 Intervento del contribuente nel processo

Il contribuente può intervenire nel processo instaurato dal Garante e svolgere difese nei limiti delle facoltà conferite alle parti, salve le decadenze intervenute. Le comunicazioni processuali sono sempre eseguite anche nei confronti del contribuente e gli effetti processuali si producono sempre nella sua sfera giuridica. Le disposizioni assicurano che il contribuente non resti estraneo al processo avviato in suo nome, garantendo la piena partecipazione al contraddittorio e la diretta incidenza degli effetti della pronuncia sulla sua posizione processuale e sostanziale.

2.4 Statuizione sulle spese in caso di attivazione d'ufficio

In caso di attivazione d'ufficio da parte del Garante, qualora il contribuente non intervenga nel processo, non si fa luogo a statuizione sulle spese processuali. La previsione risolve la questione della imputabilità delle spese nelle ipotesi in cui il processo cautelare si svolga senza la partecipazione del diretto interessato, evitando che l'assenza di intervento del contribuente si traduca in un onere patrimoniale a suo carico.

2.5 Poteri istruttori del Garante

Ai fini istruttori, il Garante può rivolgere richieste di informazioni al contribuente e all'autorità procedente. La previsione dota il Garante degli strumenti conoscitivi necessari per valutare la fondatezza dell'intervento cautelare e per sostenere l'istanza in sede giudiziale, in coerenza con il ruolo di soggetto istituzionale che agisce in rappresentanza del contribuente nel contraddittorio con l'autorità fiscale.

2.6 Conseguenze sulla numerazione delle lettere successive

Per effetto dell'ampliamento del contenuto della lettera d), le originarie lettere d) ed e) - relative alle relazioni semestrali e annuali del Garante - slittano, rispettivamente, alle lettere e) ed f), con corrispondente adeguamento della numerazione alfabetica.

3. Coordinamento sistematico

La modifica in esame si iscrive nella medesima logica sistematica dell'articolo 13-bis, con la differenza di canale: mentre quest'ultimo introduce un autonomo procedimento amministrativo sospensivo, la presente disposizione legittima il Garante a operare direttamente nel canale giurisdizionale dell'articolo

52-quater, partecipando al procedimento cautelare in veste di soggetto processuale. Le due disposizioni sono tra loro compatibili e, se adottate cumulativamente, si integrano in un sistema coerente: il Garante può dapprima adottare il provvedimento amministrativo provvisorio di cui all'articolo 13-bis e, contestualmente o successivamente, proporre o coltivare l'istanza giurisdizionale di cui all'articolo 52-quater, assicurando continuità di copertura cautelare attraverso tutti i livelli del sistema. Si tratta, all'evidenza, di ipotesi eccezionali, in cui l'esposizione dei diritti coinvolti, unita alla difficoltà del contribuente di agire ovvero alla gravità della condotta operativa, giustifica un siffatto intervento del Garante.