



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LE VERIFICHE FISCALI ALL'INDOMANI DELLA SENTENZA "ITALGOMME": IL NUOVO ARTICOLO 12 DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Marco Ligrani

Pasquale Saggese

con la collaborazione di

Giuseppe Falcone

AREA DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

CONSIGLIERA DELEGATA

Rosa D'Angiolella

AREA DI DELEGA FNC-RICERCA

Fiscalità

CONSIGLIERI DELEGATI

Andrea Manna

Cosimo Damiano Latorre

12 NOVEMBRE 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taponatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Elia Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Abstract

In tema di verifiche fiscali, gli atti di autorizzazione e i processi verbali di accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali, artistiche e professionali, redatti a decorrere dal 3 agosto 2025, devono essere espressamente e adeguatamente motivati, mediante l'indicazione delle circostanze e delle condizioni che hanno giustificato l'accesso.

È quanto previsto dal nuovo testo dell'art. 12, secondo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212¹, introdotto in sede di conversione in legge del d.l. 17 giugno 2025, n. 84², attraverso l'art. 13-bis del decreto, intitolato *"Motivazione delle esigenze di indagine e controllo nei verbali di accesso"*.

Come ricordato nella Relazione illustrativa, la *ratio* della nuova norma risiede nel *"monito rivolto dalla Corte europea dei diritti dell'uomo all'Italia nella sentenza del 6 febbraio 2025 Italgomme pneumatici Srl e altri c. Italia"*, nella quale la CEDU aveva invitato lo Stato italiano ad adottare le misure necessarie affinché gli accessi, le ispezioni e le verifiche fossero adeguatamente motivati.

Scopo del presente documento è analizzare la novità normativa, muovendo dal contenuto della sentenza della CEDU per finire alle ricadute di ordine pratico.

¹ "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

² Legge di conversione 30 luglio 2025 n. 108 (in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 177 del 1° agosto 2025).



Sommario

1. La sentenza "Italgomme pneumatici Srl e altri c. Italia" e i principi affermati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza 6 febbraio 2025 - causa 36617/2018 e altre)	1
2. L'intervento normativo: il nuovo art. 12, comma 1, secondo periodo, dello "Statuto del contribuente"	4
3. Il perimetro e il contenuto della "nuova" motivazione delle autorizzazioni e dei processi verbali	8
4. I margini di contestazione della "nuova" motivazione in assenza di una sanzione espressa	10
5. La decorrenza del "nuovo" obbligo di motivazione	11
6. La necessità di una tutela giurisdizionale immediata, stabilita dalla CEDU e la mancanza di un intervento normativo espresso	12



1. La sentenza "Italgomme pneumatici Srl e altri c. Italia" e i principi affermati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza 6 febbraio 2025 - causa 36617/2018 e altre)

La vicenda sottoposta all'esame della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), decisa con la sentenza 6 febbraio 2025 - causa 36617/2018 e altre, prendeva le mosse da alcune verifiche fiscali, effettuate ai sensi degli articoli 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 33, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle quali i ricorrenti – dodici società e una ditta individuale – lamentavano, da un lato, l'eccessiva discrezionalità, dall'altro, la mancanza di una tutela giurisdizionale effettiva.

Sinteticamente, i ricorrenti deducevano:

1. con un primo motivo, rubricato "presunta violazione dell'art. 8 della Convenzione", l'eccessiva discrezionalità nelle autorizzazioni, l'assenza di tutela giurisdizionale sia *ex ante* che *ex post* – trattandosi di un atto non compreso nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 – e la mancanza di proporzionalità³;
2. con un secondo motivo, rubricato "presunta violazione dell'art. 6 della Convenzione", l'ingiustificata limitazione del diritto di accesso alla giustizia e, con esso, del diritto di difesa, avverso l'autorizzazione alla verifica⁴.

All'esito della deliberazione nel merito, la Corte ha accolto i rilievi formulati dai ricorrenti, sia sotto il profilo dell'eccessiva discrezionalità nella concessione dell'autorizzazione agli accessi e nel contenuto dell'autorizzazione stessa, sia sotto quello della mancanza di una tutela giurisdizionale avverso l'*iter* autorizzativo in sé per sé⁵.

³ "II. PRESUNTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 8 DELLA CONVENZIONE

69. I ricorrenti lamentavano, ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione, che l'accesso ai loro locali commerciali o adibiti ad attività professionali e la loro consultazione, nonché la copia o il sequestro dei loro documenti contabili, dei libri sociali e di altri documenti fiscali, erano stati illegittimi, ai sensi di tale disposizione, e mancavano di proporzionalità. Esse hanno sostenuto, in particolare, che il contesto giuridico interno non delimitava sufficientemente la portata del potere discrezionale conferito alle autorità nazionali, che le misure impuginate non erano state oggetto di un *ex ante* controllo giudiziario o indipendente e che non vi era stata alcuna *ex post* giurisdizionale o indipendente.

⁴ "III. PRESUNTA VIOLAZIONE DELL'ARTICOLO 6 DELLA CONVENZIONE

142. Per quanto riguarda i ricorsi n. 36617/18, 7525/19, 19452/19, 52473/19, 55943/19, 261/20, 7991/20 e 8046/20, i ricorrenti hanno anche lamentato che la mancanza di un ricorso giurisdizionale effettivo con cui lamentare l'ingerenza nel diritto al rispetto del loro domicilio violava il loro diritto di accesso alla giustizia ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione".

⁵ "139. Nel merito, la Corte conclude che, anche se si potesse affermare che esisteva una base giuridica generale nel diritto italiano per le misure impuginate, tale legge non soddisfa i requisiti di qualità imposti dalla Convenzione. In particolare, anche tenendo conto dell'ampio margine di discrezionalità degli Stati contraenti nei confronti delle persone giuridiche, del carattere meno grave dell'ingerenza (a causa dell'assenza di poteri coercitivi) e dell'importanza dell'obiettivo di misure analoghe in materia fiscale, la Corte ritiene che il contesto giuridico interno abbia conferito alle autorità nazionali un margine di discrezionalità illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure controverse sia per quanto riguarda le condizioni di attuazione delle misure controverse l'ambito di applicazione di tali misure. Allo stesso tempo, il quadro giuridico interno non forniva garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure impuginate, sebbene suscettibili di alcuni ricorsi giurisdizionali, non erano soggette a un controllo sufficiente. Pertanto, il quadro giuridico interno non forniva ai ricorrenti il livello minimo di protezione cui avevano diritto ai sensi della Convenzione. La Corte ritiene che, in tali circostanze, non si possa affermare che l'ingerenza in questione sia stata "conforme alla legge", come richiesto dall'articolo 8 § 2 della Convenzione".



La valutazione della Corte si è mossa dal presupposto per cui anche il luogo dove viene svolta l'attività economica debba godere delle medesime garanzie riservate al domicilio, atteso che anche nel primo caso rilevano interessi meritevoli di tutela. Al riguardo, la Corte ha precisato, in particolare, che l'art. 8 della Convenzione⁶ *"deve essere interpretato nel senso che include il diritto al rispetto della sede legale, delle succursali o di altri locali commerciali di una società (...), nonché il diritto al rispetto dei locali adibiti all'attività professionale"*⁷.

Pertanto, prosegue la Corte, la tutela e le garanzie già previste, dal nostro ordinamento, in presenza di accessi domiciliari (che devono essere preventivamente autorizzati dalla Procura della Repubblica), meritano di essere estese anche all'ipotesi degli accessi presso i luoghi di svolgimento delle attività economiche:

"79. (...) Pertanto, sebbene le misure impugnate – l'accesso delle autorità ai locali commerciali o adibiti ad attività professionali dei ricorrenti, le ispezioni ivi effettuate e la copia o il sequestro di documenti e altri dati – non fossero equivalenti a un'operazione di perquisizione e sequestro, la Corte ritiene che esse costituissero un'ingerenza nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro "domicilio" e della loro "corrispondenza" ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione (v. Rustamkhanli v. Azerbaijan, n. 24460/16, § 36, 4 luglio 2024, e Bernh Larsen Holding AS e a., sopra citata § 106).

80. Tale ingerenza costituirà una violazione dell'articolo 8 della Convenzione, a meno che non possa essere giustificata, ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 8, in quanto conforme alla legge, persegue uno o più degli scopi legittimi ivi elencati e è necessaria in una società democratica per raggiungere lo scopo o gli scopi in questione (cfr., tra molte altre autorità, Rustamkhanli, sopra citata, § 39)".

Da un punto di vista sistematico, la Corte ha individuato negli articoli 12 e 13 dello "Statuto del contribuente", rispettivamente intitolati "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali" e "Garante nazionale del contribuente" (entrambi, peraltro, riformati dal d.lgs. 30 dicembre, n. 219) le sedi in cui tali principi debbano essere recepiti: *"In particolare, la Corte ritiene che la maggior parte delle misure necessarie siano già previste dalla normativa nazionale, in particolare dagli articoli 12 e 13 della legge n. 212/2000 (cfr. paragrafo 53) ma i principi generali enunciati in tale normativa devono essere attuati mediante norme specifiche nel diritto interno, mentre la giurisprudenza dovrebbe essere allineata a tali principi e a quelli stabiliti dalla Corte"*⁸.

⁶ "70. La Corte osserva che alcune delle denunce sono state sollevate anche ai sensi dell'articolo 13, in combinato disposto con l'articolo 8.

(...) la Corte ritiene opportuno esaminare le censure dei ricorrenti ai soli sensi dell'articolo 8, le cui parti pertinenti sono così formulate:

"1. Ogni individuo ha diritto al rispetto dei suoi ... casa e la sua corrispondenza.

2. Un'ingerenza di un'autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto non può essere ostacolata a meno che ciò non sia conforme alla legge e sia necessario in una società democratica nell'interesse di (...) il benessere economico del paese, per la prevenzione del disordine o della criminalità ..."

⁷ "76. L'articolo 8 deve essere interpretato nel senso che include il diritto al rispetto della sede legale, delle succursali o di altri locali commerciali di una società (cfr. Société Colas Est e a. c. Francia, n. 37971/97, § 41, CEDU 2002-III; Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. Francia, nn. 63629/10 e 60567/10, § 63, 2 aprile 2015; e Bernh Larsen Holding AS e a., cit., §§ 104-05), nonché il diritto al rispetto dei locali adibiti all'attività professionale (cfr. André e un altro v. Francia, n. 18603/03, §§ 36-37, 24 luglio 2008, e Xavier Da Silveira c. Francia, n. 43757/05, §32, 21 gennaio 2010)".

⁸ Par. 147 della sentenza.



Accogliendo i ricorsi, dunque, la Corte ha stabilito:

1. in primo luogo, che le autorizzazioni agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche debbano *“indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a effettuare verifiche in loco e controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali”* e che *“il contribuente, al più tardi al momento dell’avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica e della sua portata, del suo diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica”*⁹;
2. in secondo luogo, che sia garantito fin dall’atto dell’accesso il sindacato sul *“rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata”*, indipendentemente dal fatto che l’ispezione o la verifica si concludano con l’emissione di un avviso di accertamento e, pertanto, anche *“prima che il controllo sia completato”*¹⁰.

Per queste ragioni, la CEDU ha imposto all’Italia di adeguarsi a tali principi, al fine di sottrarre l’autorizzazione agli accessi fiscali da qualsiasi discrezionalità e di consentire in ogni momento la eventuale tutela giurisdizionale, fin dall’avvio della verifica e indipendentemente dall’emissione dell’eventuale avviso di accertamento.

Un primo dato positivo che si deve registrare è costituito dal fatto che la sentenza "Italgomme" è divenuta definitiva per essere scaduto il termine di 90 giorni previsto dall’art. 44, par. 2, della Convenzione, senza che alcuna delle parti abbia chiesto il rinvio alla Grande Camera. Questo è un dato

⁹ “148. In primo luogo, il quadro giuridico interno, se necessario mediante pertinenti indicazioni di prassi amministrativa, dovrebbe indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a effettuare verifiche in loco e controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali (cfr. paragrafo 97 sopra). Il rigore dei criteri imposti dalla legge può tuttavia tener conto del fatto che, nell’ambito fiscale, considerazioni di efficienza potrebbero giustificare poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti tributari (v. punto 99 sopra). Tuttavia, il quadro giuridico interno dovrebbe imporre alle autorità nazionali l’obbligo di fornire una motivazione e di giustificare di conseguenza la misura in questione alla luce di tali criteri (cfr. paragrafo 113 sopra). Anche se, in materia fiscale, i controlli e le verifiche possono andare oltre la mera verifica della contabilità obbligatoria (cfr. paragrafo 118 di cui sopra), dovrebbero essere stabilite garanzie per evitare l’accesso indiscriminato o almeno la conservazione e l’uso di documenti e oggetti non connessi con l’obiettivo della misura in questione, fatto salvo l’esercizio del potere delle autorità di avviare procedimenti amministrativi separati o, se del caso, procedimenti penali (cfr. paragrafi 98 e 119-120 sopra). Qualora la legislazione nazionale non distingue tra verifiche o ispezioni annunciate o preprogrammate e verifiche o ispezioni di cui il contribuente non è informato in anticipo (cfr. Rustamkhanli Citata § 21), il contribuente, al più tardi al momento dell’avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica e della sua portata, del suo diritto di essere assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica. Quanto precede non pregiudica il potere delle autorità di accedere ai dati relativi al contribuente che sono stati ottenuti lecitamente mediante l’accesso a banche dati fiscali, banche dati bancarie e finanziarie e la cooperazione con altre autorità, anche su base transfrontaliera”.

¹⁰ “149. In secondo luogo, il quadro giuridico interno dovrebbe chiaramente prevedere un controllo giurisdizionale effettivo di una misura contestata e, in particolare, un controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata (cfr. paragrafo 101 sopra). La Corte, dopo aver preso atto delle diverse restrizioni alla competenza dei giudici tributari e civili (v. 127-130 e 133-134) ritiene che l’esistenza e la disponibilità di tali mezzi di ricorso non debbano essere subordinate al fatto che una misura abbia portato all’emissione di un avviso di accertamento (v. punto 128) né dovrebbero essere disponibili solo una volta concluso il procedimento di accertamento (v. punto 129 sopra). Se un contribuente ritiene che le persone che effettuano un controllo non agiscano in conformità con la legge – possibilità già menzionata nell’articolo 13 della legge n. 212/2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di riesame intermedio e vincolante semplificato prima che il controllo sia completato”.



che, unito alla entrata in vigore della modifica apportata in tempi molto brevi all'art. 12 dello Statuto del contribuente (v., *infra*, par. 2), lascia ben sperare in un cambiamento di clima, basato su una consapevolezza diversa, e comunque maggiore, del valore delle garanzie, divenute imprescindibili in una fase estremamente delicata quale è quella della verifica fiscale. In tale fase si forma la maggior parte delle prove che serviranno a supportare l'accertamento che oggi, per effetto delle modifiche all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212) introdotte con la recente riforma fiscale, deve contenere, a pena di annullabilità, l'indicazione dei mezzi di prova che l'Ufficio intende utilizzare nel giudizio, e che poi non può più modificare. Questa fase è ancor più delicata se emergono, come accade sempre più frequentemente, fatti che hanno al contempo rilevanza tributaria e rilevanza penale, per cui in tali ipotesi il problema delle garanzie assume una importanza maggiore.

La CEDU con questa sentenza ha valorizzato fortemente il principio di legalità anche perché, sulla base della impostazione unionale, ha allargato il concetto di domicilio da tutelare, limitato in Italia a quello domestico, per cui per questo stesso fatto sorge la necessità che ci siano regole più precise e più puntuali per l'esercizio del potere, a livello di presupposti e di condizioni per effettuare una verifica, a livello di poteri esercitabili legittimamente e a livello di una difesa adeguata.

2. L'intervento normativo: il nuovo art. 12, comma 1, secondo periodo, dello "Statuto del contribuente"

Per effetto dell'art. 13-*bis* del d.l. 17 giugno 2025 n. 84, introdotto in sede di conversione dalla legge 30 luglio 2025, n. 108, il legislatore ha inserito, nell'art. 12, comma 1, dello "Statuto del contribuente", un nuovo periodo – il secondo – al fine di recepire i principi contenuti nella sentenza della CEDU.

Tale collocazione normativa risponde all'indicazione fornita dalla CEDU che – come già evidenziato – ha censurato proprio gli articoli 12 e 13 dello "Statuto".

Il testo del nuovo secondo periodo del citato art. 12, comma 1, prevede quanto segue: *"Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso"*.

Come previsto dal comma 2 dell'art. 13-*bis* del d.l. n. 84/2025, la nuova disposizione – e, con essa, l'obbligo di motivazione *ad hoc* ivi previsto – si applica esclusivamente agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti a decorrere dal 3 agosto 2025, ossia "successivamente" alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto-legge¹¹. La novella normativa, pertanto, non si applica ai rapporti derivanti da autorizzazioni e processi verbali redatti prima di quella data, con riferimento ai quali non è prevista alcuna motivazione *ad hoc*¹². Il citato comma 2 precisa infatti che

¹¹ Avvenuta il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 177, del 1° agosto 2025.

¹² Profilo, questo, sul quale si tornerà nel prosieguo.



restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni previgenti.

Alla luce della nuova norma, dunque, gli atti autorizzativi e i processi verbali emessi dal 3 agosto 2025 devono riportare la motivazione specifica delle ragioni ad essi sottostanti, in base alle quali gli accessi sono stati disposti – in base alle disposizioni in vigore – dal direttore della Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dal Comandante regionale della Guardia di Finanza (ovvero dal Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate, dal Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate o dal Comandante regionale della Guardia di finanza, in caso di accesso presso gli operatori finanziari), ovvero ancora dal Procuratore della Repubblica, ai sensi degli articoli 52 d.P.R. n. 633/1972 e 33 d.P.R. n. 600/1973.

Al riguardo, va evidenziato come, già prima della sentenza "Italgomme" e indipendentemente da quanto concluso dalla Corte, il nostro ordinamento, segnatamente proprio l'art. 12 dello "Statuto", contenesse una previsione in tal senso; in particolare, il primo comma in materia di effettività delle esigenze d'indagine¹³ e il secondo comma in materia di informazione al contribuente circa le ragioni della verifica¹⁴.

La Corte di cassazione ha già richiamato la sentenza della CEDU in almeno due occasioni.

Le ordinanze n. 25049 e n. 25050, depositate l'11 settembre 2025, hanno fatto riferimento alla sentenza della CEDU per rappresentare la distinzione ivi contenuta tra le verifiche fatte presso le aziende e gli studi professionali (ai quali la sentenza "Italgomme" si riferisce in maniera espressa) e quelle fatte presso il domicilio domestico (che avrebbero avuto e avrebbero già una tutela adeguata). Al punto 2.15. di tali ordinanze la Cassazione ha rilevato che la CEDU ha ritenuto che "... l'ordinamento interno non fornisce garanzie adeguate in relazione agli accessi e alle ispezioni e alle verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate presso i locali adibiti ad attività commerciali o professionali dei contribuenti, intesi in senso ampio e quindi comprensive sia delle sedi legali che di eventuali succursali". Ha richiamato, quindi, il punto 108 della sentenza della CEDU nella parte in cui la Corte di Strasburgo ha evidenziato che per il domicilio domestico (le "abitazioni") l'autorizzazione del P.M. all'accesso può essere rilasciata solo in caso di "gravi indizi di violazione" delle disposizioni fiscali, che devono essere indicati nell'autorizzazione. La Cassazione, pertanto, ha ribadito il suo orientamento precedente e quindi ha affermato che "il giudice tributario, anche in forza di quanto osservato dalla Corte EDU nella sentenza del 6 febbraio 2025, in causa n. 36617/18 più 12, Italgomme Pneumatici s.r.l. ed altri, è tenuto a verificare l'idoneità degli elementi offerti dall'ufficio

¹³ "1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente".

¹⁴ "2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. Sono comunque sempre applicabili l'assistenza e la rappresentanza del contribuente ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".



tributario o dalla guardia di finanza, ad integrare i gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale e la correttezza dell'apprezzamento di quegli elementi da parte del procuratore della Repubblica in sede di rilascio della autorizzazione, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che se il provvedimento è motivato *per relationem*, mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente, l'amministrazione finanziaria, che degli effetti dell'autorizzazione vuole avvalersi, deve produrre in giudizio non solo tale provvedimento ma anche la richiesta in essa richiamata a fini motivazionali, a pena di nullità del provvedimento autorizzatorio e, conseguenzialmente, dell'atto impositivo emesso sulla base della documentazione acquisita in esecuzione di quel provvedimento". In effetti, questo principio conferma un orientamento consolidato nel tempo con il quale la Cassazione ha garantito compiutamente il domicilio domestico (cfr., per tutte, sentenze n. 17957/2012 e n. 29923/2022), in relazione sia alle informazioni da fornire al contribuente dei motivi che giustificano l'accesso domiciliare, sia al controllo giurisdizionale effettivo sulla autorizzazione.

Una seconda volta, con l'ordinanza interlocutoria n. 11910, adottata il 6 maggio 2025, la Cassazione, dopo avere trattenuto a sentenza una causa nella quale si discuteva di questioni collegate a una verifica fiscale, ha dato atto della sopravvenuta sentenza della CEDU ed ha assegnato alle parti il termine di giorni 60 per il deposito in Cancelleria di osservazioni sulla questione della violazione dell'art. 8 della CEDU da parte dell'Italia in materia di "accessi", "ispezioni" e "verifiche" delle autorità italiane presso i locali della società o, comunque, adibiti all'esercizio dell'attività professionale (disciplinati dagli artt. 51 e 52 d.P.R. n. 633/1972 e 32 e 33 d.P.R. n. 600/1973). Diversi motivi del ricorso erano stati incentrati proprio sulla nullità dell'accertamento derivante, per la società ricorrente, dalla violazione delle norme che disciplinano le verifiche fiscali, per cui la Corte, dopo avere richiamato i principi fondamentali enunciati dalla CEDU nella sentenza "Italgomme", ha invitato le parti a formulare le loro considerazioni sulla novità rappresentata dalla accertata violazione dell'art. 8 CEDU. La Corte ha concesso il termine poiché ha ritenuto che la sentenza della CEDU avrebbe potuto avere rilevanza per la decisione. Epperò, dopo la scadenza del termine per note, la Cassazione non si è pronunciata nel merito della vicenda in quanto ha rinviato a nuovo ruolo (ordinanza n. 25751, depositata il 22 settembre 2025) essendo nel frattempo intervenuta la modifica all'art. 12, comma 1, secondo periodo, dello Statuto del contribuente, sulla quale la Corte ha invitato le parti a formulare le loro considerazioni sulla "eventuale rilevanza" della normativa sopravvenuta.

È molto difficile fare previsioni sui provvedimenti che la Cassazione potrebbe adottare in questa causa. Il dato che emerge dalla ordinanza è che *la questione della violazione dell'art. 8 della CEDU da parte dell'Italia* ha indotto il Collegio a concedere il termine per note, per cui potrebbero essere tre gli scenari possibili.

Potrebbe accadere che la Corte non ritenga rilevante nella fattispecie in causa la sentenza "Italgomme" e decida senza tenerne conto. È probabile, però, che questo non accadrà poiché in effetti la CEDU ha accertato la violazione dell'art. 8 della Convenzione, per cui una sentenza che dovesse prescindere da tale accertamento potrebbe creare problemi perché protrarrebbe la violazione censurata, posto che con il ricorso sembrano essere stati prospettati vizi riferiti proprio alla fase delle verifiche. Il tenore della sentenza della CEDU non lascia dubbi non solo sull'accertamento della violazione, ma anche sul



fatto che la Corte al punto 147 ha affermato che i principi generali contenuti negli articoli 12 e 13 dello Statuto del contribuente devono essere attuati mediante norme specifiche del diritto interno, *e che la giurisprudenza dovrebbe allinearsi a tali principi ... "e a quelli stabiliti dalla Corte"*. Questo indubbiamente pone al Giudice italiano il dovere di verificare un eventuale dovere di allineamento già sul piano della interpretazione, qualora riscontrasse nella fattispecie elementi di contrasto con i principi espressi nella sentenza "Italgomme". Dalla lettura dell'ordinanza emergono diversi riferimenti a questioni fatte nel ricorso, che trovano fondamento nelle norme sulle verifiche. Quindi, è molto probabile che la sentenza della CEDU sarà ritenuta rilevante.

Una seconda possibilità è quella secondo la quale la Cassazione ritenga la sentenza rilevante e interpreti le norme italiane in senso conforme alla CEDU nonché a quanto disposto nella sostanza dalla Corte EDU. La Corte costituzionale, nelle sentenze n. 348 e n. 349 del 2007 e n. 311 del 2009, ha chiarito che il Giudice nazionale deve interpretare la norma interna in senso conforme alle norme della CEDU e a come esse sono state applicate dalla Corte di Strasburgo. Nella sentenza n. 311 del 2009 la Corte costituzionale ha sancito che "Nel caso in cui si profili un contrasto tra una norma interna e una norma della Convenzione europea, il giudice nazionale comune deve, pertanto, procedere ad una interpretazione della prima conforme a quella convenzionale, fino a dove ciò sia consentito dal testo delle disposizioni a confronto e avvalendosi di tutti i normali strumenti di ermeneutica giuridica. Beninteso, l'apprezzamento della giurisprudenza europea consolidatasi sulla norma conferente va operato in modo da rispettare la sostanza di quella giurisprudenza, secondo un criterio già adottato dal giudice comune e dalla Corte europea (Cass. 20 maggio 2009, n. 10415; Corte eur. dir. uomo 31 marzo 2009, Simaldone c. Italia, ric. n. 22644/03)". Orbene, a parte tutto ciò, c'è da rilevare comunque che dal 18 gennaio 2024 è entrato in vigore l'art. 7-*quinquies* dello Statuto del contribuente che stabilisce *l'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge*. Si tratta di una norma di natura chiaramente processuale, che può e deve essere applicata anche ai processi in corso, posto che essa diventa utile per il Giudice nel momento in cui questi deve adottare una decisione e deve valutare se le prove prodotte nel giudizio sono state acquisite legittimamente o meno. Verrebbe da dire che si tratta di una regola immanente nel sistema poiché non è pensabile che si possa utilizzare a proprio vantaggio un qualsiasi elemento acquisito in violazione di legge. Il principio di legalità è ciò che qualifica un sistema, per cui chi ha violato la legge non può giammai trarre vantaggio dalla sua violazione, anche se in passato spesso, purtroppo, è prevalso il principio opposto, secondo il quale è stato consentito di utilizzare elementi acquisiti malamente, senza il rispetto delle regole vigenti, tranne che non fosse stata violata la norma costituzionale a tutela del domicilio domestico. Oggi che c'è l'art. 7-*quinquies* dello Statuto, il problema di un eventuale allineamento può essere risolto più facilmente già con una interpretazione dell'art. 12 dello Statuto (anche nella formulazione precedente alla recente modifica del primo comma, applicabile ai fatti verificatisi in passato) che *sia non riduttiva* (come spesso purtroppo è avvenuto) e che sia basata su una maggiore e diversa consapevolezza del valore delle norme dello Statuto. Nell'art. 1 dello Statuto è previsto significativamente che "Le disposizioni della presente legge, in attuazione della norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento



tributario, criteri della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario". Solo nei primi anni duemila c'è stato entusiasmo per le novità dello Statuto, mentre poi queste novità non sono diventate patrimonio comune e diffuso. Oggi, il legislatore della riforma ha avuto il grande merito di avere rivitalizzato lo Statuto inserendovi norme che, se saranno correttamente applicate, creeranno condizioni di tendenziale equilibrio nella materia tributaria, utili per migliorare il sistema nel suo complesso. Sono norme di grande civiltà giuridica che valorizzano, tra l'altro, *il dovere di informazione e di motivazione*, e quindi il dovere della trasparenza, nonché *la possibilità del dialogo preventivo*, utile a entrambe le parti, e *il dovere di dichiarare inutilizzabili* gli elementi di prova acquisiti in violazione di legge. La fase della verifica tende ad acquisire le prove; se esse sono state acquisite in violazione degli articoli 12 e 13 dello Statuto (interpretati, ovviamente, in maniera più garantista rispetto al passato), l'art. 7-*quiquies* costituisce lo strumento per ripristinare il principio di legalità, più volte sottolineato dalla CEDU.

Una terza possibilità per la Cassazione è quella di investire la Corte costituzionale in relazione al parametro di cui all'art. 117 della Costituzione. È molto probabile che verrà seguita questa strada e che le norme che saranno portate al vaglio del Giudice delle leggi saranno l'art. 35 della legge n. 4/1929 e l'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972. Questo consentirebbe di avere soluzioni valide *erga omnes*, filtrate dalla saggezza della Corte costituzionale alla luce della ricostruzione del sistema tributario fatta dalla stessa in maniera mirabile nella sentenza n. 137/2025 che, nel dichiarare l'infondatezza delle questioni di costituzionalità relative alle preclusioni probatorie di cui all'art. 32, commi quarto e quinto, del d.P.R. n. 600/1973, ha espresso quanto di meglio appartiene alla cultura giuridica italiana.

3. Il perimetro e il contenuto della "nuova" motivazione delle autorizzazioni e dei processi verbali

La novella normativa merita di essere approfondita innanzitutto circa il contenuto della "nuova" motivazione.

Al riguardo, va innanzitutto evidenziato che l'oggetto della "nuova" motivazione attiene esclusivamente ai presupposti di fatto delle verifiche, ossia alla "fonte d'innescò" del controllo.

Si tratta dell'indicazione degli elementi e dei dati in possesso degli organi verificatori, i quali giustificano l'avvio dell'attività ispettiva e che, dunque, in base alla nuova norma, devono essere indicati nell'atto autorizzativo o nel processo verbale. Si pensi, a titolo di esempio, a un controllo incrociato che nasca in capo a un fornitore, nei confronti del quale altro ufficio abbia formulato appositi rilievi; in questa ipotesi, l'atto autorizzativo o il processo verbale dovranno indicare i dati del fornitore e ogni altro elemento emerso in capo a questi, al termine della relativa attività ispettiva, il quale giustifica l'avvio del controllo nei confronti del contribuente verificato.



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

Inoltre, nell'atto autorizzativo o nel processo verbale saranno, ordinariamente, indicate anche le norme che disciplinano l'attività di verifica, *in primis* l'art. 12 l. n. 212/2000, l'art. 52 d.P.R. n. 633/1972, l'art. 33 d.P.R. n. 600/1973 e, quanto ai p.v.c., il riferimento alla legge n. 4/1929.

Un secondo e rilevante profilo è rappresentato dalla modalità con cui tale motivazione dev'essere estrinsecata.

La norma, al riguardo, prevede che la stessa debba essere *espressa e adeguata*.

Quanto all'avverbio "espressamente", può ritenersi che esso vada inteso nel senso che l'atto autorizzativo o istruttorio debba indicare in modo chiaro e completo le ragioni che hanno dato avvio all'accesso, senza che alcun elemento venga pretermesso, ovvero venga estrinsecato in un momento successivo; in altri termini, il destinatario della verifica dev'essere messo a conoscenza, fin dall'avvio delle operazioni, di tutti gli elementi a disposizione dell'ufficio e dei verificatori, che hanno dato avvio al controllo. La *ratio* di tale precisazione sembrerebbe in linea con il secondo monito espresso dalla Corte, ossia quello di assicurare al destinatario della verifica una tutela giurisdizionale fin dall'avvio dell'attività ispettiva; solo conoscendo gli elementi su cui la verifica si basa, infatti, quest'ultimo sarebbe in grado di opporvi le proprie ragioni, qualora lo ritenga.

Tuttavia, come si dirà meglio nel prosieguo, l'intervento del legislatore non ha inserito gli atti istruttori nel novero di quelli impugnabili, restando – sotto tale profilo – inattuata la volontà della Corte europea.

Tornando al contenuto della nuova disposizione, più delicata si profila l'estrinsecazione – e con essa, la verifica da parte del destinatario dell'istruttoria – dell'adeguatezza della motivazione, la quale presuppone una valutazione, per sua natura, soggettiva.

È evidente, infatti, che l'adeguatezza sottende una valutazione di merito: pertanto, se, da un lato, la motivazione potrà ritenersi *espressa* in base al fatto che – come detto – tutti gli elementi a disposizione dei verificatori vengano indicati nell'atto istruttorio (anche a seguito di un riscontro *ex post*), più delicata e più sindacabile appare la verifica sull'*adeguatezza*, che, come detto, inevitabilmente implica una valutazione di merito.

Sotto questo profilo, dunque, la "nuova" motivazione si presterebbe a una più diretta contestazione ove ritenuta inadeguata, tuttavia nei limiti di cui si dirà appresso, in merito ai margini di contestazione dell'operato dei verificatori.



4. I margini di contestazione della “nuova” motivazione in assenza di una sanzione espressa

La nuova disposizione non prevede alcuna comminatoria espressa che sanzioni il mancato rispetto, da parte degli organi preposti agli accessi, dell'obbligo di motivazione.

Infatti, il secondo periodo dell'art. 12, comma 1, dello Statuto – come detto – testualmente prevede quanto segue: *“Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso”*.

Al di là dell'utilizzo del verbo “devono”, come si vede non è prevista alcuna sanzione in caso di mancata motivazione *“ad hoc”* dell'atto autorizzativo o del processo verbale; mancanza che risulta ancor più evidente sol che si consideri come, a differenza della disposizione in esame, è sanzionato con l'annullabilità l'atto impugnabile che risulti privo o carente di motivazione, a mente dell'art. 7, comma 1, dello “Statuto”¹⁵; inoltre, ne è prevista la nullità [*rectius*: annullabilità] ai sensi degli articoli 42, comma 3, d.P.R. n. 600/1973 e 52, commi 2, 3, 4 e 5, d.P.R. n. 633/1972.

C'è da chiedersi, dunque, quali conseguenze possa avere il mancato rispetto, da parte degli organi preposti alla verifica, del “nuovo” obbligo motivazionale.

In assenza di una sanzione espressa, l'unica disposizione invocabile sembra essere quella contenuta nell'art. 7-*quinquies* dello “Statuto”, circa l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di legge.

La norma, in particolare, prevede che *“Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge”*.

Tale disposizione, pur non prevedendo alcuna nullità, ovvero annullabilità, dell'atto accertativo (ovvero dell'accertamento giudiziale) che dovesse scaturire dalla verifica ritenuta *contra legem*, tuttavia impedisce l'utilizzabilità a quei fini degli elementi probatori acquisiti in violazione di legge, in tal modo fissando una tutela *ex post* rispetto alle attività istruttorie che risultino, in qualche modo, viziate *ab origine*.

In altri termini, nonostante la nuova disposizione non contenga alcuna sanzione espressa di nullità, ovvero di annullabilità, il contribuente che ritenga violato il “nuovo” obbligo di motivazione potrebbe invocare l'inutilizzabilità degli esiti di quell'istruttoria e, in questo modo, ottenere una tutela da parte del giudice tributario.

¹⁵ *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati”*.



È per questa ragione, dunque, che l'eventuale violazione, da parte degli organi verificatori, della nuova disposizione contenuta nell'art. 12 dello "Statuto", pur non essendo sanzionata in modo espresso, si ritiene possa essere fatta valere quale violazione dell'art. 7-*quinquies* del medesimo testo normativo.

In tal modo, qualora l'atto autorizzativo o il processo verbale fossero ritenuti non in linea con la "nuova" motivazione "rafforzata", nel senso sopra descritto, potrebbe ragionevolmente rilevarsi l'inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso della successiva verifica in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento che ne fosse conseguito, mediante lo strumento del ricorso ex art. 18 d.lgs. n. 546/1992.

Così facendo, quelle prove verrebbero, di fatto, "sterilizzate", sottoponendone l'esame all'organo giudicante che venga investito della lite sull'accertamento, il quale potrebbe privare – di fatto – l'atto impugnato del suo necessario supporto probatorio, sancendone l'annullamento.

5. La decorrenza del "nuovo" obbligo di motivazione

Il "nuovo" obbligo di motivazione riguarda gli atti autorizzativi e i processi verbali emessi dal 3 agosto 2025.

Al riguardo, l'art. 13-*bis*, comma 2, del d.l. 17 giugno 2025, n. 84 prevede che *"Le disposizioni del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal comma 1 del presente articolo, si applicano con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*.

Come previsto dall'art. 1, comma 2, della legge di conversione n. 108/2025, quest'ultima è entrata in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione, avvenuta in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 177 del 1° agosto 2025, e, pertanto, è entrata in vigore il 2 agosto 2025.

Sicché dal 3 agosto 2025 gli organi verificatori hanno l'obbligo di motivare in modo specifico gli atti istruttori, in base alla nuova disposizione; a tal fine, fa fede la data di redazione dei documenti indicata sul frontespizio del documento cartaceo, ovvero la data della firma digitale nell'ipotesi prevista dall'art. 38-*bis*, secondo comma, del d.P.R. n. 600/1973¹⁶.

¹⁶ "2. Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il Comandante generale della Guardia di finanza, è disciplinata la procedura di sottoscrizione dei processi verbali redatti nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale in materia di imposte dirette e indirette, anche disponendo la possibilità che i verbalizzanti possano firmare digitalmente la copia informatica del documento preventivamente sottoscritto, anche in via analogica, dal contribuente. In caso di firma analogica del documento da parte del contribuente, i verbalizzanti attestano la conformità della copia informatica al documento analogico ai sensi dell'articolo 22 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82".



Per effetto del richiamato comma 2 dell'art. 13-*bis*, ai documenti redatti prima del 3 agosto non si applica, dunque, la nuova previsione normativa; pertanto, con riferimento ad essi, nonché ai rapporti sorti in conseguenza degli stessi, a stretto rigore non può essere invocato il rispetto del "nuovo" obbligo motivazionale, la cui mancanza sembrerebbe che non possa essere fatta valere nei limiti di cui si è detto poc'anzi.

Al riguardo, tuttavia, si impone una riflessione.

Vero è che, come detto, il dettato normativo individua nel 3 agosto 2025 lo "spartiacque" temporale a decorrere dal quale la nuova disposizione trova certamente applicazione; cionondimeno, il principio contenuto nell'art. 117 cost. secondo cui "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato ... nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali", non dovrebbe consentire di delimitare l'efficacia della sentenza della CEDU in ragione della tempistica adottata dal legislatore nazionale.

L'Italia, infatti, avendo sottoscritto la Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, si è impegnata a rispettarne i principi e il contenuto e, pertanto, le norme interne non possono essere in contrasto con essi.

Per questa ragione, la decorrenza delle nuove disposizioni dell'art. 12 dello "Statuto" non appare immune da censure, quanto ai documenti precedenti il 3 agosto 2025 che resterebbero espressamente esclusi dalla portata delle stesse: così facendo, infatti, i principi espressi dalla CEDU risulterebbero ingiustamente limitati da una norma di rango primario nonostante il precetto costituzionale, gerarchicamente sovraordinato, ne imponga un'applicazione generalizzata.

Alla luce di quanto detto, in presenza di un atto accertativo fondato su autorizzazioni o processi verbali di constatazione emessi prima del 3 agosto 2025 senza motivazione "rafforzata", appare opportuno eccepirne comunque l'illegittimità in sede di ricorso, sollevando, in via subordinata, la questione di costituzionalità con riferimento alla violazione, da parte del legislatore nazionale, dell'art. 117 della Carta fondamentale.

6. La necessità di una tutela giurisdizionale immediata, stabilita dalla CEDU e la mancanza di un intervento normativo espresso

Come già evidenziato, con la sentenza "Italgomme" la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha stabilito non soltanto che gli atti autorizzativi degli accessi fiscali e i processi verbali debbano essere espressamente e adeguatamente motivati, ma ha anche fissato il principio in base al quale, qualora si ritenga l'operato degli organi verificatori non conforme alla legge, al destinatario della verifica dev'essere sempre garantita la possibilità di ricorrere all'autorità giurisdizionale al fine di far valere tali violazioni, con la precisazione che la ricorribilità deve sussistere fin dall'avvio dell'attività ispettiva e,



pertanto, anche prima dell'emissione dell'eventuale accertamento, ossia indipendentemente da esso¹⁷.

Tuttavia, se, quanto al primo profilo, il legislatore – come detto – ha fatto proprie le conclusioni della sentenza mediante l'inserimento, all'interno dell'art. 12, comma 1, dello "Statuto del contribuente", del secondo periodo, non altrettanto è stato fatto in merito al secondo profilo, riguardante la tutela giurisdizionale.

In particolare, a fronte della conclusione in base alla quale *"il quadro giuridico interno dovrebbe chiaramente prevedere un controllo giurisdizionale effettivo di una misura contestata e, in particolare, un controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata"* e, parimenti, a quella per cui *"Se un contribuente ritiene che le persone che effettuano un controllo non agiscano in conformità con la legge – possibilità già menzionata nell'articolo 13 della legge n. 212/2000 – dovrebbe essere disponibile una qualche forma di riesame intermedio e vincolante semplificato prima che il controllo sia completato"*, a tutt'oggi non è stata introdotta una tutela giurisdizionale immediata avverso sia l'atto autorizzativo della verifica che il processo verbale, di accesso o di constatazione.

Tale introduzione si rivelerebbe opportuna, se non necessaria, proprio al fine di garantire fin da subito il destinatario della verifica – che si ritenga leso per violazione del "nuovo" obbligo motivazionale – e, pertanto, prima che venga emesso il relativo accertamento; diversamente, infatti, pur restando invocabile, in sede di impugnazione dell'accertamento, l'inutilizzabilità delle prove raccolte durante la fase istruttoria (come evidenziato in precedenza), il contribuente si vedrebbe costretto ad attenderne la conclusione, in contrasto con quanto stabilito dalla CEDU. Va evidenziato, tuttavia, che la Corte di cassazione, con la già menzionata ordinanza 11 settembre 2025, n. 25050, dopo aver ricordato che il provvedimento autorizzatorio (sia quanto alla sussistenza dei gravi indizi che quanto alla motivazione) può formare oggetto di sindacato da parte del giudice tributario (richiamando, al riguardo, i numerosi precedenti anche a Sezioni Unite della Suprema Corte¹⁸), ha precisato, *"quanto alla necessità di assicurare al contribuente un tempestivo controllo giurisdizionale, che nella specie il contribuente non ha attivato un'iniziativa giudiziale diversa da quella oggetto del presente giudizio"* (p. 2.17).

In tal modo, la Corte sembrerebbe lasciare intendere che la tutela giurisdizionale immediata sia già esperibile, indipendentemente dal fatto che l'autorizzazione non sia mai stata inclusa nell'elenco degli atti impugnabili ex art. 19 del d.lgs n. 546/1992; se così fosse, quella tutela sembrerebbe tuttavia esercitabile davanti a un giudice diverso da quello tributario.

¹⁷ V. precedente nota 10.

¹⁸ "2.6. E questa Corte ha da tempo chiarito non solo i presupposti per la regolarità dell'accesso presso l'abitazione, ma anche il contenuto del provvedimento autorizzatorio ed il tipo di controllo che su di esso deve esercitare il giudice tributario".



Resta ferma, in ogni caso, la possibilità di far valere l'illegittimità dell'autorizzazione in un momento successivo, qualora si ritenesse di attendere il completamento dell'*iter* dell'istruttoria e, pertanto, l'emissione dell'avviso di accertamento¹⁹.

¹⁹ Conclude la Corte: "2.18. Alla stregua delle complessive considerazioni svolte deve affermarsi il seguente principio: in tema di verifiche fiscali con accesso domiciliare ex art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 in materia di imposta sul valore aggiunto, applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi in forza del richiamo operato dall'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di contestazione giudiziale da parte del contribuente, il giudice tributario, anche in forza di quanto osservato dalla Corte EDU nella sentenza del 6 febbraio 2025, in causa n. 36617/18 più 12, Italgomme Pneumatici s.r.l. ed altri, è tenuto a verificare l'idoneità degli elementi offerti dall'ufficio tributario o dalla guardia di finanza, ad integrare i gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale e la correttezza dell'apprezzamento di quegli elementi da parte del procuratore della Repubblica in sede di rilascio dell'autorizzazione, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che se il provvedimento è motivato per relationem, mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente, l'amministrazione finanziaria, che degli effetti dell'autorizzazione vuole avvalersi, deve produrre in giudizio non solo tale provvedimento ma anche la richiesta in essa richiamata a fini motivazionali, a pena di nullità del provvedimento autorizzatorio e, conseguenzialmente, dell'atto impositivo emesso sulla base della documentazione acquisita in esecuzione di quel provvedimento".

