

Orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in tema di competenza dell'Amministrazione finanziaria nell'attività di controllo e accertamento (*)

Judicial and doctrinal approaches to the powers of the Tax Administration in the exercise of audit and assessment functions

di Angelo Giammarini - 21 ottobre 2025

Abstract

Il presente contributo esamina la competenza territoriale dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai controlli che ha il potere di eseguire *ex lege*, che sebbene in alcuni casi sottovalutata, riveste un interesse cruciale nelle dinamiche dell'accertamento, al punto tale che il difetto della stessa può comportare l'illegittimità delle iniziative istruttorie o dell'atto impositivo. Occorre pertanto procedere a una attenta analisi della materia in questione, soprattutto alla luce del nuovo reticolato normativo sulle invalidità tributarie, introdotto nello Statuto del contribuente in sede di attuazione della riforma fiscale, nonché dei preziosi insegnamenti impartiti dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con il significativo pronunciamento *Italgomme c. Italia*, dello scorso 6 febbraio 2025, attinente all'obbligo di motivazione dell'autorizzazione all'accesso, valutato in senso più stringente rispetto agli orientamenti della giurisprudenza interna.

Parole chiave: competenza ordinaria, attività di controllo, attività di accertamento, requisito quantitativo, presupposto territoriale, deroghe, incompetenza territoriale, difetto di motivazione, invalidità tributarie, nullità, annullabilità, vizi istruttori.

Abstract

*This paper examines the territorial jurisdiction of the Tax Authorities, with reference to the controls it is empowered to carry out by law. Although underestimated in some cases, this jurisdiction plays a crucial role in the dynamics of tax assessments, to the extent that a lack of jurisdiction can render the investigations or the tax assessment unlawful. It is therefore necessary to carefully analyze the matter in question, especially in light of the new regulatory framework on tax invalidities introduced into the Taxpayer Statute during the implementation of the tax reform, as well as the valuable lessons learned from the European Court of Human Rights in its significant ruling in *Italgomme v. Italy*, dated February 6, 2025, concerning the obligation to provide reasons for access authorization, which is considered more stringent than the prevailing domestic case law.*

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*. Le opinioni espresse nel presente contributo sono riconducibili all'Autore e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.

Keywords: *ordinary competence, control activity, verification activity, quantitative requirement, territorial prerequisite, derogations, territorial incompetence, lack of motivation, tax invalidity, nullity, annulability, investigative vices.*

SOMMARIO: 1. La competenza dell'Amministrazione finanziaria nelle attività di controllo e accertamento. - 2. La disciplina sulla competenza dell'Agenzia delle Entrate. Il requisito quantitativo, il volume d'affari. - 3. La ripartizione della competenza dell'attività istruttoria tra direzione regionale e provinciale. - 4. Il presupposto territoriale, il domicilio fiscale. - 5. Il vizio di competenza territoriale nell'attività di controllo dell'Agenzia. - 6. Il difetto di competenza territoriale nell'attività di accertamento dell'Ufficio. - 7. La disciplina sulla competenza della Guardia di Finanza. - 8. L'incompetenza territoriale nell'attività di controllo. - 9. I riflessi delle deroghe alla competenza territoriale sulla motivazione dell'accesso. - 10. Riflessioni conclusive.

1. La competenza dell'Amministrazione finanziaria è il criterio di individuazione dell'Ufficio titolato a rettificare la dichiarazione ovvero a operare i controlli sul contribuente.

La stessa può scindersi in due distinti profili, ovvero quello dell'attività di controllo in senso stretto, svolta tanto dall'Agenzia delle Entrate (di seguito A.d.E.), quanto dalla Guardia di Finanza (di seguito G.d.F.), in un dualismo senza paragoni a livello sovranazionale (cfr. ANTONINI P., *Il Fisco del futuro: dalla trasformazione digitale alla centralità del contribuente*, in *IPSOA Quotidiano*, 4 luglio 2023), e quello dell'attività di accertamento, di specifica spettanza dell'Ufficio.

Il primo aspetto rileva, ai fini che occupano, nella prospettiva dei controlli sostanziali (o di merito) cioè quelli approfonditi e funzionali all'accertamento delle imposte non dichiarate (cfr. BRUSCHETTA E., *Dall'istruttoria all'accertamento*, relazione all'evento formativo *Controversie ricorrenti* del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Roma, 30 settembre 2021, 4), che secondo alcuni Autori riguardano solo una platea ristretta di contribuenti, ovvero le aziende organizzate di maggiori dimensioni (cfr. LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2021, 211).

Gli stessi si svolgono attraverso un procedimento amministrativo la cui fase centrale è quella dell'istruttoria, preordinata all'accertamento del fatto rilevante ai fini tributari, e funzionale alle acquisizioni probatorie dell'Amministrazione finanziaria (di seguito A.f.) necessarie per la dimostrazione del fatto stesso, all'esito della quale viene redatto il processo verbale di constatazione, riepilogativo delle operazioni svolte dai verbalizzanti, e degli eventuali rilievi mossi al contribuente, che saranno trasposti nell'atto impositivo.

Ciò in ossequio all'indirizzo dottrinale risalente e ampiamente condiviso, secondo cui «la pubblica amministrazione, pur essendo titolare del potere tributario, deve dare a sé stessa la prova prima di adottare il provvedimento finale» (così, ALLORIO

E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 393. In senso conforme, cfr. KOSTNER A., *L'onere della prova nell'ipotesi di estensione delle indagini finanziarie a soggetti terzi rispetto al contribuente accertato*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, 258 ss.; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; TESAURO F., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 1, 73).

L'attività di accertamento, pur formandosi sulla base delle risultanze precedentemente acquisite, e di per sé circoscritta rispetto a quella di controllo, non ha mancato di far registrare un intenso dibattito, almeno fino all'attuazione della riforma fiscale, sulla natura delle invalidità da cui è affetto l'atto impositivo viziato da incompetenza territoriale.

2. In virtù del primo presupposto, gli interventi ordinari sono attribuiti alle Direzioni provinciali dell'A.d.E. (cfr. art. 66 D.Lgs. 30 luglio 1999 n. 300, art. 13, comma 1, dello Statuto, approvato con delibera del Comitato Direttivo 13 dicembre 2000, n. 6 ss.mm.ii., e art. 5, comma 3, del regolamento di amministrazione, approvato con delibera del Comitato direttivo 30 novembre 2000, n. 4 ss.mm.ii.).

Ciò non aveva posto preclusioni alle Direzioni regionali che, ai sensi dell'art. 62-sexies, comma 2, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, potevano svolgere, sulla base di piani annuali o in via straordinaria, «controlli e verifiche per l'accertamento dei tributi devoluti alla competenza del Dipartimento delle entrate, avvalendosi di tutti i poteri di indagine previsti dalle singole leggi d'imposta» nei confronti della generalità dei contribuenti, all'esito dei quali dovevano trasmettere le notizie, le informazioni e i dati acquisiti, agli Uffici competenti ai fini dell'accertamento.

In seguito all'abrogazione di questa disciplina, avvenuta per effetto dell'art. 23, comma 1, lett. pp), D.P.R. 26 marzo 2001, n. 10, si era registrato un perdurante vuoto normativo, protrattosi fino all'entrata in vigore dell'art. 27, commi 13 e 14, D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito con L. 28 gennaio 2009, n. 2).

Quest'ultimo riferimento normativo, demandava le attività di controllo e accertamento, nei confronti dei grandi contribuenti, ovvero gli operatori economici con volume d'affari non inferiore a cento milioni di euro, alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'A.d.E. nelle Direzioni regionali (cfr. art. 4, comma 3, del prefato regolamento).

3. In ordine al requisito quantitativo, si sono registrati orientamenti differenti con riguardo alla ripartizione dell'attività istruttoria tra Direzione provinciale e regionale, che si fonda sulla rilevanza economico-fiscale del soggetto accertato.

Un primo indirizzo della giurisprudenza di merito, sosteneva l'illegittimità dell'atto impositivo dell'Ufficio provinciale, dovuto al difetto del pregresso processo verbale redatto dalla Direzione regionale, trattandosi di un atto istruttorio formato da un organo incompetente, in quanto la stessa ha possibilità di esercitare poteri sostitutivi, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto dell'A.d.E., solo in caso di inerzia degli Uffici provinciali.

Ove tale inerzia non sia ravvisabile, è da escludersi la legittimità dell'attività istruttoria svolta dalla Direzione regionale, a causa dell'avvenuta abrogazione della fonte normativa su cui si fondava, ovvero il richiamato art. 62-sexies, comma 2 (cfr. Comm. trib. prov. Puglia Bari, sez. XXIII, 19 marzo 2008, n. 12; Comm. trib. reg. Puglia Bari, sez. VI, 11 dicembre 2010, n. 132, secondo grado del giudizio precedente; Comm. trib. prov. Lombardia Milano, sez. XXVI, 2 marzo 2011, n. 80; Comm. trib. reg. Lazio Roma, sez. XXII, 29 maggio 2012, n. 140).

Una diversa impostazione della giurisprudenza di legittimità, offriva un'interpretazione sistematica della disciplina di riferimento dell'A.d.E., ovvero in particolar modo del D.Lgs. n. 300/1999 all'art. 57 che istituiva l'Agenzia e vi trasferiva *«i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze [già esercitate dal dipartimento delle entrate del M.e.f., n.d.r.] che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna»*, agli artt. 66 e 71, comma 3, che disciplinava lo statuto e il regolamento di amministrazione; della Legge finanziaria del 2008 (art. 1, comma 360, L. 24 dicembre 2007, n. 244) nella parte in cui ribadiva che con il prefato regolamento possono essere individuati gli Uffici competenti a svolgere le attività di controllo e di accertamento.

Nel dettaglio tale regolamento, all'art. 3, comma 3 disponeva che le Direzioni regionali esercitano *«funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso»*.

In considerazione di questa articolata disciplina normativa, e organizzativa, i giudici di legittimità sostenevano che *«alle Direzioni regionali delle entrate (DRE) deve riconoscersi pertanto, per disposizione regolamentare, la competenza a svolgere anche attività istruttoria (ispezioni, accessi, controlli, acquisizione informazioni e documenti, redazione dei relativi processi verbali), i cui risultati potranno essere utilizzati dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi»*. Di conseguenza, *«le disposizioni del D.L. n. 185 del 2008 conv. in L. n. 2 del 2009, che trovano applicazione soltanto a far data dall'11.1.2009, non hanno attribuito alla DRE una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma hanno inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto tra le strutture di vertice di livello periferico (Direzioni regionali; Direzioni provinciali ed uffici dipendenti) delle competenze relative alla attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza a favore della DRE in relazione alla rilevanza economico-fiscale del soggetto accertato»* (Cass. civ., sez. V, 3 ottobre 2014, n. 20915; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 14 ottobre 2016, n. 20856; Cass. civ., sez. V, ord. 21 dicembre 2018, n. 33289; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 12 marzo 2020, n. 7097; Cass. civ., sez. V, 26 luglio 2024, n. 21006).

Più di recente la Cassazione, prendendo le mosse dal precedente orientamento, è giunta a sostenere che l'espressa abrogazione del menzionato art. 62-sexies *«non ha amputato, infatti, i poteri delle Direzioni regionali [...] in quanto i poteri di accesso, ispezione e verifica risultano già ex lege in capo all'Agenzia delle entrate nel suo*

complesso e già attribuiti in via generale dagli artt. 52 D.P.R. n. 633 del 1972 e 33 D.P.R. n. 600 del 1973 e dalla medesima esercitati secondo la disciplina adottata nell'ambito dei poteri di autorganizzazione» (Cass. civ., sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694). Per questo la Corte ritiene che «anche la successiva istituzione di una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico - fiscale del soggetto accertato, a favore delle Direzioni regionali, non ha comportato il venir meno della competenza generale di detti uffici ad eseguire [attività istruttoria] nei confronti di altri contribuenti quando si tratta di attribuzioni espressamente previste e disciplinate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, in forza del suo potere di autoregolamentazione e di organizzazione» (Cass. civ., sez. V, 26 luglio 2024, n. 21006).

Questo approdo giurisprudenziale rischia di ampliare eccessivamente lo spettro di operatività delle Direzioni regionali che potendo svolgere l'attività di controllo nei confronti della generalità degli operatori economici, senza alcun *discrimen*, rischierebbero di trascurare quelli di grandi contribuenti, connotati da indubbi profili di complessità per l'oggettiva rilevanza delle operazioni commerciali poste in essere. Gli orientamenti giurisprudenziali sulla rilevanza della ripartizione dell'attività istruttoria tra Direzione regionale e provinciale dell'A.d.E., dovranno essere rivisti alla luce della novella legislativa sulle invalidità tributarie allocata nello Statuto del contribuente, per effetto del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, in special modo con riguardo all'art. 7-bis, che disciplina l'annullabilità degli atti dell'A.f. impugnabili dinanzi agli organi per violazione di legge, tra cui le norme sulla competenza, e all'art. 7-quinques, che si occupa dell'inutilizzabilità degli elementi illegittimamente acquisiti dall'ufficio (cfr. FRANSONI G. - ZANOTTI N., *Manuale di diritto tributario. Attività conoscitiva e accertamento dei tributi*, Torino, 2025, 51 ss.).

4. Per l'individuazione dell'ufficio dell'A.d.E. territorialmente competente per l'esecuzione delle proprie specifiche attività, si fa riferimento a una regola generale, accanto alla quale sono poste delle ipotesi eccezionali.

In particolare ai fini IVA, la competenza territoriale spetta all'Ufficio provinciale «nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente», per come definito ai sensi degli artt. 58 e 59 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (cfr. art. 40, comma 1, primo periodo, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Questa previsione generale può essere derogata in presenza di contribuenti: i) non residenti nel territorio dello Stato, sprovvisti di stabile organizzazione e di un rappresentante, per i quali è competente l'ufficio di Roma (cfr. art. 40, comma 1, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972); ii) non residenti nel territorio dello Stato e che assolvono direttamente obblighi d'imposta, di cui al precedente art. 35-ter, per i quali si è posta una riserva di competenza sciolta, attraverso il Provvedimento del direttore dell'A.d.E. 30 dicembre 2005, in favore del Centro operativo di Pescara (cfr. art. 40, comma 2, D.P.R. n. 633/1972).

Per le imposte dirette opera una previsione sostanzialmente analoga, nel senso che l'Ufficio territorialmente competente è quello nella cui circoscrizione insiste il

domicilio fiscale del contribuente, nel momento in cui è stata presentata la dichiarazione, o la stessa avrebbe dovuto esserlo (cfr. art. 31, comma 3, D.P.R. n. 600/1973).

Ciò che diverge rispetto all'IVA, è l'ipotesi di deroga, introdotta in sede di attuazione della delega fiscale, per cui lo stesso Ufficio che procede con l'accertamento nei confronti del novero di contribuenti menzionati (quali società e professionisti che operano in forma associata, aziende coniugali non gestite in forma societaria e società che optano per la trasparenza fiscale), prosegue anche con le ulteriori attività riguardanti il reddito di partecipazione attribuito ai soci, indipendentemente dal loro domicilio fiscale (cfr. art. 31, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 1, comma 2, lett. a), D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 approvato in attuazione della L. 9 agosto 2023, n. 111).

In linea di principio, e a fattor comune per entrambe le imposte, il domicilio fiscale rappresenta il luogo predeterminato dalla legge, secondo criteri certi ed obiettivi, in cui i soggetti passivi vengono collocati giuridicamente.

In particolare lo stesso: *i)* per le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato coincide con il Comune nella cui anagrafe sono iscritte; *ii)* per quelle non residenti è individuato nel Comune in cui hanno prodotto il reddito o, se prodotto in più Comuni, in quello nel quale hanno prodotto il reddito più elevato; *iii)* per le persone giuridiche è situato, nell'ordine, nel Comune in cui si trova la sede legale, la sede amministrativa, la sede secondaria o la stabile organizzazione, ovvero, in mancanza, dove esercitano l'attività in maniera prevalente (cfr. art. 58, commi 2 e 3, D.P.R. n. 600/1973; sul tema si rinvia a GABELLI M., *Domicilio fiscale delle persone giuridiche: prevale la sede effettiva su quella legale*, in *Le società*, 2015, 10, 1181; SPADA G., *Il domicilio fiscale in materia di accertamento relativo ai soggetti non persone fisiche residenti all'estero ma operanti in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, 20537; CALCAGNO M., *Sul domicilio fiscale del non residente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 10, 852 ss.).

Sul tema della variazione del domicilio fiscale, la giurisprudenza della Cassazione si è rivelata granitica nel ritenere che lo stesso «*si radica all'atto della presentazione (o mancata presentazione) della dichiarazione d'imposta e permane sino all'esaurimento dell'obbligazione tributaria, senza che assuma, all'uopo, rilievo il domicilio fiscale del contribuente al momento della rettifica*» (Cass. civ., sez. V, ord., 15 luglio 2020, n. 14985. In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 10 maggio 2006, n. 10769; Cass. civ., sez. V, 27 giugno 2003, n. 10224; Cass. civ., sez. I, 15 dicembre 1980, n. 6492).

Pertanto la Corte ha ulteriormente precisato che la variazione del domicilio fiscale comunicata dal contribuente nella dichiarazione annuale «*costituisce pertanto atto idoneo a rendere noto all'Amministrazione il nuovo domicilio non solo ai fini delle notificazioni, ma anche ai fini della legittimazione a procedere, che spetta all'ufficio nella cui circoscrizione il contribuente ha indicato il nuovo domicilio. Tale ius variandi dev'essere peraltro esercitato in buona fede, nel rispetto del principio dell'affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto*

tributario: pertanto, il contribuente che abbia indicato nella propria denuncia dei redditi il domicilio fiscale in un luogo diverso da quello precedente, non può invocare detta difformità, sfruttando a suo vantaggio anche un eventuale errore» (Cass. civ., sez. V, 10 maggio 2013, n. 11170; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 8 ottobre 2014, n. 21290; Cass. civ., sez. V, ord. 23 ottobre 2020, n. 23362; Cass. civ., sez. V, ord., 4 ottobre 2018, n. 24292. In senso conforme, cfr. Cass., sez. V, 30 maggio 2012, n. 8637).

5. Il tema dei vizi dell'attività istruttoria è stato da sempre tra i più dibattuti della materia tributaria, poiché, come rilevato in dottrina, «*non è facile trovare un equilibrio concettuale soddisfacente*» fra tutela erariale e rispetto dei diritti e delle garanzie del contribuente (cfr. TOMASSINI A. - TORTORA A., *Acquisizione ed utilizzazione di documentazione riferita a soggetti diversi dal contribuente verificato*, in *il fisco*, 2006, 1, 249; LUPI R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 651).

Di conseguenza, si erano formati indirizzi contrapposti, che pare opportuno illustrare brevemente, seppur non avessero riguardato il difetto di competenza territoriale nell'attività di controllo, al fine di comprendere a quale categoria sarebbe stato potenzialmente riconducibile lo specifico vizio.

Secondo l'insegnamento più tradizionale delle Sezioni Unite «*l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato*» (tra le tante, Cass. civ., Sez. Un., 16 marzo 2009, n. 6315, in tema di difetto di motivazione). Questa costruzione, nel ritenere che il vizio istruttorio si propaga attraverso la "catena" degli atti endoprocedimentali, causando l'invalidità dell'atto finale, presuppone un collegamento tra la fase di controllo e quella di accertamento, tale per cui le violazioni della prima si riverberano sulla seconda (cfr. tra gli altri contributi specifici sull'invalidità derivata, MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 1007; STEVANATO D., *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 88 ss.; MOSCHETTI F., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 89).

Tale nesso eziologico in ambito dottrinale è stato oggetto di diversità di vedute, in quanto lo stesso, secondo alcuni Autori, non sarebbe di tipo procedimentale (cfr. VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 308) e i controlli avrebbero un'autonomia funzionale rispetto alle esigenze accertative (cfr. LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 294; ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 255); secondo altri, la relazione intercorrente tra le attività istruttorie e l'avviso di accertamento, basato sulle motivazioni da quelli derivanti, sarebbe riconducibile allo schema procedimentale atti istruttori - atto finale, di matrice amministrativistica (cfr.

PARLATO A., *Considerazioni sui limiti all'acquisizione di prove nel procedimento e nel processo tributario, in il fisco*, 2002, 40, 5745).

Negli anni successivi, si è registrato un orientamento di segno opposto rispetto al precedente e con sfumature differenti.

In prima battuta, la Cassazione aveva constatato «*l'inesistenza nell'ordinamento tributario di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite*, [analogo rispetto a quello di cui all'art. 191 c.p.p., n.d.r.], *sicché l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso*» (Cass. civ., sez. V, ord. 22 aprile 2021, n. 10664. In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 2 febbraio 2002, n. 1383, entrambe in tema di aperture di valigette e borse, contenenti documentazione extracontabile, in assenza di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria; cfr. Cass. civ., sez. V, 1° aprile 2003, n. 4987, in tema acquisizione di documentazione bancaria in assenza dell'Autorità preposta; Cass. civ., sez. V, 19 giugno 2001, n. 8344, in tema di utilizzabilità ai fini dell'accertamento di documentazione bancaria acquisita in sede penale).

Da questo indirizzo si era ampiamente discostata la dottrina, ritenendo che l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite rappresentava un principio generale dell'ordinamento, coerente e che si poneva in linea di continuità rispetto al principio di legalità (cfr. LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, 277; FORTUNA E., *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 12, II, 797; ID., *I poteri istruttori della commissione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 11, I, 1056). Di conseguenza, laddove l'avviso di accertamento fosse fondato esclusivamente su elementi acquisiti illegittimamente, o questi erano comunque decisivi nel giudizio di fondatezza della pretesa, l'accertamento avrebbe dovuto essere annullato «*per avere leso un diritto del contribuente senza le prescritte cautele*» (LUPI R., *Diritto Amministrativo dei tributi*, Roma, 2015, 343; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., 173; COLLI VIGNARELLI A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 252 ss.). Per questo era stato suggerito di «*sfruttare il rinvio alle norme del Codice di procedura penale per rendere applicabile anche in campo tributario il principio - sancito dall'art. 191 c.p.p. - dell'inutilizzabilità delle prove*», in virtù di quanto dispongono gli artt. 70 e 75 della disciplina sulle imposte sui redditi e IVA (VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 415. In senso conforme, cfr. PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della [in]utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle [sole] prove incostituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 1, 15).

In un secondo momento, si era registrato un cambio di rotta dei giudici di legittimità, sul tema delle irrituali acquisizioni documentali presso l'abitazione del contribuente, i quali erano a ritenere che «*l'illegittimità del provvedimento di autorizzazione*

all'accesso domiciliare importa l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale [...], in quanto, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità [...] analogo a quello [posto dall'art. 191 c.p.p.], lo stesso discende dal valore dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione» (Cass. civ., sez. V, 1° ottobre 2004, n. 19689; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 15 gennaio 2019, n. 673; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 6 giugno 2018, n. 14701; in senso conforme, cfr. Cass. civ., Sez. Un., 21 novembre 2002, n. 16424).

Rispetto a tale prospettazione, la Cassazione aveva ulteriormente precisato che «*in materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio» (Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 30 marzo 2022, n. 10175; Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 25 febbraio 2020, n. 5105; Cass. civ., sez. V, ord. 13 novembre 2018, n. 29132; in senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 19 ottobre 2005, n. 20253).*

Come anticipato, purtroppo, i vizi di competenza territoriale nell'attività istruttoria sono rimasti estranei a questa dialettica, al punto tale che non si sono cercate neanche le argomentazioni minime necessarie per ricondurli ad uno di questi orientamenti.

In effetti con riguardo a questi specifici vizi, assume rilievo l'intervento del legislatore delegato, in sede di attuazione della riforma fiscale, che ha inserito l'art. 7-*quinques* nello Statuto del contribuente, il quale recita testualmente 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».*

Questo divieto d'uso delle prove acquisite in violazione delle regole istruttorie richiama la disciplina processuale penalistica sull'inutilizzabilità sancita dall'art. 191 c.p.p. (cfr. MULEO S., *Note sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, 716). Esso, secondo alcuni autori, valorizza il rispetto del principio di legalità nell'ambito dell'istruttoria tributaria, che essendo stato in passato depotenziato dalla giurisprudenza, e dalla prassi amministrativa, aveva determinato un ingiustificato sacrificio delle garanzie dei contribuenti e un marcata tutela dell'interesse erariale (cfr. CHIARIZIA G., *Prime riflessioni in merito alla inutilizzabilità delle prove per vizi dell'attività istruttoria introdotta dalla riforma dello Statuto del contribuente di cui al D.Lgs. n. 219/2023*, in *Tax news*, 2024, 1, 23).

Si tratta di una disposizione che risolve un'annosa questione, stabilendo che gli elementi acquisiti in violazione di legge, in cui devono ritenersi comprese quelle sulla competenza territoriale, sono esclusi *tout court* dal ventaglio delle risultanze

poste alla base dell'atto impositivo. Ciò peraltro sgrava l'interprete dal gravoso compito di verificare, caso per caso, se gli stessi determinino una concreta lesione di principi costituzionali quali, a esempio, l'inviolabilità del domicilio, il diritto di esercitare senza intralci un'attività economica o la tutela del segreto professionale (cfr. MASTELLONE P., *La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica*, in *il fisco*, 2025, 1, 33; BORGIA C. - GARGAGLI A., *Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2 e pubblicato online il 22 luglio 2025, www.rivista.diritto tributario.it). In tal senso non pare esservi più spazio per operare distinzioni e ritenere rilevanti soltanto le violazioni più gravi, ovvero quelle che incidono sui diritti fondamentali del contribuente, di rango costituzionale o unionale (cfr. STEVANATO D., *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 2, 104. In senso conforme, cfr. MASTELLONE P., *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, I, 671; ZAGÀ S., *I vizi del procedimento e degli atti*, in GIOVANNINI A., a cura di, *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I Diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 100).

6. Oggetto di pronunce più frequenti è stata l'incompetenza territoriale dell'Ufficio nelle attività di accertamento, che si sono mostrate concordi nel sostenere l'invalidità dell'atto impositivo, pur essendo rimasta in discussione l'esatta qualificazione della stessa, ovvero se si tratti «di nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio, o solo di nullità relativa, rilevabile per effetto di rituale impugnazione» (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 46). In senso opposto a questa tesi, soltanto la Commissione tributaria provinciale di Cagliari, con un pronunciamento rimasto isolato, riteneva che «l'emanazione di un atto di accertamento da parte di un ufficio delle Entrate territorialmente incompetente non può essere contestato dal contribuente in quanto si tratta di un atto interno all'Amministrazione» (Comm. trib. prov. Cagliari, sez. IV, 10 ottobre 2000, n. 860).

Secondo un orientamento più risalente, «il difetto di competenza territoriale dell'Ufficio Tributario che ha proceduto all'accertamento tributario comporta l'assoluta carenza di potere dell'organo amministrativo e, quindi, un vizio sostanziale e radicale dell'atto di accertamento dal quale discende la nullità assoluta di tale atto rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento tributario [...] e quindi anche innanzi al giudice». Peraltro «la predetta nullità non è, suscettibile di sanatoria né per volontà del privato, né per la adesione ad essa prestata, in forma esplicita o eventualmente implicita, all'Amministrazione Finanziaria» (Cass. civ., sez. I, 27 marzo 1987, n. 2998; Cass. civ., sez. I, 26 giugno 1992, n. 8017; Cass. civ., sez. I, 5 luglio 1980, n. 4277; in dottrina ritengono preferibile questa tesi, MARINI D., *Atti di accertamento elevati da uffici delle Entrate incompetenti*, in *il fisco*, 2000, 47, 14003; CERIANA E., *Nullità*

assoluta dell'accertamento emesso da ufficio territorialmente incompetente, in *Dir. prat. trib.*, 1993, 2, 747; GRANELLI E., *L'incompetenza territoriale dell'ufficio come vizio di nullità dell'atto impositivo*, in *Boll. trib.*, 1987, 1076).

Successivamente, la Cassazione ha mutato il precedente orientamento, riconoscendo che lo stesso si riferiva a un sistema di tutela tributaria non più vigente, in cui l'atto impositivo poteva essere impugnato avanti al giudice, solo previo esperimento del ricorso amministrativo. Per questo nella disciplina vigente, non essendo più prevista una prodromica fase amministrativa, l'incompetenza territoriale costituisce «tipico vizio di legittimità dell'atto impositivo che deve essere dedotto mediante specifico motivo di ricorso dal contribuente», in assenza del quale il provvedimento risulterà comunque idoneo a produrre gli effetti giuridici che gli competono (Cass. civ., sez. V, ord. 12 luglio 2018, n. 18425; Cass. civ., sez. V, ord. 19 dicembre 2019, n. 34090; Cass. civ., sez. V, 19 luglio 2024, n. 20014; in dottrina ritengono preferibile questa tesi, MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco strategie del difensore*, 2022, Milano, 151 e 297; PETRILLO G., *La Suprema Corte si pronuncia sulla competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo: una decisione non esportabile automaticamente oltre i confini del caso specifico oggetto di giudizio*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, 603 ss.).

Tuttavia, la Cassazione non aveva fatto chiarezza sul piano dell'operatività, in ambito tributario, della disposizione sull'annullabilità del provvedimento amministrativo, di cui all'art. 21-*octies* della legge generale sul procedimento amministrativo.

La tematica ha assunto rilievo, ai fini che occupano, con riguardo a una specifica ipotesi, a cui è possibile far cenno, di difetto di competenza territoriale dell'atto impositivo emesso da uno degli Uffici contigui nell'organizzazione tributaria della stessa città (le c.d. grandi aree metropolitane).

In particolare vi era stato un pronunciamento di legittimità, avente a oggetto l'adozione di un atto di contestazione delle sanzioni per omesso versamento IVA da parte dell'Ufficio di Roma 4, asseritamente incompetente, anziché dell'Ufficio di Roma 6, nella cui circoscrizione rientrava la sede legale del contribuente. La Corte qualificava detto vizio come formale poiché riteneva l'atto impositivo a contenuto vincolato, riconducibile all'ambito di cui al secondo comma del richiamato art. 21-*octies*, e in quanto tale lo stesso non poteva essere diverso da quello adottato in concreto, anche qualora fosse stato adottato dall'Ufficio competente (cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 11 novembre 2021, n. 33287; sul tema si rinvia a PETRILLO G., *La Suprema Corte si pronuncia sulla competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo*, cit., 2; RUSSO A., *Solo formale il vizio dell'atto emesso da Ufficio territorialmente incompetente*, in *il fisco*, 2022, 2, 162).

Il disorientamento in questo contesto era ulteriormente alimentato, oltre che dalle incertezze interpretative, anche dalla carenza di una disciplina sistematica sulle invalidità tributarie e dalla presenza di talune norme sporadiche che, pur non riguardando lo specifico difetto di competenza, imponevano la nullità degli atti impositivi difformi dal modello legale e lasciavano, in tutti gli altri casi, ampi

marginì di valutazione all'interprete (cfr. LIPARI B., *Inutilizzabilità di elementi probatori irritualmente acquisiti*, in *il fisco*, 2007, 18, 2592; VIOTTO A. - MASTELLONE P., *L'invalidità degli atti tributari, i vizi istruttori e delle notifiche*, in FERRANTI G., a cura di, *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, Milano, 2024, 3 ss.).

L'inosservanza di dette norme, secondo l'indirizzo dottrinale prevalente, non generava provvedimenti nulli, ma annullabili, e tale circostanza doveva essere fatta valere dinanzi al giudice, o in sede di autotutela (cfr. AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 235. In senso conforme, cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, 221). Anche la giurisprudenza avallava questa ricostruzione, riconoscendo che il legislatore tributario, in queste ipotesi, aveva utilizzato il termine nullità in senso atecnico, per cui la specifica forma di invalidità doveva essere desunta dal tenore letterale della norma e sembrava più consona qualificarla come annullabilità, che doveva essere fatta valere dal contribuente nei termini di legge (cfr. Cass. civ., sez. V, 5 giugno 2002, n. 8114, che si occupa della nullità dell'atto impositivo per mancanza di motivazione, di cui all'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, in ordine alla quale è specificatamente previsto che la stessa debba essere eccepita dal contribuente a pena di decadenza nel primo grado di giudizio, ai sensi del successivo art. 61. In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 13 gennaio 2016, n. 381; Cass. civ., sez. V, 5 maggio 2010, n. 10802).

Le differenti linee interpretative dovranno, adesso, essere riconsiderate alla luce dell'art. 7-bis dello Statuto del contribuente, che è stato introdotto dal richiamato decreto attuativo della riforma fiscale, a mente del quale «1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. 2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio».

Con questo intervento si è inteso abbandonare l'impostazione monistica delle invalidità tributarie, da ultimo richiamata, che ruotava attorno alla nullità intesa come illegittimità – annullabilità, e aprire la strada a un modello duale «*articolato nei regimi generali della nullità in senso proprio (art. 7-ter) e della annullabilità (art. 7-bis), cui si affianca - ma in via residuale ed eccezionale - una ipotesi di irregolarità (art. 7-quater)*» (Relazione tecnico - illustrativa del D.Lgs. n. 219/2023; cfr. FRANSONI G., *La nullità: appunti sull'art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 1, 27; ID., *Spunti di riflessione su annullabilità, annullabilità parziale e infondatezza*, in *Rass. trib.*, 2025, 2; PEPE F., *La [possibile] futura disciplina generale delle invalidità tributarie: profili innovativi e criticità*, in *il fisco*, 2023, 47/48 4450). Questa disciplina coglie le prospettazioni formulate dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel senso che il provvedimento impositivo affetto da vizio di competenza territoriale viene fatto rientrare nell'ipotesi dell'annullabilità,

che non può essere rilevata d'ufficio e deve essere fatta valere, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo.

Pur potendo discutere sulla bontà della scelta effettuata dal legislatore, di ricondurre l'incompetenza territoriale dell'atto impositivo alla categoria dell'annullabilità piuttosto che a quella della nullità, non si può disconoscere l'importanza della stessa, in un ambito connotato da ampie diversità di vedute, anche con riguardo alla deliberata esclusione dell'applicabilità del menzionato art. 21-*octies* alla materia tributaria (cfr. MULEO S., *Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 162).

7. Il dato letterale della disciplina in materia di imposte dirette di cui all'art. 33, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, impone per la G.d.F. soltanto il richiamo alle disposizioni di cui all'art. 32, sul potere degli Uffici, e non anche a quelle dell'art. 31, sulla competenza degli Uffici delle imposte. Analoga previsione si rinviene ai fini IVA, nell'art. 63 D.P.R. n. 633/1972.

Sembrerebbe pertanto che la competenza della G.d.F. nell'attività istruttoria non sia contemplata nelle leggi d'imposta, ma ciò, non esclude però, che la stessa possa trovare fondamento in altra fonte normativa.

Tuttavia non è di questo avviso la circ. 27 novembre 2017, n. 1/2018 dell'organo di vertice del Corpo, rubricata "*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*", ove alla parte I, Capitolo 3 sostiene che le funzioni attribuite alla G.d.F. nel settore fiscale «*fanno capo all'Istituzione nel suo complesso, nel senso che non esistono vincoli normativi che impongano di radicare il concreto esercizio di una o più di dette funzioni a specifiche unità operative*» (circ. n. 1/2018, 39).

La competenza della G.d.F. nell'attività di controllo fiscale sembrerebbe, dunque, declassata e relegata a una mera questione organizzativa interna.

La stessa, nel proseguo del documento di prassi amministrativa, si basa sul duplice requisito territoriale, secondo cui «*è competente all'esecuzione della verifica il Reparto nella cui circoscrizione di servizio il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, determinato a norma dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973*», e quantitativo, che prevede la ripartizione dei contribuenti in fasce di volume d'affari, di ricavi, o di compensi, di cui la più bassa è attribuita ai reparti territoriali e le più alte sono demandate ai Nuclei di polizia economico finanziaria (circ n. 1/2018 cit., 39 ss.).

Accanto alla disciplina ordinaria è posto un articolato sistema di deroghe, riconducibili a talune situazioni espressamente menzionate (a titolo di esempio, il sistema di frode individuato sia così articolato e innovativo da suggerire l'esigenza di concentrare gli ulteriori sviluppi operativi in capo al Reparto più specializzato), al ricorrere delle quali l'esecuzione dell'attività ispettiva può essere svolta da un'articolazione differente da quella che sarebbe stata competente in via ordinaria.

Nei casi di specie è prevista una procedura molto stringente, che si avvia a istanza del Comando interessato, riepilogativa delle esigenze di servizio poste alla base della stessa, viene sottoposta al vaglio delle Autorità gerarchiche intermedie e si

conclude con l'autorizzazione rilasciata dal responsabile dell'ambito territoriale di riferimento (circ. n. 1/2018 cit., 44).

In effetti esiste un articolato disposto normativo, su cui si fonda l'architettura istituzionale del Corpo e le specifiche prerogative demandate alle articolazioni di cui si compone.

In tal senso rileva la L. 23 aprile 1959, n. 189, che definisce la dipendenza, i compiti, i ruoli del personale e le diverse strutture interne della G.d.F., e il successivo D.P.R. 2 ottobre 1996, n. 529, che determina il numero di queste ultime.

Già solo questo sarebbe sufficiente per sostenere l'esistenza di un'implicita distribuzione di competenza territoriale, tra le diverse unità del Corpo.

In realtà vi è di più, poiché l'art. 5 commi 4 e 5, D.P.R. 29 gennaio 1999, n. 34, declina espressamente la nozione della circoscrizione degli organi di esecuzione del servizio della G.d.F., recitando testualmente «*i nuclei di polizia economico-finanziaria sono unità ad alta specializzazione nell'investigazione [...] ed hanno rango variabile in relazione all'ampiezza territoriale ed alla rilevanza economica della circoscrizione in cui operano*» e che «*i gruppi e gli altri reparti operativi hanno consistenza organica e livello ordinativo variabile in relazione alla situazione socio-economica ed alle esigenze operative dell'area di competenza*».

In considerazione della ramificazione del Corpo sul territorio, si ritiene comprensibile la scelta effettuata del legislatore di definire il concetto di circoscrizione di servizio e di demandare alle determinazioni dell'organo di vertice, per ciascun Comando, l'esatta determinazione della stessa, anche per salvaguardare le esigenze di speditezza nel caso di successiva variazione.

Tale normativa, in assenza di specifiche preclusioni, deve ritenersi dotata di portata generale, ovvero riferita a tutte le attività amministrative poste in essere dalle unità operative della G.d.F., comprese quelle fiscali, e di rilevanza esterna, cioè vincolante tanto per l'Amministrazione quanto per i soggetti che con essa vengono a contatto.

8. In considerazione del quadro di riferimento, il vizio di competenza territoriale nell'attività di controllo della G.d.F., è stato oggetto di due orientamenti giurisprudenziali contrapposti.

Un indirizzo più restrittivo, sostiene che gli appartenenti alla G.d.F., nello svolgimento di atti e inchieste a rilevanza tributaria, non agiscono come organi del Ministero delle finanze, né come dipendenti degli Uffici nei quali esso si articola, bensì quali appartenenti a un Corpo militare nazionale.

Di conseguenza, le risultanze acquisite dalle unità operative del Corpo nel corso delle verifiche fiscali sarebbero utilizzabili, ancorché proveniente da «*reparti di stanza in località diversa dalla sede dell'ufficio competente sul rapporto d'imposta*».

Tale principio, desumibile dall'assenza nell'ordinamento di specifiche disposizioni sulla competenza territoriale della G.d.f., troverebbe conferma, in materia di IVA, negli artt. 52 e 63 D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui demandano l'esercizio dei poteri istruttori agli Uffici d'imposta, e stabiliscono la cooperazione, per gli stessi fini, delle articolazioni del Corpo.

Per tali ragioni, l'apporto fornito dal Corpo si atteggierebbe come «*collaborazione esterna, alla quale non sono estensibili, in difetto di espressa previsione, i criteri di organizzazione e competenza territoriale dettati per gli uffici delle imposte*» (Cass. civ., sez. I, 25 agosto 1997, n. 7959; in senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 27 luglio 2000, n. 9611, Cass. civ., sez. VI - 5, ord. 8 gennaio 2015, n. 90).

Questo orientamento, si ritiene difficilmente condivisibile sotto molteplici punti di vista.

In primis, occorre osservare che la G.d.F. nel compimento degli atti istruttori opera in qualità di forza di polizia a ordinamento militare, con compiti specialistici in materia economica e finanziaria, e mantiene la dipendenza diretta dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, per espressa previsione dell'art. 1, comma 1, L. n. 189/1959.

Inoltre la convinzione di poter utilizzare, ai fini dell'accertamento, le risultanze fiscali provenienti da qualsiasi reparto del Corpo, a prescindere dalla località ove è ubicata la sede legale del contribuente, si pone in contrasto con le disposizioni normative sulla circoscrizione di servizio delle unità operative della G.d.F., di cui al menzionato D.P.R. n. 34/1999 (art. 5, commi 4 e 5), e gli attribuisce una sorta di "inverosimile" potestà ispettiva ultraterritoriale.

In alcuni casi è sicuramente possibile superare la disciplina sull'area di competenza territoriale dei Comandi del Corpo, ma si tratta di contesti profondamente diversi dai controlli fiscali, o dalle attività amministrative in generale, quale ad esempio quelli penalistici, in cui sussistono necessità d'intervento ben diverse.

Da ultimo, pur volendo ammettere che l'apporto fornito dalla G.d.F. si atteggi come collaborazione esterna, pare innegabile ritenere che si tratti di una collaborazione particolarmente qualificata, potendo porre i due organi a livello paritetico nell'attività di controllo, non foss'altro per la possibilità di esercitare gli stessi poteri istruttori in materia perfettamente speculare.

Secondo una differente impostazione della giurisprudenza di merito, la competenza territoriale della G.d.F. discende dal D.P.R. n. 529/1996, che stabilisce il numero dei Comandi e dei Reparti territoriali del Corpo e che, in quanto tale, comporta la distribuzione della competenza tra le varie articolazioni dell'Amministrazione sul territorio, che ha valore e incidenza esterna (cfr. Comm. trib. prov. Siracusa, sez. V, 24 novembre 2014, n. 3297/05/14 e Comm. trib. prov. Siracusa, sez. I, 23 marzo 2015, n. 983/1/15).

Il pregio dei citati pronunciamenti risiede nell'aver richiamato, a sostegno della tesi prospettata, una Sentenza della Cassazione che esprime principi generali seppur con riferimento alla materia doganale, ed estensibili all'ipotesi in esame, secondo cui «*l'organizzazione dell'amministrazione sul territorio attraverso un atto normativo corrisponde sempre ad una, eventualmente anche implicita, distribuzione di competenze, non avendo ragione d'essere la previsione di una struttura territoriale se ad essa non corrispondesse quantomeno anche una distribuzione di lavoro e/o attività tra le diverse articolazioni*». Ciò risulta indispensabile, al fine di evitare «*con riguardo ad una medesima situazione, la possibile contemporanea attivazione,*

*in contrasto con l'efficienza cui deve essere improntata l'attività dell'amministrazione, di tutti gli uffici competenti per materia dislocati sul territorio e/o per evitare comunque l'attivazione di uffici che, non avendo legami territoriali meritevoli di considerazione con l'attività da compiere, interverrebbero, in linea di principio, con un maggiore dispendio di risorse» (Cass. civ., sez. V, 5 luglio 2011, n. 14786; Cass. civ., sez. V, 1° marzo 2013, n. 5167). In senso favorevole a questi arresti giurisprudenziali si è espressa anche parte della dottrina, ritenendo che «sebbene riguardanti la materia doganale, sono stati motivati con condivisibili richiami ai principi generali ed hanno portato alla conseguente invalidità derivata degli atti emessi in conseguenza di verifiche effettuate da soggetti privi della competenza territoriale» (CONIGLIARO M., *Verifiche fiscali e competenza territoriale: piena libertà o precisi limiti?*, in *il fisco*, 2015, 28, 2712).*

9. La competenza territoriale rappresenta indubbiamente una questione preliminare, e direttamente riconducibile, all'esercizio dell'attività istruttoria.

Le ipotesi di deroga riguardanti l'attività ispettiva svolta dalla G.d.F., devono ritenersi implicitamente ammesse dal richiamato art. 5 D.P.R. n. 34/1999, in materia di circoscrizione di servizio, di cui la circ. n. 1/2018 costituisce il naturale completamento interpretativo.

Le stesse potranno ritenersi legittime, in presenza di esigenze di efficientamento dell'attività amministrativa, ispirate ai più ampi principi costituzionali, che non sacrificino ingiustificatamente l'interesse di prossimità territoriale del contribuente a essere sottoposto a controllo dall'articolazione più vicina alla sede legale.

Ciò pone un immediato collegamento tra il sistema di deroghe alle regole ordinarie e la motivazione dell'autorizzazione all'accesso, che per i locali adibiti ad attività economiche viene rilasciata dal Comandante della G.d.F.

In tal senso, la formulazione originaria dell'art. 12 dello Statuto del contribuente stabiliva chiaramente che «*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*».

Sul tema, la dottrina si era mostrata concorde nel ritenere che la motivazione doveva indicare le ragioni di fatto e di diritto che hanno portato all'emissione dell'atto autorizzatorio (sul tema, per tutti, ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3565). Ciò al fine di consentire, all'organo procedente di valutare la sussistenza dei requisiti necessari per lo svolgimento dell'attività, e all'interessato di controllare l'iter logico-giuridico seguito dall'autorizzatore del servizio, onde rilevare la presenza di eventuali vizi logici, incongruenze, travisamenti.

In tal senso, già la precedente formulazione dell'art. 12 dello Statuto si sarebbe potuta interpretare in senso favorevole al contribuente, ritenendo che l'accesso fiscale compiuto da un'unità incompetente della G.d.F., avrebbe dovuto essere supportato da idonea motivazione nell'atto autorizzatorio. Tuttavia la giurisprudenza di

legittimità, tendeva a svilire il ruolo della motivazione dell'autorizzazione all'accesso, riducendola a una mera questione di stile non idonea a circoscrivere i poteri dell'Amministrazione procedente, né a consentire al privato di conoscere preventivamente il reale ambito d'interesse del controllo (cfr. Cass. civ., Sez. Un., 20 novembre 2002, n. 16424; Cass. civ., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26829).

Ciò aveva favorito la formazione di prassi applicative dell'A.f. non in linea con gli standards europei, poiché, come opportunamente osservato in dottrina, «talvolta, l'autorizzazione all'accesso [conteneva n.d.r.] vaghi riferimenti tautologici come la finalità di acquisire prove per un accertamento fiscale relativo a determinate annualità, o il trattarsi di una iniziativa autonoma dell'Ufficio o della Guardia di Finanza» (STEVANATO D., *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.*, 2025, 5, 418). Per questo, in passato, era comprensibile la confusione ingenerata nei contribuenti che risultavano destinatari di un accesso presso la sede legale, già di per sé particolarmente intrusivo della sfera giuridica (cfr. GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 6, 1338), effettuato da un Comando differente da quello che sarebbe stato competente in via ordinaria, in assenza di una specifica motivazione a riguardo. A onor del vero, già dalla prima decade degli anni Duemila, vi erano stati taluni contributi premonitori, che avevano segnalato i numerosi profili di conflitto tra il diritto vivente italiano sul procedimento tributario e il diritto europeo, soprattutto con riguardo all'istruttoria, tra cui quelli sulla motivazione delle autorizzazioni all'accesso (cfr. MARCHESI S., *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 3, 10493; ID., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 2, I, 241).

Gli spunti offerti dalla dottrina non sono rimasti inascoltati, anzi, al contrario, sono stati valorizzati dalla pronuncia Italgomme contro Italia della Corte EDU, dello scorso 6 febbraio (ricorsi nn. 36617/18 e altri 12), con cui si stabiliva che la normativa italiana sulle verifiche fiscali svolte presso i locali commerciali e assimilati, violava l'art. 8 della Convenzione E.D.U. (e segnatamente art. 35 L. 7 gennaio 1929, n. 4; art. 52 D.P.R. n. 633/1972; art. 33 D.P.R. n. 600/1973), poiché il concetto di domicilio ivi contemplato andava interpretato alla luce del consolidato orientamento della Corte (cfr. MULEO S. - BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L., *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dial. trib.*, 2009, 4, 381 ss., che si erano già soffermati sulla rilevanza dello stesso), ovvero ben oltre la sfera dell'abitazione privata e fino a ricomprendere i locali destinati all'esercizio di attività commerciali ed economiche.

In particolare i giudici sovranazionali, ravvisavano l'eccessiva ampiezza, peraltro non delimitata neppure dalla giurisprudenza domestica, del potere discrezionale conferito dalla legislazione nazionale all'Autorità fiscale, nella misura in cui non si prevedevano criteri oggettivi, né obblighi di motivazione, che giustificavano gli accessi presso i locali commerciali o assimilati dei contribuenti, e riscontravano la presenza di un deficit di tutela giurisdizionale avverso queste interferenze arbitrarie (cfr. PETRILLO G., *L'istruttoria tributaria al cospetto delle censure della Corte*

EDU: spunti a margine di una recentissima decisione, in Riv. tel. dir. trib., 2025, 1 e pubblicato online il 15 febbraio 2025, www.rivistadirittotributario.it).

La Corte rilevava che il quadro giuridico italiano doveva «*indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le Autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a procedere a verifiche in loco e a controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali*», e imponeva «*alle autorità nazionali l'obbligo di fornire una motivazione, e dunque di giustificare la misura in questione sulla base di tali criteri*», che dovrà essere posta a disposizione del contribuente all'inizio delle attività. All'indomani di questa sentenza, alcuni Autori avevano auspicato un cambio di paradigma che si sarebbe dovuto tradurre in un adeguamento non tanto, e non solo, dell'assetto legislativo italiano, già agevolmente interpretabile in senso conforme alle indicazioni della Corte EDU, quanto piuttosto della prassi giurisprudenziale e amministrativa (cfr. MARCHESELLI A., *La Corte EDU e il diritto canzonatorio dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il fisco*, 2025, 9, 743; STEVANATO D., *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, cit., 417).

In effetti il legislatore, considerata la «*forza vincolante*» del pronunciamento, non ha tardato a intervenire, avviando un *iter* di integrazione del quadro giuridico vigente per sopperire alla inadeguatezza della normativa censurata dalla Corte.

In *primis* si è registrato il disegno di legge 11 febbraio 2025, n. 1376, attualmente assegnato alla 2ª Commissione permanente Giustizia del Senato della Repubblica, che si prefigge di rafforzare la tutela del domicilio, e il diritto di difesa del contribuente, tramite la revisione della disciplina sui controlli presso i locali adibiti ad attività commerciali o similari.

Altro intervento degno di nota, è quello della L. 30 luglio 2025, n. 108, di conversione con modifiche del D.L. 17 giugno 2025, n. 84, che con l'art. 13-*bis* ha cercato di allineare l'obbligo di motivazione degli accessi presso i locali commerciali, e professionali, alla giurisprudenza sovranazionale, integrando l'art. 12, comma 1 dello Statuto con la previsione secondo cui «*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*».

Pertanto la sentenza *de qua* ha già iniziato a riverberare i propri effetti anche sulle controversie interne, nella misura in cui la Cassazione in una recente ordinanza interlocutoria avente ad oggetto una vicenda analoga, in cui si contestava la legittimità dell'accesso e della successiva acquisizione documentale effettuata dalla G.d.F., aveva rinviato l'udienza ad altra data, invitando le parti a depositare pertinenti osservazioni sulla rilevanza della pronuncia dei giudici comunitari nel caso di specie (cfr. BERTOCCHI F., *Primi effetti della sentenza Italgomme della Corte EDU: un altro caso di violazione "di carattere sistematico" dell'art. 8 CEDU?*, in Riv. tel. dir. trib., 2025, 1 e pubblicato online il 31 maggio 2025, www.rivistadirittotributario.it).

In aderenza rispetto ai principi espressi pronunciamiento della Corte EDU, si ritenere che l'accesso effettuato da un'unità operativa della G.d.F. in deroga rispetto al criterio territoriale, debba essere adeguatamente motivato, in ordine a dette circostanze, nell'atto autorizzativo promanante dal Comandante dell'articolazione, pena illegittimità dell'attività compiuta.

10. La competenza dell'Amministrazione finanziaria si fonda su un articolato disposto normativo, riguardante tanto l'attività di controllo quanto quella di accertamento, che ha posto molteplici questioni con cui si sono confrontate dottrina e giurisprudenza, giungendo a indirizzi interpretativi non sempre univoci.

Volendo provare a trarre delle conclusioni, queste non possono tralasciare il nuovo regime delle invalidità tributarie, introdotto dal legislatore delegato della riforma fiscale, e gli insegnamenti della Corte EDU, riguardanti l'obbligo (ora rafforzato) di motivazione dell'atto autorizzativo dell'accesso.

Ciò posto, pare ragionevole ritenere che l'incompetenza territoriale dell'A.F. sia qualificabile come tipico vizio istruttorio, che determina l'inutilizzabilità delle risultanze illegittimamente acquisite, ai sensi dell'art. 7-*quinques* dello Statuto del contribuente.

Qualora la stessa sia protratta per l'intera durata dell'attività di controllo ciò determinerà, in assenza di altri elementi legittimamente acquisiti, l'annullabilità dell'atto impositivo a istanza di parte, e nei termini di legge, ai sensi dell'art. 7-*bis* dello Statuto.

Si potrebbe ipotizzare, anche se ciò risulterebbe inusuale, che l'organo preposto al controllo dia seguito all'attività istruttoria e, nelle more dello svolgimento della stessa, prenda contezza dell'incompetenza territoriale.

Nei casi di specie, l'A.f. dovrebbe procedere in autotutela, con riguardo alle iniziative intraprese, e trasmettere gli elementi acquisiti all'articolazione competente, come meri spunti informativi, al fine di avviare l'attività *ex novo* e proseguirla nei termini di legge.

Da questo quadro di riferimento non si discosta la competenza della G.d.F. nello svolgimento dell'attività istruttoria, se si considera che la stessa può ritenersi riconducibile, ancor prima che sulla circ. n. 1/2018, sul D.P.R. 29 n. 34/1999 (art. 5, commi 4 e 5), dotato di portata generale e rilevanza esterna, nei termini innanzi illustrati.

La ricostruzione proposta parrebbe quella logicamente percorribile, anche se, in futuro, sarà interessante monitorare la formazione dell'orientamento della giurisprudenza tributaria sulla specifica tematica.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 393

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 235

- ANTONINI P., *Il Fisco del futuro: dalla trasformazione digitale alla centralità del contribuente*, in IPSOA Quotidiano, 4 luglio 2023
- BERTOCCHI F., *Primi effetti della sentenza Italgomme della Corte EDU: un altro caso di violazione “di carattere sistematico” dell’art. 8 CEDU?*, in Riv. tel. dir. trib., 2025, 1 e pubblicato online il 31 maggio 2025, www.rivistadirittotributario.it
- BORGIA C. - GARGAGLI A., *Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell’attività istruttoria*, in Riv. tel. dir. trib., 2025, 2 e pubblicato online il 22 luglio 2025, www.rivistaDirittotributario.it
- BRUSCHETTA E., *Dall’istruttoria all’accertamento*, relazione all’evento formativo *Controversie ricorrenti* del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Roma, 30 settembre 2021
- CALCAGNO M., *Sul domicilio fiscale del non residente*, in GT - Riv. giur. trib., 1999, 10, 852 ss.
- CERIANA E., *Nullità assoluta dell’accertamento emesso da ufficio territorialmente incompetente*, in Dir. prat. trib., 1993, 2, 747 ss.
- CHIARIZIA G., *Prime riflessioni in merito alla inutilizzabilità delle prove per vizi dell’attività istruttoria introdotta dalla riforma dello Statuto del contribuente di cui al D.Lgs. n. 219/2023*, in Tax news, 2024, 1, 23 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, in Riv. dir. trib., 2014, 251 ss.
- CONIGLIARO M., *Verifiche fiscali e competenza territoriale: piena libertà o precisi limiti?*, in il fisco, 2015, 28, 2707 ss.
- FORTUNA E., *I poteri istruttori della commissione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2001, 11, I, 1056 ss.
- FORTUNA E., *Se l’autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell’accesso*, in Riv. dir. trib., 2002, 12, II, 793 ss.
- FRANSONI G., *La nullità: appunti sull’art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Rass. trib., 2025, 1, 27 ss.
- FRANSONI G., *Spunti di riflessione su annullabilità, annullabilità parziale e infondatezza*, in Rass. trib., 2025, 2
- FRANSONI G. - ZANOTTI N., *Manuale di diritto tributario. Attività conoscitiva e accertamento dei tributi*, Torino, 2025, 51 ss.
- GABELLI M., *Domicilio fiscale delle persone giuridiche: prevale la sede effettiva su quella legale*, in Le società, 2015, 10, 1181 ss.
- GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in Dir. prat. trib., 2004, 6, 1337 ss.
- GRANELLI E., *L’incompetenza territoriale dell’ufficio come vizio di nullità dell’atto impositivo*, in Boll. trib., 1987, 1076 ss.
- KOSTNER A., *L’onere della prova nell’ipotesi di estensione delle indagini finanziarie a soggetti terzi rispetto al contribuente accertato*, in Riv. tel. dir. trib., 2019, 2, 258 ss.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 294
- LIPARI B., *Inutilizzabilità di elementi probatori irritalmente acquisiti*, in il fisco, 2007, 18, 2592 ss.

- LUPI R., *Diritto Amministrativo dei tributi*, Roma, 2015, 343
- LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2021, 211
- LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, 277
- LUPI R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 651 ss.
- MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 3, I, 493 ss.
- MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 2, I, 241 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 46
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco strategie del difensore*, 2022, Milano, 151 e 297
- MARCHESELLI A., *La Corte EDU e il diritto canzonatorio dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il fisco*, 2025, 9, 743 ss.
- MARINI D., *Atti di accertamento elevati da uffici delle Entrate incompetenti*, in *il fisco*, 2000, 47, 14003 ss.
- MASTELLONE P., *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, I, 651 ss.
- MASTELLONE P., *La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica*, in *il fisco*, 2025, 1, 33 ss.
- MOSCHETTI F., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 89
- MULEO S. - BASILAVECCHIA M. - DEL FEDERICO L., *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dial. trib.*, 2009, 4, 381 ss.
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000
- MULEO S., *Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 162 ss.
- MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 1007 ss.
- MULEO S., *Note sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, 715 ss.
- PARLATO A., *Considerazioni sui limiti all'acquisizione di prove nel procedimento e nel processo tributario*, in *il fisco*, 2002, 40, 5745 ss.
- PEPE F., *La (possibile) futura disciplina generale delle invalidità tributarie: profili innovativi e criticità*, in *il fisco*, 2023, 47/48, 4449 ss.
- PETRILLO G., *L'istruttoria tributaria al cospetto delle censure della Corte EDU: spunti a margine di una recentissima decisione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1 e pubblicato online il 15 febbraio 2025, www.rivistadirittotributario.it
- PETRILLO G., *La Suprema Corte si pronuncia sulla competenza dell'Ufficio emittente l'atto impositivo: una decisione non esportabile automaticamente oltre i confini del caso specifico oggetto di giudizio*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, 603 ss.

- PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove incostituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 1, 15 ss.
- RUSSO A., *Solo formale il vizio dell'atto emesso da Ufficio territorialmente incompetente*, in *il fisco*, 2022, 2, 162 ss.
- SPADA G., *Il domicilio fiscale in materia di accertamento relativo ai soggetti non persone fisiche residenti all'estero ma operanti in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 3, 20537 ss.
- STEVANATO D., *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.*, 2025, 5, 417 ss.
- STEVANATO D., *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 2, 99 ss.
- STEVANATO D., *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 88 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, 221
- TESAURO F., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 1, 73 ss.
- TOMASSINI A. - TORTORA A., *Acquisizione ed utilizzazione di documentazione riferita a soggetti diversi dal contribuente verificato*, in *il fisco*, 2006, 1, 249 ss.
- VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 308
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 415
- VIOTTO A. - MASTELLONE P., *L'invalidità degli atti tributari, i vizi istruttori e delle notifiche*, in FERRANTI G. (a cura), *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, Milano, 2024, 3 ss.
- ZAGÀ S., *I vizi del procedimento e degli atti*, in GIOVANNINI A. (a cura), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I Diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 100
- ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 255
- ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3565 ss.