

**Cooperative compliance:** gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate

Funzionamento della "**super ACE**" per i soggetti IRPEF

**Cessione di azienda** ai fini IVA

Riqualificazione ai fini fiscali di **appalti ad alta intensità di manodopera** in somministrazione illecita di personale

Deduzioni da **base imponibile IRAP:** dubbi su canoni *leasing* immobiliare e accantonamenti TFR

Chiarimenti (da integrare e ripensare) su **trust opachi esteri** e trasferimenti patrimoniali dei *trust*

**Transazione fiscale:** divieto di trattamento deteriore e creditori estranei all'accordo

**Exit** ed **entry tax** post ATAD: plusvalenze, perdite pregresse e rimpatrio di CFC

Giurisprudenza tributaria

SCARICA  
GRATIS LA APP



edicola professionale



Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLV

ISSN 1124-9307



Cod. 250852

Euro 14,00

[www.sistemailfisco.it](http://www.sistemailfisco.it)

## Approfondimento

### Collaborazione Fisco-contribuente

|                                                                                                                               |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate</b><br>di Bruno Ferroni ..... | 3407 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### Redditi di impresa

|                                                                                                              |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Funzionamento della "super ACE" per i soggetti IRPEF</b><br>di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi ..... | 3416 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### IVA

|                                                                                     |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Cessione di azienda ai fini IVA</b><br>di Giampaolo Giuliani e Mario Spera ..... | 3421 |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------|

### IVA e IRAP

|                                                                                                                                                                           |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Riqualificazione ai fini fiscali di appalti ad alta intensità di manodopera in somministrazione illecita di personale</b><br>di Giorgio Confente e Nicola Fasano ..... | 3428 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### IRAP

|                                                                                                                                                               |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Deduzioni da base imponibile IRAP: dubbi su canoni <i>leasing</i> immobiliare e accantonamenti TFR</b><br>di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi ..... | 3435 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### Trust

|                                                                                                                                                                              |      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Chiarimenti (da integrare e ripensare) su <i>trust</i> opachi esteri e trasferimenti patrimoniali dei <i>trust</i></b><br>di Massimo Antonini e Raul-Angelo Papotti ..... | 3440 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### Crisi di impresa

|                                                                                                                                            |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Transazione fiscale: divieto di trattamento deterioro e creditori estranei all'accordo</b><br>di Giulio Andreani e Angelo Tubelli ..... | 3447 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### Fiscalità internazionale

|                                                                                                                                   |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Exit ed entry tax post ATAD: plusvalenze, perdite pregresse e rimpatrio di CFC</b><br>di Eugenio della Valle e Carlo Are ..... | 3456 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

## Giurisprudenza

|                                                                                                                                                                                                                                                                       |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza</b><br>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Antezza - Ord. n. 22116 del 27 aprile 2021, dep. il 3 agosto 2021)<br>di Antonio Borghetti ..... | 3466 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                               |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>La normativa sulle società non operative si può disapplicare in caso di incapacità di conseguire i risultati voluti</b><br>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Catallozzi - Ord. n. 23384 dell'8 marzo 2021, dep. il 24 agosto 2021)<br>di Stefano Baruzzi ..... | 3471 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

## Non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Antezza - Ord. n. 22116 del 27 aprile 2021, dep. il 3 agosto 2021)

**Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Preventiva autorizzazione - Necessità - Operazioni eseguite dalla Guardia di Finanza - Preventiva autorizzazione - Necessità - Esclusione**

*In caso di accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e del Terzo settore, se le operazioni vengono eseguite dai Militari del Corpo della Guardia di Finanza, a mente dell'art. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, non è necessaria la preventiva autorizzazione prevista dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

*(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento IVA e imposte dirette, anni 2002-2006)*

### Svolgimento del processo

1. V.S., in proprio e quale legale rappresentante dell'Associazione non riconosciuta Oltreoceano club ricorrono, con 3 motivi, per la cassazione della sentenza, indicata in epigrafe, di accoglimento dell'appello principale esperito dall'Agenzia delle entrate ("A.E.") e di rigetto di quello incidentale proposto dai contribuenti avverso la sentenza, n. 56/13/11, con la quale la CTP di Padova aveva accolto l'impugnazione di avvisi di accertamento, per gli anni dal 2002 al 2006, emessi per il recupero di IVA ed imposte dirette in ragione dell'esercizio da parte dell'associazione di attività commerciale.

2. La CTP, in particolare, accolse le impugnazioni ritenendo che la mera affiliazione di Oltreoceano club, operante nel settore dei servizi inerenti l'estetica (*solarium*), all'AICS (Associazione Italiana Cultura Sport, ente di promozione sportiva riconosciuto dal CONI), bastasse a conferirle natura di ente non commerciale nonché considerando irrualmente acquisita, quindi inutilizzabile, la documentazione extracontabile.

3. La CTR, per converso, con la sentenza oggetto di attuale impugnazione, ritenuta ritualmente acquisita (quindi utilizzabile) la documentazione extracontabile di cui innanzi, considerò accertato l'effettivo espletamento da parte di Oltreoceano club di attività commerciale, con conseguente accoglimento dell'appello dell'Amministrazione finanziaria.

4. Contro la sentenza d'appello i contribuenti ricorrono con 3 motivi e la sola A.E., direzione generale, si costituisce senza controricorrere.

### Motivi della decisione

1. Il ricorso non merita accoglimento.

2. Con il motivo n. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la "violazione del combinato disposto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, comma 1".

In sostanza, si sindacava la statuizione impugnata per non aver la CTR "preso atto che la documentazione extracontabile acquisita dalla Guardia di Finanza, sulla cui base si fonda la ricostruzione dei ricavi accertati, è inutilizzabile ai fini dell'accertamento in quanto acquisita in modo illegittimo in un locale per cui non sussiste l'autorizzazione all'accesso". Nella specie, pur facendo l'autorizzazione esplicito riferimento all'accesso presso l'unità locale (non costituente abitazione) sita in (*omissis*), al fine di eseguire una verifica fiscale di carattere parziale, l'accesso, sempre a detta dei ricorrenti, sarebbe stato effettuato, dalla Guardia di Finanza, in locali seminterrati siti nella stessa via ma al n. (*omissis*).

2.1. Il motivo è infondato.

In primo luogo, i citati artt. 33 e 52, che i ricorrenti assumono violati dalla CTR, prevedono come necessaria l'autorizzazione (dell'Autorità giudiziaria), in forza dell'inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost., unicamente nell'ipotesi, differente da quella in esame, di accesso presso l'abitazione del contribuente e non con riferimento ad accessi in locali commerciali o di associazioni ovvero di un club (Cass. Sez. 5, 15.10.2018, n. 25650, Rv. 650749-01).

Ai sensi della Legge n. 4 del 1929, art. 35, peraltro, la Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai

dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria (*ex plurimis*, Cass. Sez. 5, 28.06.2019, n. 17525, Rv. 654395-01, che, in applicazione del principio, ha dichiarato la piena utilizzabilità degli atti acquisiti dalla Guardia di Finanza a seguito di un accesso non preceduto dall'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria posto in essere presso la sede legale della contribuente coincidente con l'abitazione dell'amministratore unico della stessa).

Fermo restando quanto innanzi evidenziato, comunque, dalla sentenza impugnata, oltre che dallo stesso ricorso e dalla statuizione di primo grado (trascritta in esso), emerge che l'accesso è stato eseguito proprio presso il locale sito al (*omissis*), compresa la relativa pertinenza, costituita dal piano interrato ove è stata reperita la documentazione extracontabile in oggetto, anche se, per fare ingresso nella detta pertinenza la Guardia di Finanza ha dovuto utilizzare l'accesso costituito dall'adiacente civico n. (*omissis*).

3. Con i motivi nn. 2 e 3, suscettibili di trattazione congiunta, in forza della connessione delle relative questioni, si deduce la nullità della sentenza in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La nullità, in particolare, deriverebbe dal non aver la CTR "preso atto che Oltreoceano ha svolto negli anni oggetto di accertamento attività non commerciale", a causa della mancata considerazione, anche per l'insufficienza motivazionale in merito, di quanto esposto nell'atto di costituzione in giudizio e nell'appello incidentale (motivo n. 2). La nullità deriverebbe altresì, sempre per i ricorrenti, dalla mancata pronuncia in merito alla deduzione per la quale "la ricostruzione" dell'A.E. sarebbe "illegittima per carenza di prova in merito alla natura delle asserite entrate", ancora una volta evidenziata in termini di insufficienza motivazionale e di omessa valutazione di argomentazioni (motivo n. 3).

3.1. I motivi in esame, inammissibili per plurimi profili, sono infondati.

In primo luogo, con essi, più che prospettare *errores in procedendo*, al netto di inammissibili valutazioni di merito (anche di natura probatoria) che si vorrebbero in questa sede sostituire a quelle della CTR, anche in termini di omesse valutazioni di argomentazioni, i ricorrenti deducono insufficienze motivazionali non più prospettabili in forza dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sua formulazione, *ratione temporis* applicabile, successiva alla sostituzione operata dal D.L. n. 83 del 2012.

Nel merito cassatorio, invece, diversamente da quanto sostenuto dai contribuenti, la CTR, considerata utilizzabile la documentazione extracontabile acquisita in sede di accesso, pronuncia in ordine ai profili di cui innanzi. Essa difatti ritiene raggiunta la prova della reale attività (*solarium*) svolta da "Oltreoceano" e della natura commerciale della stessa, a prescindere dal dato meramente formale dell'affiliazione all'AICS (Associazione Italiana Cultura Sport, ente di promozione sportiva riconosciuto dal CONI), insufficiente, di per se solo, a conferirle natura di ente non commerciale.

4. In conclusione, il ricorso congiunto deve essere rigettato, nulla sulle spese del presente giudizio di legittimità non essendo stato proposto controricorso.

4.1. Stante il tenore della pronuncia, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater* (aggiunto dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17), deve darsi atto della sussistenza dei presupposti, processuali, per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto (circa i limiti di detta attestazione, da riferirsi esclusivamente al presupposto processuale della tipologia di pronuncia adottata e non al presupposto sostanziale della debenza del contributo del cui raddoppio trattasi, si veda Cass. Sez. U, 20/02/20, n. 4315).

## P.Q.M.

rigetta il ricorso, disponendo che nulla è dovuto in merito alle spese del presente giudizio di legittimità e dando atto, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, della sussistenza dei presupposti, processuali, per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto.

## Commento

di Antonio Borghetti (\*)

L'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché negli in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e del Terzo settore, se operati dai Militari della Guardia di Finanza, a mente dell'art. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, non presuppone alcuna preventiva autorizzazione. Tale principio, da ultimo ribadito dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 22116/2021, non appare tuttavia pienamente convincente.

L'art. 35 è contenuto nella legge volta a stabilire norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, e prevede che per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche. La disposi-

(\*) Dottore commercialista e Consulente del lavoro in Trento.

zione - assai risalente (1) e discutibilmente indeterminata (2) - è di carattere generale in quanto volta a disciplinare i poteri di polizia tributaria - anche in ordine alla repressione dei reati di matrice fiscale - e non può, a parere di chi scrivere, essere applicata senza un minimo coordinamento con le norme, speciali e statutarie, sopravvenute ad essa.

Ci si riferisce *in primis* al disposto dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (3) che prescrive un dettagliato (4) e graduato (5) livello di autorizzazioni volto a contemperare l'interesse del contribuente al rispetto delle regole costituzionali e quello dell'Erario. La norma è rivolta tanto al contribuente quanto ai verificatori dotati del potere di accesso e pertanto non pare quivi rinvenirsi alcuna discriminazione e/o agevolazione operativa, né in capo all'Amministrazione finanziaria, né in capo alla Guardia di Finanza. Entrambi pertanto appaiono - in ottica sistematica - dotati dei medesimi poteri di accesso con limiti, condizioni ed assoggettamento ad autorizzazioni identiche (6). Di più il fatto che sia la qualifica di "polizia tributaria" ad attribuire alla Guardia di Finanza tale agevolazione non regge: ai sensi dell'art. 31 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 anche i civili dell'Amministrazione finanziaria appartengono alla polizia

tributaria nell'esercizio delle funzioni di repressione dei reati finanziari.

Il potere di accesso, lo si ricorda, si sostanzia nell'ingresso e nella permanenza dei funzionari o dei militari in un determinato luogo anche contro la volontà del contribuente (7). L'accesso, prodromico all'effettuazione di talune verifiche ed ispezioni non esercitabili "a tavolino", rappresenta forse l'apice di quel conflitto tra autorità e libertà che connota la fase istruttoria, traducendo il bilanciamento dei suddetti valori in specifiche garanzie a tutela degli artt. 13, 14 e 15 della Carta fondamentale che si possono esprimere in riserve legislative, o giurisdizionali, nella previsione di autorizzazioni amministrative o giurisdizionali e nella definizione di presupposti specifici per l'attuazione di alcuni poteri (8), nel rispetto del principio di proporzionalità (9). Per quanto qui interessa, le autorizzazioni costituiscono un limite incisivo all'esercizio dei poteri istruttori in quanto consentono l'intervento di soggetti terzi - di volta in volta individuati - al fine di approvare l'utilizzo di un determinato potere; in questo modo, le autorizzazioni realizzano (10) un controllo preventivo sull'esercizio del potere stesso (11).

Vi sono, semplificando al massimo, locali che possono subire un accesso con una sola autoriz-

(1) L'esigenza di contemperare i contrapposti interessi tra contribuente ed Erario anche per il tramite di un preventivo vaglio rappresentato dalla "preventiva autorizzazione all'accesso" non è un tema di recente introduzione. Vedasi l'art. 39 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 e A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., pag. 204; per un riferimento ancor più risalente, art. 79 del Regio Decreto 23 dicembre 1866, n. 3420, laddove, con riferimento all'imposta sulla ricchezza mobile, prevedeva che i verificatori fossero muniti di una "dichiarazione (Mod. N) del Sindaco locale, la quale attesti la qualità delle persone e lo scopo della visita".

(2) V. Uckmar, "La polizia tributaria investigativa", in *Dir. prat. trib.*, I/1950 pagg. 202-204, individua non lievi profili critici in ordine alla violazione del principio di legalità per l'indeterminatezza di contenuto e modalità nell'esercizio di questi poteri attribuiti "in bianco".

(3) Applicabile come noto anche alle imposte IRES e IRPEF per effetto del rinvio ex art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed all'IRAP ("doppio" rinvio - prima al D.P.R. n. 600/1973 che poi richiama il D.P.R. n. 633/1972 - qui, ad opera dell'art. 25 del 15 dicembre 1997, n. 446), all'imposta di registro per effetto del rinvio ex art. 51, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, all'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'art. 34, comma 4, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 ed all'imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

(4) G. Vanz, *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, l'autore nel raffronto tra art. 35 ed art. 52 sottolinea con la locuzione "ben diversa è la struttura dell'art. 52", il grande dettaglio e la grande attenzione posta dal legislatore del

1972 nel contemperamento dei diversi interessi in gioco sviluppando, come si vedrà, "un sistema" di autorizzazioni distinte e diverse in base ai locali ed alla vicinanza di questi con la sfera privata del cittadino-contribuente.

(5) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, pag. 274.

(6) Conforme, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, V ed., pag. 453.

(7) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, VII ed., pag. 488 e B. Santamaria, *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*, pag. 37.

(8) Sul punto, P. Boria, *Diritto tributario*, II ed. pag. 403 ss.

(9) Si rinvia a G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, pag. 75 ss.

(10) In argomento P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, nuova edizione, pag. 287, ravvede nell'istituto dell'autorizzazione "lo strumento adoperato dal legislatore tributario per contemperare la tutela dell'interesse pubblico al prelievo con quello attinente alla sfera personale dei privati". Ancora più pregnante sul punto è P. Boria, *L'interesse fiscale*, pag. 343, il quale sostiene che "La diffusa presenza dell'autorizzazione nel procedimento istruttorio, tanto con riferimento ai primari diritti di libertà quanto ai diritti di riservatezza, sta chiaramente ad esprimere il carattere centrale dell'istituto quale mezzo di garanzia degli interessi individuali rispetto all'esercizio dei poteri pubblici".

(11) Così R. Miceli, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, IV ed., pag. 628. Sul ruolo dell'autorizzazione, si rinvia a A.R. Ciarcia, "Il Ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2012.

zazione, con una sola autorizzazione unitamente alla presenza fisica di determinate persone non oggetto del controllo e con due autorizzazioni: non v'è, al contrario, nell'alveo del sistema previsto dall'art. 52 alcun "locale" che può subire un accesso senza alcuna autorizzazione scritta.

Esulando dall'esame dettagliato di tale norma, ciò che appare evidente è la necessità, in caso di accesso volto all'individuazione di violazioni delle norme tributarie, di una preventiva autorizzazione, tanto in capo ai funzionari dell'Agenzia delle entrate, quanto in capo ai Militari del Corpo della Guardia di Finanza. Detti verificatori possono entrambi operare in maniera completamente autonoma (12) salvo un necessario (e bilaterale) obbligo di comunicazione reciproca onde evitare la reiterazione di accessi (13); vi è invece un obbligo (unilaterale) di collaborazione della Guardia di Finanza nei confronti degli Uffici delle/dell'imposte/a (14) che assumerà rilievo per quanto *infra*.

Oltre tale argomentazione merita ricordare che l'abrogato (15) art. 60 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, prevedeva espressamente che l'art. 35 (e tutto il capo II riferito alla polizia tributaria) non si applicasse in materia di redditi soggetti a tributi diretti, che continuavano ad essere regolati dalle disposizioni e dalle norme stabilite nelle leggi e nei regolamenti che riguardano tale materia.

Anche volendo, tuttavia, il rapporto tra art. 35 ed art. 52 non può che regolarsi in termini di specialità del secondo rispetto al primo per tutti i tributi assoggettati all'art. 52.

Vi è poi una limitazione soggettiva, posto che l'art. 35 limita il suo ambito di applicazione ad esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale con ciò non potendo operare in locali adibiti esclusivamente ad altre attività (studi professionali e abitazioni civili, ad esempio), per le quali non potrà che applicarsi, esclusivamente e senza dubbio alcuno, la norma prevista dall'art. 52 del De-

creto IVA. Tale aspetto, nel caso *de quo*, non è affatto secondario posto che la verifica aveva ad oggetto un'associazione alla quale è stato contestato l'esercizio di attività commerciale (si presume quindi non dichiarata).

Oltre tali aspetti, anche l'illimitata (in qualunque ora) collocazione dell'orario di effettuazione dell'accesso prevista dalla legge del 1929 non può che assumere oggi, a mente dell'art. 12, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 applicabile a tutti gli accessi, una portata ridotta (16) dovendosi l'accesso collocare durante l'orario ordinario di esercizio.

Dirimenti e solutorie appaiono le pressoché speculari previsioni rinvenibili negli artt. 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 70 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 laddove si legge che per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale, della Legge 7 gennaio 1929, n. 4. e del Regio Decreto-Legge 3 gennaio 1926, n. 898, e successive integrazioni. Ecco pertanto che, dal punto di vista normativo, non può sussistere dubbio alcuno circa la necessaria preventiva autorizzazione all'effettuazione di un accesso avente ad oggetto i principali tributi dell'ordinamento. *A fortiori*, nel Decreto IVA anche l'art. 63, rubricato "Collaborazione della Guardia di Finanza" rimarca come essa debba operare - nel momento in cui si occupi di tali imposte - secondo le norme e con le facoltà previste dagli artt. 51 e 52" (di detto ultimo decreto).

L'illegittimo esercizio del potere istruttorio non potrà che sortire l'effetto di rendere illegittimamente acquisite le eventuali prove rinvenute sicché queste non dovranno trovare ingresso nel processo tributario (17) benché manchi, nell'ordinamento tributario, una norma simile all'art. 191 c.p.p. (18); sappiamo, tuttavia, che l'orientamento prevalente della Suprema Corte è differente e volto a "sanare" *ex post* eventuali vizi procedurali consentendo l'accesso nel pro-

(12) Vedasi l'art. 33, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 63, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(13) Art. 33, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 63, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(14) Il corsivo è riferito rispettivamente all'art. 33, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 63, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; entrambe le norme consentono infatti l'accesso della G.d.F. "di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici". Non vi è un onere contrario dell'Amministrazione finanziaria ad operare su richiesta della Guardia di Finanza.

(15) Ad opera dell'art. 29 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.

472; l'entrata in vigore è del 1° luglio 1931.

(16) Sul punto, conforme a tale orientamento, A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, II ed., pag. 232, nota 546, che ritiene che "questa parte della disposizione appare superata dal comma 1 dell'art. 12 dello Statuto" e la circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, Vol. II, pag. 56.

(17) P. Russo, op. cit., pagg. 291-292.

(18) "Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate", norma che dà attuazione in ambito penale alla teoria dei frutti dell'albero avvelenato.

cesso anche a prove irritualmente e/o illegittimamente acquisite (19); di più, anche a quelle acquisite in sede penale (20).

La giurisprudenza, infatti, salvo rare eccezioni (21), è costante nell'ultimo decennio nel ritenere che la Guardia di Finanza soggiaccia a regole distinte e diverse rispetto all'Amministrazione finanziaria e possa quindi, fondandosi sulla legge del 1929, accedere nei locali delle imprese senza alcuna autorizzazione preventiva (22). L'unico limite ravvisato da questo filone giurisprudenziale è rappresentato dai diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (23).

Gli indirizzi operativi (24) della Guardia di Finanza, invece, depongono in favore della tesi qui sostenuta, posto che si prevede "di regola" l'autorizzazione scritta preventiva ad ogni accesso.

Alla luce di quanto espresso e stante la rilevanza centrale, qualora sussistente, di tale problematica ai fini della risoluzione di una controversia fiscale, si ritiene l'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte non perfettamente aderente all'impianto normativo in quanto ampia, illegittimamente, la portata e l'ambito di applicazione dell'art. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4.

(19) Vedasi Cass. n. 13421/2017 e n. 4066/2015.

(20) Cass. n. 22788/2017 e n. 23729/2013.

(21) Sent. Cass. 29 novembre 2001, n. 15209.

(22) In punto, per tutte, Cass. 8 luglio 2009, n. 16017; Id., 28 aprile 2010, n. 10137; Id., 29 luglio 2011, n. 16661; Id., 26 aprile

2017, n. 13421 e Id., sentenze gemelle del 27 maggio 2019, nn. 17527, 17526 e 17527.

(23) Cass. n. 4066/2015 e n. 27149/2011.

(24) Circolare n. 1/2018.