



06001-26

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza	- Presidente -	Sent. n. sez. 1765/2025
Giovanni Liberati		UP - 03/12/2025
Massimo Battistini	- Relatore -	R.G.N. 26635/2025
Ubalda Macrì		
Maria Beatrice Magro		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

██████████ nato a ████████ il ████████

avverso la sentenza del 23/01/2025 della Corte di appello di Campobasso
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Massimo Battistini;
lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Antonio Costantini, che ha concluso chiedendo di dichiarare
inammissibile il ricorso con le conseguenti statuizioni ex art. 616 cod. proc. pen.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza indicata in epigrafe la Corte di appello di Campobasso ha confermato la sentenza del Tribunale di Campobasso del 14 aprile 2023 con la quale ████████ ████████ era stata ritenuta responsabile di due distinte violazioni di cui agli artt. 81, secondo comma, cod. pen. e 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e condannata alla pena ritenuta di giustizia.



2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputata, a mezzo del difensore di fiducia

3. Il ricorso si articola in un motivo con il quale la ricorrente lamenta inosservanza dell'art. 191 cod. proc. pen. in relazione all'illegittima acquisizione della documentazione da parte dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate e al verbale di constatazione del 28 novembre 2018 alla luce della sentenza della Corte EDU n. 36617 del 6 febbraio 2025. Deduce, in particolare, che la Corte di appello ha ritenuto la sua colpevolezza sulla base delle testimonianze dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate che hanno proceduto alla verifica fiscale, che, come si evince dalla trascrizione delle dichiarazioni dei testimoni escussi il 31 novembre 2021, tali funzionari hanno proceduto alla verifica fiscale nei confronti della [REDACTED] S.r.l. accedendo presso la sede della predetta società e acquisendo, ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le fatture emesse e quelle pagate dalla società, i registri contabili societari, copia degli *hard disk* dei computer aziendali sui quali erano scannerizzate le carte di circolazione delle autovetture che la società aveva acquistato all'estero e rivenduto in Italia negli anni 2016 e 2017; che tutta la documentazione acquisita è stata a sua volta acquisita dal Luogotenente della Guardia di Finanza [REDACTED] che ha proceduto a svolgere accertamenti; che l'esame delle carte di circolazione delle citate autovetture, contenute negli *hard disk*, ha permesso ai funzionari dell'Agenzia delle entrate e al Luogotenente sopra indicati di individuare dove e da chi la società [REDACTED] S.r.l. avesse effettivamente acquistato le autovetture (da società estera di autonoleggio e non da privati) rivendute in Italia e che l'individuazione della società estera di autonoleggio dalla quale la società [REDACTED] S.r.l. ha acquistato le autovetture che ha poi rivenduto in Italia, ha comprovato la contestata evasione dell'IVA stante il non corretto utilizzo del c.d. *regime del margine* di cui ella ricorrente, legale rappresentante di [REDACTED] S.r.l., si è servita per pagare l'IVA relativa agli anni 2106 e 2017, risparmiando ingenti somme. Deduce, quindi, che è corretto sostenere che le sentenze di primo e secondo grado fondano il giudizio di colpevolezza dell'imputata sulla documentazione in genere acquisita dai funzionari operanti servendosi dei poteri loro conferiti dall'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972; che ciò risulta da passi delle sentenze dei giudici di merito; che la sentenza impugnata, alla pag. 10, spiega come non meriti accoglimento l'eccezione sollevata dalla difesa in merito all'inutilizzabilità del processo verbale di constatazione del 28 novembre 2018 e come tale atto sia ritenuto, per giurisprudenza costante, un mero atto amministrativo che non necessiti di applicazione/concessione di garanzie difensive. Deduce, inoltre, che, come anche ritenuto nella sentenza impugnata, la giurisprudenza di merito e di questa Corte,

ha ritenuto la legittimità delle verifiche fiscali eseguite sulla base dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto tale attività è stata ritenuta meramente amministrativa; che però tale convincimento giurisprudenziale è destinato a mutare in conseguenza della sentenza n. 36617 emessa il 6 febbraio 2025 dalla Corte EDU e che con tale sentenza si è ritenuto che l'attività di verifica fiscale eseguita sulla base della suindicata disposizione fosse illegittima poiché contrastante con l'art. 8 della CEDU. Deduce, ulteriormente, che per quanto statuito con tale sentenza le prove raccolte dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate devono considerarsi illegittime e di conseguenza, ai sensi dell'art. 191 cod. proc. pen., non sono utilizzabili ai fini della decisione e, allo stesso modo, devono essere ritenute inutilizzabili le dichiarazioni dei testimoni che hanno riferito come abbiano acquisito quanto contenuto nell'*hard disk* dei computer della società.

Richiede, inoltre, che, qualora questa Corte non ritenga inutilizzabili le suddette prove, sia sollevata la questione della legittimità costituzionale dell'art. 52 del d.P.R. 633 del 1972 in relazione all'art. 117 della Costituzione in quanto, a seguito della pronuncia della Corte EDU, l'art. 52 cit. è divenuto costituzionalmente illegittimo. Deduce, al riguardo, che l'ordinamento giuridico italiano, in virtù dell'art. 117, comma primo, Cost. impone al legislatore il rispetto degli obblighi internazionali e riconosce un ruolo significativo alla CEDU; che la giurisprudenza costituzionale ha qualificato le norme della CEDU come "norme interposte" situate a un livello sub-costituzionale ma sovra-legislativo; che questo significa che il giudice nazionale è tenuto a interpretare la norma in modo conforme alla disposizioni della CEDU e che, se non è possibile una tale interpretazione, il giudice può sollevare una questione di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 117, comma primo, Cost.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il motivo di ricorso è generico.

La ricorrente deduce l'inutilizzabilità ex art. 191 cod. proc. pen. degli elementi raccolti durante la verifica fiscale eseguita nei confronti della società [REDACTED] S.r.l. e delle dichiarazioni testimoniali degli autori della stessa e di colui che ha eseguito le indagini in forza di quanto deciso dalla Corte EDU nella causa Italgomme pneumatici e altri c. Italia, ricorsi 36617/2018 e altri 12, sulla questione della violazione dell'art. 8 della CEDU da parte dello Stato italiano in materia di accessi, ispezioni e verifiche delle autorità italiane presso i locali della società o, comunque, adibiti all'esercizio dell'attività professionale. Con tale sentenza la Corte EDU ha ritenuto, in estrema sintesi, che le disposizioni del

diritto interno dello Stato italiano (art. 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 per la Guardia di Finanza; artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per l'Agenzia delle Entrate) consentono di effettuare accessi presso locali commerciali a condizioni meno rigorose di quelle previste per gli accessi presso le residenze private; che in tal modo non si delimita sufficientemente l'attività accertativa che appare perciò alquanto discrezionale; che l'ordinamento italiano non fornisce adeguate tutele ai contribuenti soggetti a tali attività di verifica né attraverso un controllo *ex ante* né *ex post* sul legittimo svolgimento dell'attività accertativa e che, pertanto, la normativa in argomento "non soddisfa i requisiti di qualità imposti dalla Convenzione (par. 139)".

Nel ricorso viene operato anche riferimento a eccezione di inutilizzabilità del verbale di constatazione proposta nel giudizio di primo grado, ma come si evince dalla sentenza impugnata, tale eccezione riguardava lo specifico profilo dell'assistenza di un difensore di fiducia (la Corte ha ritenuto che nel caso concreto non ricorresse alcun vizio essendo stata garantita all'interessata la possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria).

Ciò posto, occorre, in primo luogo, rammentare che in relazione al processo verbale di constatazione questa Corte ha ritenuto che trattasi di atto amministrativo extraprocessuale costituente prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica; che qualora emergano indizi di reato occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.; che in difetto dell'osservanza delle disposizioni di rito la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non è utilizzabile quale prova e che la violazione del menzionato art. 220 non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito cui l'art. 220 disp. att. rimanda (Sez. 3, n. 26527 dell'11/04/2024, Gobbo, Rv. 286792 – 01; Sez. 3, n. 54379 del 23/10/2018, Gamba, Rv. 274131 – 01; Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, Pelini, Rv. 269299 – 01). Nel caso concreto la ricorrente non ha dedotto mancato rispetto dell'art. 220 disp. att. cod., non ha indicato la situazione che ha determinato l'accesso per la verifica fiscale o carenze motivazionali circa le condizioni legittimanti lo stesso nel verbale di constatazione e, come correttamente osservato dal Procuratore generale, "prospetta, in sostanza, una mai riconosciuta ipotesi di inutilizzabilità derivata, involgente una eccentrica estensione degli effetti, semmai rilevanti nel distinto procedimento amministrativo (ambito nel quale la Corte EDU si è espressa) o, al più, nella

giurisdizione tributaria, nel processo penale, governato da distinte regole processuali quanto alla categoria dell'inutilizzabilità, istituto sottoposto ad una rigorosa interpretazione che ne limita la portata alle ipotesi previste dalla legge o, categoria di origine giurisprudenziale, in ipotesi di inutilizzabilità patologica...". Inoltre, la ricorrente, al di là del generico richiamo all'art. 191 cod. proc. pen., non ha indicato le ragioni giuridiche per le quali la dedotta inutilizzabilità della documentazione si estenderebbe anche alla testimonianza resa dall'ufficiale di polizia giudiziaria che, come risulta dalla sentenza impugnata (pag. 5), ha svolto attività di indagine comportante autonomo vaglio degli atti acquisiti durante l'attività di natura amministrativa.

Per completezza, deve rilevarsi che la verifica fiscale eseguita nei confronti della società amministrata dalla ricorrente sulla base delle disposizioni vigenti al momento del suo compimento non potrebbe presentare alcun profilo di invalidità connesso alla sentenza della Corte EDU. Infatti, a seguito della sentenza "Italgomme", con la legge 30 luglio 2025, n. 108, di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, è stato inserito l'art. 13-bis avente il seguente tenore: "1. All'art. 12, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo il primo periodo è inserito il seguente: "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". 2. Le disposizioni del secondo periodo del comma 1 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal comma 1 del presente articolo, si applicano con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto". Come previsto dall'art. 1, comma 2, della legge di conversione 30 luglio 2025, n. 108, quest'ultima è entrata in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione avvenuta sulla Gazzetta ufficiale - Serie Generale n. 177 del 1° agosto 2025 e, dunque, il 2 agosto 2025. Pertanto, in forza del suindicato comma 2 restano validi gli atti redatti anteriormente al 2 agosto 2025, tra i quali rientrano quelli redatti nei confronti della ricorrente.

Infine, non sussistono i presupposti per sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 perché in contrasto con l'art. 117 della Costituzione in dipendenza della sentenza della Corte EDU sopra indicata. La Corte costituzionale con le sentenze nn. 348 e 349 del 2017 ha affermato che il giudice nazionale è chiamato a interpretare la norma interna in

senso conforme alla CEDU e a quanto disposto "nella sostanza" dalla Corte EDU. È stato anche chiarito che ove tale operazione non sia possibile o nel caso vi siano dubbi di compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale interposta il giudice *a quo* deve proporre questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 117 Cost. Nel caso in esame la genericità del motivo di ricorso determina l'irrelevanza della questione posta.

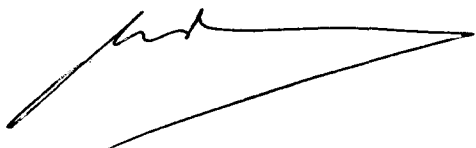
2. Alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso proposto nell'interesse della [REDACTED] deve essere dichiarato inammissibile, con conseguente condanna della ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., al pagamento delle spese del procedimento nonché, tenuto conto della causa di inammissibilità, della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

P.Q.M.

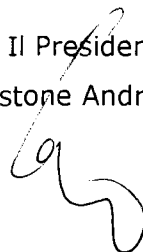
Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

Così deciso il 03/12/2025.

Il Consigliere estensore
Massimo Battistini



Il Presidente
Gastone Andreazza



Depositata in Cancelleria

Oggi,

13 FEB. 2026



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luana Mercuri