

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Lucio Napolitano · Presidente -

Paolo Di Marzio · Consigliere -

Daniela Marconi · Consigliere -

Maria Clara Sali · Consigliere -

Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel.

Oggetto: Accesso nei locali adibiti ad azienda - Autorizzazione - Necessità - Esclusione - Diritto interno - Concetto di domicilio nella CEDU - Interpretazione costituzionalmente orientata e conforme alla giurisprudenza unionale - Inutilizzabilità dei documenti acquisiti ex art. 7^{quiquies} l. 212/2000 - Contrasto - Rimessione alle Sezioni Unite

UP – 05/02/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 4154/2024 R.G. proposto da

██████████ s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura generale dello Stato;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, n. 3428/26/2023, depositata il 30 novembre 2023.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 5 febbraio 2026 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Aldo Ceniccola, che ha concluso chiedendo di sollevare la



questione di legittimità costituzionale della normativa interna per violazione dell'art. 117 Cost.

Uditi per la società ricorrente gli Avvocati [REDACTED] e [REDACTED] e per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Tito Varrone.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza di Foggia presso la sede della società [REDACTED] s.r.l. (esercente l'attività di produzione di calcestruzzo), l'Agenzia delle Entrate di Foggia, sulla scorta delle risultanze del PVC redatto dai militari il 30.4.2013, notificava alla contribuente l'avviso di accertamento n. [REDACTED]/[REDACTED] con cui recuperava a tassazione, ai fini IRAP, IRES ed IVA, per l'anno di imposta 2011, i costi, ritenuti indeducibili, per:

1) l'acquisto di prodotti petroliferi per i propri mezzi (tra cui 25 betoniere e 5 autopompe) presso società grossiste per Euro 829.336,00, oltre IVA, come desunto da 167 fatture;

2) l'acquisto di gasolio per autotrazione per gli stessi mezzi presso impianti di distribuzione aperti al pubblico;

3) la manutenzione ordinaria e straordinaria degli automezzi, desunta da 35 fatture, per Euro 38.508,75;

4) il noleggio di automezzi dalla [REDACTED] sulla base di 10 fatture, per Euro 84.348,93;

5) l'acquisto di una villetta a schiera, per il quale era stata emessa una fattura il 28.4.2010, a titolo di secondo acconto; l'esborso non era stato riportato dalla contribuente tra i costi, per cui l'Ufficio recuperava a tassazione solo l'IVA pari ad Euro 2.480,00.

Infine, l'importo di Euro 157.143,45 (versamento soci per costi non deducibili), considerato dalla contribuente come sopravvenienza attiva, veniva ritenuto dall'Ufficio quale ricavo non dichiarato, con conseguente ripresa dell'IVA al 20% (sulla differenza tra il detto importo e quanto spontaneamente dichiarato dalla contribuente come somma imponibile, Euro 99.800,00).



L'Ufficio accertava, quindi, il reddito di impresa in Euro 1.227.139,00 (a fronte del dichiarato pari ad Euro 211.069,00) e rideterminava l'IRES in Euro 279.419,00, l'IRAP in Euro 48.974,00 e l'IVA in Euro 207.527,00.

La contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Foggia, che lo accoglieva in parte. Precisamente, con riferimento ai rilievi *sub* 1) e 4) relativi ai costi per l'acquisto di carburante ed al noleggio degli automezzi, i giudici di prossimità ritenevano i costi deducibili nella misura del 70% dell'importo indicato dalla società; l'importo di cui al terzo rilievo veniva rideterminato in Euro 17.540,96. I rilievi 2) e 5), invece, venivano integralmente confermati, mentre l'importo di Euro 99.800,00 (versamento soci per costi non deducibili) veniva falcidiato di Euro 20.086,00, pari all'IVA al 20%.

2. La contribuente proponeva gravame innanzi alla Commissione tributaria regionale (oggi Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Puglia, limitatamente alla decisione sul rilievo relativo ai costi per l'acquisto di carburante, instando per l'annullamento totale dell'avviso di accertamento *in parte qua*. Affermava la deducibilità totale dei costi, in quanto risultanti da registri di comodo, istituiti all'interno della società per documentare con cadenza giornaliera i consumi di ciascun mezzo; il carburante veniva, invero, acquistato presso società grossiste, successivamente trasportato e stipato all'interno di una cisterna sita presso il deposito della [REDACTED] s.r.l. (società avente la medesima partecipazione della contribuente), e, infine, prelevato per rifornire i mezzi. Tale documentazione era idonea, nella prospettiva dell'appellante, a superare la circostanza rappresentata dal prelievo di carburante dall'impianto di distribuzione sito nella sede della [REDACTED] s.r.l., e la conseguente promiscuità d'uso dello stesso (elemento, invece, valorizzato dai verificatori al fine di inferire la impossibilità di individuare il carburante prelevato dall'impianto per rifornire i mezzi di trasporto della contribuente).



L'Ufficio si costituiva e spiegava appello incidentale volto all'accertamento della legittimità dell'avviso non solo riguardo al detto rilievo, ma anche con riferimento ad altri due (nn. 3 e 4) ed al recupero dell'IVA sull'importo (residuo all'esito della dichiarazione della contribuente) recuperato a tassazione a titolo di ricavi non dichiarati.

La CGT-2 rigettava l'impugnazione della contribuente, rilevando che la documentazione prodotta dalla contribuente non poteva formare prova di fatti favorevoli alla stessa, ex artt. 2709 e 2710 c.c., non essendo l'Ufficio-controparte un imprenditore; inoltre, detta documentazione era frammentaria, non avendo ad oggetto tutti i prelievi di carburante effettuati nell'anno 2011 presso la cisterna sita nella sede della [REDACTED] s.r.l., rappresentando bensì l'attività svolta da alcuni automezzi solo in alcuni giorni del 2011. Infine, la CGT-2 sottolineava le dichiarazioni di [REDACTED] [REDACTED] direttore della [REDACTED] s.r.l., secondo cui l'impianto serviva indifferentemente tanto gli automezzi della contribuente quanto quelli della [REDACTED] s.r.l., senza possibilità di distinzione.

Il giudice di appello accoglieva, invece, il gravame incidentale spiegato dall'Ufficio evidenziando che 'nel caso di specie le risultanze acquisite all'esito dell'istruttoria processuale non offrono alcun elemento in grado di avvalorare la destinazione alla contribuente del carburante stivato nell'impianto della [REDACTED] F.lli [REDACTED] s.a.s. nella misura percentuale' del 70%, indicata dalla CTP.

3. La contribuente propone ricorso per cassazione affidato a nove motivi. L'Ufficio resiste con controricorso.

Fissata l'udienza pubblica per il 24/01/2025, la ricorrente depositò memoria ex art. 378 c.p.c.; all'esito dell'udienza questa Corte, con una prima ordinanza interlocutoria (n. 11910 del 06/05/2025), preso atto della sopravvenuta decisione della CEDU (6 febbraio 2025, nella causa [REDACTED] s.r.l. e altri c. Italia, ricorsi 36617/2018 e altri 12) assegnò alle parti un termine di gg. 60 per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla eventuale



rilevanza della citata decisione nel caso di specie, riservandosi all'esito ogni decisione; depositate le memorie, con successiva ordinanza interlocutoria (n. 25751 del 22/09/2025) questa Corte, dato atto del sopravvenuto intervento del legislatore (dopo la scadenza del termine di 60 giorni concesso con la precedente ordinanza), con la modifica - ad opera dell'art. 13bis del d.l. 84/2025, convertito dalla legge n. 108/2025 - dell'art. 12, comma 1, della l. 212/2000, invitò le parti ad interloquire, nella sede dell'udienza pubblica, sull'eventuale rilevanza, nella specie, della normativa sopravvenuta.

È stata, quindi, fissata l'udienza pubblica del 5 febbraio 2026.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Aldo Ceniccola, ha depositato memoria con la quale ha chiesto sollevarsi l'incidente di costituzionalità della normativa interna per violazione dell'art. 14 Cost., come integrato dall'art. 8 della Cedu, per il tramite dell'art. 117 Cost.

La ricorrente e l'Ufficio hanno depositato memorie ex art. 378 c.p.c.

All'udienza pubblica del 5 febbraio 2026 il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Aldo Ceniccola, ha chiesto sollevarsi la questione di legittimità costituzionale, nei termini indicati nella memoria; la difesa della contribuente si è associata alla richiesta di incidente di costituzionalità; l'Avvocato dello Stato ha insistito sulla inammissibilità del primo motivo di ricorso per cassazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità dell'avviso di accertamento perché basato su documentazione raccolta ed esaminata illegittimamente in assoluta mancanza di potere - violazione articoli 7^{ter} e 7^{quinq}ues della legge 212 del 27/07/2000 (pag. 6 del ricorso). Lamenta, in particolare, che la verifica fiscale



(con accesso presso la sede sociale ed acquisizione di documentazione ivi rinvenuta) fu compiuta sulla base di un'autorizzazione rilasciata dal Comandante del nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Foggia ([REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]) pertanto in mancanza assoluta di potere, causa di nullità dell'atto ex art. 7ter, comma 2, l. 212/2000, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

La ricorrente afferma la nullità dell'avviso perché preceduto da accesso, perquisizione e sequestro di documentazione eseguiti in carenza assoluta di attribuzione; le norme interne, ovvero gli articoli 33 d.P.R. n. 600/1973, 52 d.P.R. n. 633/1972 e 35 l. 4/1929, nel prevedere che l'ordine di accesso, in casi come quello in esame, non sia rilasciato da una A.G., bensì possa essere rilasciato dal Comandante della G.d.F., si pone in contrasto con l'art. 14 della Costituzione (come integrato dall'art. 8 CEDU) e con gli articoli 7 e 47 della CDFUE. Di qui, da un lato, l'obbligo, in capo al giudice italiano, di disapplicare, in caso di tributi cd. armonizzati, la normativa interna in contrasto con quella dell'Unione (o di sollevare la questione pregiudiziale ex art. 267, comma 3, del TFUE); dall'altro, in caso di tributi non armonizzati, la necessità di sollevare questione di legittimità costituzionale della normativa interna.

Poiché nella specie l'avviso di accertamento ha ad oggetto il recupero sia dell'IVA (imposta armonizzata) sia di IRAP ed IRES (imposte non armonizzate), la Corte dovrebbe, con riferimento all'IVA, disapplicare la normativa interna (o sollevare questione pregiudiziale ex art. 267 TFUE), e, con riferimento all'IRAP ed all'IRES, sollevare questione di legittimità costituzionale degli artt. 33 d.P.R. n. 600/1973 e 52 d.P.R. n. 633/1972 per contrarietà all'art. 14 Cost.

1.1. Sotto il primo profilo, la ricorrente premette che l'art. 7 della Carta Europea dei diritti fondamentali così recita: "ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni"; la giurisprudenza unionale



(CGUE e CEDU) interpreta la norma in senso ampio, tutelando il diritto dell'UE la vita privata ed il domicilio non solo con riferimento alla sfera intima ma anche all'attività lavorativa dell'individuo e della persona giuridica.

Di qui, la richiesta di disapplicazione degli artt. 33 e 52 cit. e di conseguente declaratoria di illegittimità della documentazione acquisita con la verifica per cui è causa, e, in subordine, qualora la Corte ravvisi dubbi interpretativi circa la compatibilità del diritto nazionale con gli artt. 7, 8 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, di rimessione della questione, previa sospensione del presente processo, alla CGUE affinché risponda alla seguente domanda:

'Dica la Corte di Giustizia UE se in materia di accessi, ispezioni e verifiche ai fini IVA, gli articoli 7,8 e 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea ostino ad una normativa nazionale quale quella di cui agli articoli 33 DPR 600/1973, 52 DPR 633/1972 e art. 35 L. 4/1929 che consentono di autorizzare l'accesso presso il domicilio del contribuente sulla base di una autorizzazione rilasciata dalla stessa autorità amministrativa che vuole eseguire l'accesso'.

1.2. Sotto il secondo profilo la ricorrente deduce l'illegittimità costituzionale degli artt. 33 e 52 cit., nella parte in cui prevedono che l'autorizzazione all'accesso sia rilasciata dalla stessa autorità amministrativa che vuole eseguire l'accesso e non da un giudice terzo ed imparziale, per contrarietà all'art. 14 Cost., come integrato dall'art. 8 CEDU. Partendo dalla nozione di domicilio 'aggiornata in base all'evoluzione della sensibilità internazionale e sovranazionale', che è divenuta parte integrante dell'ordinamento interno (pag. 10 del ricorso), e, quindi, dall'inclusione in essa di tutti 'i luoghi ove si svolge la vita di una persona', anche giuridica (pag. 12), la ricorrente riporta le condizioni individuate dalla giurisprudenza eurounionale per l'accesso al domicilio come sopra inteso da parte delle autorità pubbliche, condizioni non rispettate dalla normativa interna. Infine, evidenzia la rilevanza della questione nella fattispecie, poiché la



ritenuta mancanza di autorizzazione (all'accesso) da parte di un giudice comporterebbe la nullità dell'avviso di accertamento (ex art. 7^{ter} l. 212/2000) e l'inutilizzabilità della documentazione acquisita in sede di verifica (art. 7^{quinq} l. 212/2000).

2. Con il secondo motivo la contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2709 c.c., per avere la CGT di secondo grado erroneamente affermato che la contribuente avesse depositato 'per estratto' la propria contabilità, mentre 'nessun documento o registro è mai stato depositato in forma di "estratto"' (pag. 15 del ricorso). In particolare, il registro dei prelievi di carburante era stato allegato sin dal primo grado in maniera fedele, analitica e cronologica; inoltre non rientrerebbe nel perimetro applicativo dell'art. 2709 c.c., non essendo un libro e/o una scrittura contabile; infine, stante la natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie (in virtù dei cc.dd. *Engels criteria*), il giudice di appello avrebbe dovuto applicare l'art. 193 c.p.p., a mente del quale 'nel processo penale non si osservano i limiti di prova stabiliti dalle leggi civili, eccettuati quelli che riguardano lo stato di famiglia e di cittadinanza' (pag. 16).

3. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 195 c.p.p., per avere il giudice di appello dato rilevanza probatoria alle dichiarazioni rilasciate dal legale rappresentante della [REDACTED] come riportate nel PVC; secondo la ricorrente, trattandosi di 'testimonianza indiretta', invece, ai sensi dell'art. 195 cit. non era utilizzabile ai fini della decisione.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce il travisamento della prova e la violazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per avere la CGT di secondo grado travisato il contenuto della dichiarazione rilasciata da [REDACTED] infatti, il giudice del gravame ha affermato che quest'ultimo avrebbe dichiarato che il carburante stivato nel proprio impianto riforniva entrambe le società, senza possibilità di distinzione, mentre il [REDACTED]



aveva riferito ai verbalizzanti che al momento non era in grado di specificare in quale modo il carburante venisse distinto tra le due società e si riservava di fornire documentazione al riguardo.

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta l'omesso esame di due fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., ovvero: a) il registro dei rifornimenti dei mezzi di trasporto, che forniva la certezza dei consumi di gasolio nell'anno 2011; b) i cronotachigrafi delle 25 betoniere e delle 5 autopompe nel periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2011, dai quali risultava la percorrenza di oltre 820mila chilometri e l'impiego di carburante.

6. Con il sesto motivo la contribuente lamenta la «motivazione assente o quantomeno meramente apparente – violazione art. 36, 2° comma, n. 4, d.lgs. 546 del 31/12/1992 e art. 6, 1° paragrafo, Convenzione europea dei diritti dell'uomo», in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Sotto il diverso angolo prospettico della carenza di motivazione, la ricorrente con il presente motivo lamenta che la CGT di secondo grado non avrebbe valutato i due elementi probatori, già indicati come 'fatti' nel quinto motivo di ricorso.

7. Con il settimo motivo la contribuente deduce la «pronuncia extrapetita - violazione art. 112 cpc in relazione all'art. 360, n. 4 cpc» per avere la CGT di secondo grado accolto l'appello incidentale dell'Ufficio (formulato, così come l'avviso di accertamento, con riferimento alla mancata istituzione, da parte della società, della scheda carburanti per ogni automezzo) pur avendo escluso (implicitamente e correttamente) l'applicazione nella fattispecie della normativa (D.P.R. 444/1997) in materia di schede carburanti (il cui utilizzo obbligatorio non sussiste dall'1/1/2019, per effetto della legge 205/2017). In tal modo avrebbe accolto il gravame incidentale sulla base di ragioni giuridiche e fattuali diverse da quelle illustrate nell'appello incidentale.

8. Con l'ottavo motivo, rubricato «violazione e/o falsa applicazione del principio generale dell'ordinamento tributario di proporzionalità -(oggi) art. 10-ter legge 212/2000 - violazione art.



53 della Costituzione e dell'art. 1, protocollo 1, della **Convenzione** europea dei diritti dell'uomo – in relazione all'art. 360, n. 3, cpc». Afferma che l'Ufficio, pur dando atto che la documentazione prodotta dalla contribuente poteva giustificare un eventuale riconoscimento del costo sostenuto, aveva recuperato i costi per il carburante nella loro interezza, per mancanza del requisito della certezza (proprio per l'impossibilità di quantificare il consumo di carburante per ognuna delle due società 'consorelle'). Mentre la CTP aveva trovato un punto di 'equilibrio' riconoscendo la deducibilità del 70% dei costi e la detraibilità dell'IVA (essendo innegabile che i 30 automezzi avessero circolato nel 2011), il giudice di appello ha, invece, negato 'ogni criterio di ragionevolezza e proporzionalità' ed afferma 'l'assurdo ovvero che la società ha venduto ben otto milioni di euro di calcestruzzo senza averlo mai trasportato e consegnato ai clienti (in ciò, infatti, è la sostanza della sentenza di appello)' (pag. 32 del ricorso). Negare completamente la deducibilità dei costi sostenuti dalla ricorrente è una scelta contraria al principio di proporzionalità dell'azione dell'amministrazione (oggi positivizzato nell'art. 10^{ter} della l. 212/2000), in quanto sacrifica il diritto del contribuente a favore dell'interesse erariale, risolvendosi in una vera e propria sanzione ingiustificata.

9. Con il nono (ed ultimo) motivo di ricorso la contribuente lamenta, in relazione a tutte le altre riprese di cui all'avviso di accertamento, l'omessa motivazione, «la violazione art. 36, 2° comma, n. 4 d.lgs. del 31-12-1992 in relazione all'art. 360 n. 4 cpc» per avere la CGT di secondo grado accolto l'appello erariale 'anche sugli altri rilievi' dell'avviso di accertamento.

10. Il primo motivo di ricorso è ammissibile in quanto introduce una questione sì nuova (ovvero l'illegittimità dell'attività posta in essere dall'A.F. e dell'atto che ne costituisce il risultato, in quanto preceduto da una autorizzazione non motivata), ma per la cui delibazione non occorrono accertamenti in fatto da parte di questa Corte; in particolare, è pacifico tra le parti che nella specie



l'autorizzazione consista sostanzialmente nell'ordine di accesso presso la sede della [REDACTED] s.r.l., emesso dal Comandante del Nucleo di Polizia Tributaria di Foggia, 'per effettuare una verifica ai fini della II.DD., dell'IVA e degli altri tributi, per gli anni d'imposta 2011, 2012 e 2013'.

Va opportunamente premesso che, secondo un costante orientamento di questa Corte (Cass. 11/12/2015, n. 24952) la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, né, in quello di impugnazione, alla formulazione di uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto.

Nella specie, pertanto, la verifica della compatibilità del diritto interno con l'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a mente del quale 'ogni individuo ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle sue comunicazioni', spetta a questa Corte, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto.

Ciò posto, la doglianza è in parte *prima facie* infondata, mentre in altra parte impinge una questione sulla quale si ritiene necessario l'intervento delle Sezioni Unite di questa Corte.

11. Precisamente, il motivo, riservato in sede di decisione il necessario e più approfondito esame, appare *prima facie* infondato nella parte in cui viene dedotta la violazione dell'art. 7ter, l. 212/2000; detta norma prevede che 'gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente a tale decreto' (comma 1) e, al comma due, che 'i vizi di nullità di cui al presente articolo possono



essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito'.

11.1. La norma è stata introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. g), d.lgs. n. 219/2023. Con la novella il legislatore delegato ha, per la prima volta, dettato una disciplina organica delle categorie di illegittimità (annullabilità, art. 7bis, e nullità, art. 7ter) dell'atto tributario; in precedenza, la questione della compatibilità della 'nullità' con la materia tributaria era stata decisa in termini negativi dalla giurisprudenza di questa Corte. In disparte l'inapplicabilità della legge sul procedimento amministrativo (l. 241/1990), affermata con i necessari distinguo da questa Corte (cfr. Cass. Sez. U. 18/09/2014, n. 19667, v. § 13.5 e 13.6 della motivazione), si è precisato che in materia il legislatore avesse coniato una categoria unica di illegittimità, ovvero l'annullabilità, con la conseguenza che incombeva sul contribuente l'onere di impugnare l'atto entro uno specifico termine, pena il definitivo consolidarsi della pretesa. In tal modo anche le ipotesi espressamente previste dal legislatore in termini di nullità (ad es. artt. 42 e 43 del d.P.R. n. 600/1973 in materia di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione) sono state ricondotte dal formante giurisprudenziale alla categoria della annullabilità (Cass. 05/06/2002, n. 8114), con la conseguente impossibilità di essere rilevate d'ufficio in ogni stato e grado.

La novella è entrata in vigore il 18 gennaio 2024; l'art. 7ter, in tutta evidenza, non può trovare applicazione (su eccezione di parte o su rilievo d'ufficio) con riferimento ad avvisi di accertamento redatti prima della sua entrata in vigore (come nella specie, risalendo l'avviso per cui è causa al 2015), anche perché, ad eccezione delle ipotesi di difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione di giudicato, deve trattarsi di nullità qualificata espressamente come tale da disposizioni entrate in vigore successivamente al 18 gennaio 2024.



11.2. In definitiva, si tratta di una norma speciale riferita al giudizio tributario rispetto alla categoria generale della nullità dell'atto amministrativo; l'irretroattività della detta norma trova, inoltre, fondamento nella disciplina dettata in termini generali dall'art. 3, comma 1, primo periodo, l. 212/2000, a mente del quale 'salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo' (Cass. ord. 31/01/2025, n. 2385).

Inoltre, i primi commentatori della riforma hanno sottolineato che la novella non contempla l'azione di accertamento della nullità per i detti vizi, potendo il contribuente agire per la ripetizione di quanto indebitamente pagato in forza dell'atto nullo, o impugnare l'atto nullo (per contestare la pretesa che lo presuppone) nel termine perentorio ordinario (60 giorni dalla sua notificazione) o eccepire, in sede di impugnativa dell'atto successivo, la nullità dell'atto presupposto senza limiti temporali.

11.3. Ulteriore profilo di infondatezza è ravvisabile laddove la doglianza presuppone la necessità di una previa autorizzazione dell'A.G. all'accesso presso i locali dove l'attività commerciale viene esercitata. Precisamente, la società contribuente evoca anche l'aspetto della natura soggettiva dell'autorità emittente, che vorrebbe esclusivamente identificare con l'Autorità Giudiziaria, ma tale aspetto non è stato considerato dalla Corte Edu nella sentenza [REDACTED] che ha in identico modo deciso i ricorsi riuniti, relativi tanto a fattispecie di autorizzazioni rilasciate dal pubblico ministero, quanto ad autorizzazioni rese dall'Amministrazione finanziaria, ravvisando la *ratio* della violazione convenzionale in relazione alla necessità di valutare se esistessero altre garanzie effettive e adeguate contro gli abusi e l'arbitrarietà (Bernh Larsen Holding AS e a., § 172) e se i provvedimenti in esame fossero soggetti a una revisione *ex post*.

E ancora, la Corte Edu nell'enunciare i principi su cui si fonda la decisione, dopo aver premesso (par. 39) che secondo



L'interpretazione interna la nozione di "domicilio" ai sensi dell'articolo 14 della Costituzione deve essere distinta da altre nozioni, come il "domicilio" ai sensi delle disposizioni penali e comprende «i luoghi che sono utilizzati come "residenza privata" [...] i luoghi adibiti ad attività tipiche della vita privata. Essa non comprende [...] in generale i locali commerciali e i locali adibiti ad attività professionali, a meno che non siano utilizzati anche come "residenze private"» e (par. 98) che «in cause riguardanti in generale delle perquisizioni e delle ispezioni che vengono effettuate nei locali di persone giuridiche, la Corte ha chiarito che un elemento da prendere in considerazione è se una perquisizione sia basata su un mandato emesso da un Giudice, e se sia fondata su un ragionevole sospetto», afferma che «Tuttavia, la Corte ha precisato che tali garanzie si applicano in modo meno rigoroso alle verifiche fiscali in loco, alla luce del fatto che tali verifiche integrano l'obbligo del contribuente di fornire informazioni accurate», come evidenziato nel precedente paragrafo 81, «e tenuto conto delle esigenze di efficienza nelle prime fasi del procedimento tributario (si vedano Bernh Larsen Holding AS e altri, § 130, e Rustamkhanli, § 44 [...])» (v. *infra* § 12.2.).

12. L'esame della questione della violazione dell'art. 7*quiquies* l. 212/2000 è, invece, di gran lunga più complesso: esso presuppone, a monte, il superamento della questione di legittimità costituzionale della normativa sopravvenuta e conduce, a valle, alla necessità di investire le Sezioni Unite della problematica relativa alla natura del cit. art. 7*quiquies*, ovvero se, quale norma inserita nel corpo normativo del cd. Statuto del contribuente - la cui applicazione retroattiva risulta espressamente esclusa dall'entrata in vigore della riforma il 18 gennaio 2024 - possa intendersi invece come ricognitiva di un più generale principio di inutilizzabilità degli atti acquisiti in violazione di norme di legge.

12.1. Nella memoria illustrativa depositata la società controricorrente evoca anche la sentenza delle Corte EDU, prima sezione, dell'11 dicembre 2025, [REDACTED] s.r.l. e a. 7 c. Italia, ed



eccepisce la illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 117 Cost., dell'art. 13^{bis} del d.l. 84/2025, conv. dalla legge n. 108/2025, 'ove ritenuto rilevante nel presente processo', che come è noto così ha disposto: «1. All'articolo 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'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal comma 1 del presente articolo, si applicano con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data 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».

Si rammenta che l'art. 12, comma 1, cit. come modificato in conseguenza della statuizione della Corte Edu e in vigore dal 2 agosto 2025, dispone, per quanto qui rileva, 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. 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».

12.2. Orbene, ritiene la Corte che lo *ius superveniens* appena richiamato - oggetto di aspre critiche dalla unanime dottrina sotto plurimi aspetti - possa nella specie ritenersi irrilevante e che, pertanto, non sussistano i presupposti per investire il giudice delle leggi della questione di legittimità costituzionale, laddove si condividano le considerazioni di seguito esposte.



In particolare, l'irrilevanza discende dalla possibilità di recuperare la giurisprudenza di questa Corte in tema di ricadute della mancanza dell'autorizzazione della GdF o dell'A.F. (o della mancanza di motivazione della stessa, ipotesi ricorrente nella specie) sull'avviso di accertamento, da sviluppare ed interpretare in chiave costituzionale e sovranazionale.

È noto che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, "in tema di accertamenti tributari, qualora la Guardia di Finanza operi nell'esercizio di poteri di polizia giudiziaria, non è necessaria l'autorizzazione del comandante di zona, prevista dall'art. 33, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 51, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, la cui assenza, peraltro, anche nelle ipotesi di esercizio dei poteri di polizia tributaria, non comporta necessariamente, mancando una specifica previsione in tal senso, l'invalidità dell'atto compiuto, salvo il coinvolgimento di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio" (da ultimo, Cass. ord. 10/04/2024, n. 9733; conf. Cass. ord. 26/05/2017, n. 13421). La natura di atto meramente interno (organizzativo) dell'autorizzazione (non solo della Guardia di Finanza, ma anche dell'Agenzia delle entrate) comporta che 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. ord. 13241/2017 cit.). In difetto di tale violazione, sia la mancanza di autorizzazione sia la mancanza di motivazione dell'autorizzazione erano prive di ricadute sulla legittimità dell'attività compiuta (cfr. Cass. ord. 13/11/2018, n. 29132, che sottolinea la differenza con la disciplina contenuta sul versante penalistico nell'art. 191 c.p.p.).

Oggi, sviluppando quest'orientamento, può sostenersi che in caso di accessi e/o verifiche presso la sede dell'impresa di una



società, eseguite in difetto di autorizzazione (o in presenza di autorizzazione, ma priva di motivazione) della autorità competente, i dati acquisiti siano ex se inutilizzabili perché il pregiudizio del diritto fondamentale del contribuente, ovvero del domicilio (nell'accezione lata fatta propria dalla giurisprudenza sovranazionale) è, secondo le sentenze della Corte EDU [REDACTED] ed [REDACTED] *in re ipsa*.

La prima delle due sentenze citate ha, infatti, affermato i seguenti principi:

-l'articolo 8 deve essere interpretato nel senso che include il rispetto della sede legale, delle succursali o di altri locali commerciali di una società [...] nonché il rispetto dei locali adibiti all'attività professionale';

-pur non essendo equivalenti a perquisizioni e sequestri, le misure (ovvero gli accessi ai locali commerciali e le verifiche ivi effettuate) costituiscono una 'ingerenza' nel diritto dei ricorrenti al rispetto del loro 'domicilio' e della loro 'corrispondenza' ai sensi dell'art. 8 della Convenzione;

-si riconosce che le autorità nazionali dispongono di un margine di discrezionalità più ampio quando si tratta dei locali commerciali di una persona giuridica o di locali adibiti ad attività professionali, piuttosto che quelli di una persona fisica';

-le garanzie previste per le perquisizioni e le ispezioni in generale 'si applicano in modo meno rigoroso alle verifiche fiscali in loco', ma in ogni caso 'i poteri relativamente ampi nelle fasi iniziali dei procedimenti fiscali non possono essere interpretati nel senso di conferire all'amministrazione finanziaria un potere discrezionale illimitato'.

Il domicilio, in altri termini, non è solo quello di matrice strettamente privatistica, ovvero la dimora in cui si sviluppa la vita familiare ed affettiva del contribuente, bensì comprende la sede legale, le succursali, gli altri locali commerciali di una società e quelli adibiti all'attività professionale.



12.3. Nell'ottica di una interpretazione unionalmente (v. art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, *supra* riportato, e Corte giust., 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Frères SA c. Directeur Général des Fraudes*, par. 27), convenzionalmente (v. art. 8 CEDU e sentenze [redacted] ed [redacted] citate) e costituzionalmente orientata (ponendosi l'art. 8 della CEDU come norma interposta ex art. 117 Cost.), deve ritenersi che la mancanza di autorizzazione (o di motivazione della stessa) all'accesso presso la sede della società o dei locali in cui si esercita l'attività imprenditoriale comporti non già la nullità *tout court* dell'avviso di accertamento emesso all'esito della verifica, bensì l'inutilizzabilità dei dati e documenti acquisiti in esito all'accesso non autorizzato (o eseguito in virtù di una autorizzazione non adeguatamente motivata). Non può escludersi, infatti, che l'avviso di accertamento sia solo in parte fondato su quei dati inutilizzabili e possa, quindi, mantenere la sua validità sulla base di altri dati (raccolti *aliunde* e legittimamente). Tale verifica spetta, all'evidenza, esclusivamente al giudice del merito (anche in sede di rinvio).

12.4. La conclusione, che reca indubbi vantaggi sul piano processuale (rendendo non necessario non solo l'incidente di costituzionalità della normativa sopravvenuta e delle norme di cui agli artt. 35 l. 4/1929 e 33 d.P.R. n. 600/1973, ma anche il rinvio pregiudiziale alla CGUE per quanto attiene all'IVA), presuppone, quindi, piuttosto che l'applicabilità retroattiva dell'art. 7^{quiquies} l. 212/2000, l'esistenza, nel sistema tributario, del principio di inutilizzabilità dei documenti illegittimamente acquisiti già prima dell'introduzione della riforma del 2023. In altre parole, l'interpretazione unionalmente, convenzionalmente e costituzionalmente orientata sopra suggerita è percorribile solo se si affermi l'esistenza di un principio generale, immanente nell'ordinamento, di inutilizzabilità dei dati e documenti illegittimamente acquisiti.



12.5. L'art. 7^{quiquies}, l. 212/2000 prevede che ~~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'; prevede, quindi, due ipotesi di inutilizzabilità degli elementi di prova: a) quando siano acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, b) in violazione di legge.

12.5.1. I primi commentatori della riforma hanno evidenziato come il principio dell'inutilizzabilità degli elementi di prova illegittimamente acquisiti fosse implicito nell'art. 10^{bis} l. 212/2000 (introdotto dal d.lgs. n. 128/2015) che disciplina l'abuso del diritto. Lungo tale versante si è, quindi, affermato che il legislatore del 2023 abbia positivizzato un principio già esistente nel sistema. Come a breve si vedrà, diverse pronunce recenti di questa Sezione sembrano muoversi in questa direzione.

12.5.2. La categoria della 'inutilizzabilità' è certamente nota al diritto (in particolare, al processo) tributario: si pensi alla questione dell'utilizzabilità, *in iudicio*, della documentazione che il contribuente non abbia prodotto all'A.F. in sede precontenziosa, utilizzabilità negata solo nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, con puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, in quanto il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato (cfr. *ex multis*, Cass. ord. 15/11/2022, n. 33573 e la recente sent. n. 137/2025 della Corte costituzionale).

La questione che agita il presente giudizio attiene, invece, all'inutilizzabilità di atti e documenti acquisiti in modo illegittimo dall'A.F. nel corso di verifiche e/o accessi, e posti a fondamento di



atti impositivi, in quanto comprovanti violazioni della normativa tributaria.

12.5.3. La prima delle due ipotesi prevista dalla norma in scrutinio supera la costante giurisprudenza di questa Corte, che aveva sempre affermato l'utilizzabilità degli atti acquisiti dall'A.F. oltre i termini previsti dall'art. 15, comma 2, l. 212/2000 (da ultimo, v. Cass. ord. 01/03/2022, n. 6779, secondo cui la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, l. n. 212/2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati).

12.5.4. La seconda ipotesi, invece, nella parte in cui fa riferimento agli elementi di prova acquisiti in violazione di legge, ove la violazione leda diritti costituzionalmente tutelati, pare positivizzare, a parere di questo Collegio, un principio già desumibile dal sistema.

Si è, infatti, affermato (Cass. 31/03/2025, n. 8452/2025) che:

-non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso», fatta esclusione per «i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.»;

-non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio è stato introdotto nel nuovo codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. art. 191 c.p.p.), con la conseguenza che «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». La distinzione tra l'inutilizzabilità, in sede penale, degli elementi probatori acquisiti in violazione delle garanzie difensive (ex art. 191 c.p.p.) e l'utilizzabilità dei medesimi nel procedimento di accertamento fiscale, salvo le ipotesi eccezionali di lesione di diritti costituzionalmente garantiti, era già stata tracciata da questa Corte (v., oltre la cit. ord. 29132/2018, Cass. 07/12/2021, n. 38750).

In ipotesi di accesso domiciliare si è recentemente (Cass. ord. 11/09/2025, n. 25050) affermato che:

-gli effetti dell'eventuale illegittimità del provvedimento autorizzatorio di cui trattasi, refluiscano sulla documentazione acquisita in sede di effettuazione dell'accesso domiciliare, che è inutilizzabile, e conseguentemente refluiscano sulla legittimità dell'atto impositivo che sia fondato su quella documentazione, non rilevando che tale sanzione non sia prevista espressamente, in quanto essa deriva dalla regola generale secondo cui l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali esso si articola;

-in tema di imposte dirette (come di IVA) ed in ipotesi di accesso domiciliare, la illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 importa la "inutilizzabilità", a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale atteso che: a) detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola; b) il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione; c) l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente



responsabile. Peraltro, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 del vigente c.p.p., l'inutilizzabilità in questione discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione.

Un riferimento specifico all'art. 7^{quiquies} l. 212/2000 è contenuto nella recente ordinanza 01/04/2026, n. 8031 (sopravvenuta nelle more della pubblicazione della presente ordinanza), ove si legge: "già prima dell'entrata in vigore dell'art. 7^{quiquies} della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente) [...] in tema di accertamenti tributari, nell'ipotesi di accesso presso locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed all'esercizio dell'attività imprenditoriale, effettuato in mancanza dell'autorizzazione di cui all'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, gli elementi acquisiti sono inutilizzabili, stante il principio della inviolabilità del domicilio ai sensi dell'art. 14 Cost., senza che assumano rilevanza il consenso all'accesso e la spontanea consegna della documentazione da parte del contribuente".

Infine, l'immanenza dei (diversi) principi sanciti dall'art. 10^{ter} dello statuto del contribuente è stata affermata, in ipotesi di preavviso di fermo amministrativo di veicolo, da Cass. ord. 12/12/2024, n. 32062, citata anche dalla società ricorrente:

-sono immanenti nel diritto costituzionale italiano (cfr. Corte Costituzionale n. 467 del 19 dicembre 1991), così come nel diritto comunitario (art. 5 Trattato dell'Unione Europea), i principi di ragionevolezza e proporzionalità, che devono sopassedere l'esercizio dell'azione amministrativa (e dunque anche di quella rivolta alla riscossione dei crediti tributari), ed è peraltro degno di nota che per la giurisprudenza della Corte di Giustizia trattasi di principi generali del diritto UE fondati sulle tradizioni giuridiche degli



stessi Stati membri (cfr. Corte Ue, sentenza 8 marzo 2022, C-205/20);

- tali principi valgono, quindi, sia come criteri di interpretazione delle norme, sia come canoni di legittimità dell'azione del legislatore e dell'Amministrazione, e da ultimo hanno trovato espressa codificazione nel diritto tributario con l'art. 10^{ter} dello Statuto del Contribuente, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera m) del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 («1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità. 2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo. 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie»).

A ben vedere, già nel 2002 le Sezioni Unite di questa Corte, chiamate a comporre il contrasto circa l'estensione del controllo del giudice tributario alla legittimità dei criteri seguiti dal Procuratore della Repubblica (nell'autorizzazione prevista dall'art. 52 d.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33 d.P.R. n. 600/1973) per l'apprezzamento affermativo dell'attitudine degli elementi addotti dall'ufficio tributario a tradursi in gravi indizi di violazione fiscale, affermarono, con riguardo agli «effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima)» l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite mediante la perquisizione, osservando:



‘-che detta inutilizzabilità non abbisogna di un’espressa previsione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l’assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola;

-che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;

-che l’acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l’autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile’ (Sez. U., sent. 21/11/2002, n. 16424).

12.6. Il complesso di tali pronunce supporta la tesi (prevalente nella giurisprudenza della intestata Sezione) della preesistenza (antecedentemente all'introduzione dell'art. 7*quiquies*) nel sistema del principio di inutilizzabilità dei documenti illegittimamente acquisiti, qualora fossero lesi diritti costituzionalmente tutelati.

12.7. La linea sinora tracciata sembra messa in discussione sia dall’ordinanza della intestata Sezione n. 16988 del 24/06/2025, laddove si limita a dichiarare inapplicabile, in quanto sopravvenuto e non suscettibile di applicabilità retroattiva, l’art. 7*quiquies* l. n. 212/2000, sia dal formante giurisprudenziale penale, in particolare dalla sent. 11/11/2025, dep. 08/01/2026, n. 512 (Cass. Pen., III Sez., in fattispecie di riesame di misura cautelare fondata su elementi acquisiti in sede di verifica fiscale e fondanti il *fumus commissi delicti*): dopo aver richiamato l’art. 191 c.p.p. (ed il regime, ivi dettato, di inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge), la III Sez. Penale ha escluso che la sentenza [REDACTED] da un lato, potesse essere qualificata come «legge» che stabilisce un divieto di acquisizione probatoria e, dall’altro, con affermazione generale che travalica il settore penale, potesse attenere al regime di invalidità o inutilizzabilità degli elementi acquisiti all’esito di accessi dell’A.F. nei locali adibiti ad attività commerciali o a studi professionali (pag. 4).



Ha, quindi, dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 191 c.p.p. nella parte in cui non include tra le prove acquisite in violazione di legge i documenti acquisiti in occasione di verifiche fiscali eseguite prima dell'adozione, da parte del legislatore, delle misure per adeguare la legislazione interna alle conclusioni della sentenza [REDACTED] sulla base del seguente iter argomentativo: poiché la violazione di carattere sistemico rilevata dalla CEDU non attiene direttamente alla disciplina della invalidità o della inutilizzabilità - nelle sedi amministrative e giurisdizionali - degli elementi acquisiti nel corso delle verifiche, "sembra ragionevole affermare che la violazione di carattere sistemico dell'ordinamento italiano, per come rilevata dai Giudici di Strasburgo, non implica una generale illegittimità ed inutilizzabilità di tutti gli atti compiuti dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle verifiche fiscali, e dei documenti in tale sede acquisiti, prima della introduzione, da parte dello Stato italiano, di «misure generali appropriate al fine di adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte [EDU]»" (pag. 6); individua, infine, un elemento di coerenza con detta lettura la modifica, ad opera dell'art. 13**bis** del d.l. 84/2025, introdotto dalla legge di conversione n. 108/2025, dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.

13. Il Collegio ritiene, in conclusione, che, considerata la non uniformità delle decisioni assunte e la rilevanza dei principi sottesi, di ambito generale, possano ricorrere i presupposti per una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte ai sensi dell'art. 374, secondo comma, c.p.c., in merito all'interpretazione ed alla portata dell'art. 7**quinq**ues l. 212/2000, in particolare in relazione alla esistenza, nell'ordinamento giuridico complessivamente inteso, già in epoca precedente alla sua introduzione, di un principio di inutilizzabilità degli atti e dei documenti acquisiti in violazione di diritti fondamentali del contribuente; ciò sia in relazione al rilevato contrasto tra le sopra indicate pronunce della sezione tributaria e



della giurisprudenza penale della Corte sia come questione di massima di particolare importanza.

La questione ha assunto ancora maggiore importanza per effetto della recentissima pronuncia della Corte costituzionale (n. 50 del 13/04/2026, sopravvenuta nelle more della pubblicazione della presente ordinanza), che ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21bis d.lgs. 74/2000, fornendone un'interpretazione costituzionalmente orientata, in base alla quale, per quanto qui di interesse, l'assoluzione pronunciata dal giudice penale per effetto della inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale non ha efficacia di giudicato nel processo tributario, qualora in quest'ultimo le dette prove possano essere utilizzate, se formate nel rispetto delle regole fiscali.

È opportuno, pertanto, ai sensi del richiamato art. 374, secondo comma, c.p.c., rimettere gli atti al Primo Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.

P.Q.M.

rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nelle camere di consiglio del 5 febbraio 2026 e, a seguito di riconvocazione, del 25 marzo 2026.

Il Presidente
Lucio Napolitano

