



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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ANDREINA GIUDICEPIETRO Presidente

MARIA LUISA DE ROSA Consigliere

FEDERICO LUME Consigliere rel.

SABRINA SERRELLI Consigliere

GIULIANO TARTAGLIONE Consigliere

Autorizzazione accesso
domiciliare Procuratore
della Repubblica-art. 52
d.P.R. n. 633/1972

R.G. N. 7282/2018

UP – 07/01/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7282/2018 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato e
domiciliata presso la sede della medesima in Roma alla via dei
Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

██████████ rappresentato e difeso dall'avv. ██████████
██████████ in forza di procura in calce al controricorso, elettivamente
domiciliato in ██████████ presso l'avv.
██████████

-controricorrente-



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 462/2017 depositata in data 22/02/2017, non notificata;

udita la relazione tenuta nell'udienza pubblica del 7 gennaio 2026 dal consigliere dott. Federico Lume

udito il PM in persona del sostituto Procuratore generale dott. Aldo Ceniccola;

udito l'avv. [REDACTED] per l'Avvocatura generale dello Stato;

udito l'avv. [REDACTED] per il controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria provinciale di Firenze, riuniti i tre ricorsi proposti da [REDACTED] contro tre avvisi di accertamento per Irpef, Iva e Irap degli anni di imposta 2008, 2009 e 2010, li rigettava.

La Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello del contribuente e annullava gli avvisi di accertamento impugnati; in particolare riteneva che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso degli impiegati dell'amministrazione finanziaria non fosse adeguatamente motivata; precisato infatti che il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato sui documenti acquisiti nell'accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, ha il dovere di verificare la presenza nel predetto decreto di una motivazione circa la presenza di gravi indizi e di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, evidenziava che nel caso di specie tale motivazione non era adeguata; la motivazione faceva riferimento ad un progetto nazionale di misure di contrasto all'evasione fiscale derivante dal lavoro nel settore degli interventi di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio di cui alla legge 296 del 2006 e gli indizi di violazione delle norme tributarie erano collegati



al fatto di aver ricevuto due bonifici nel 2008 dell'importo totale di 6.900 € senza la prescritta dichiarazione ai fini dell'Iva; ciò non teneva conto del fatto che l'omessa dichiarazione era coerente con il regime fiscale dei cosiddetti contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi 96 e seguenti della legge n. 244 del 2007, che esonera i contribuenti minimi IVA, quale il [REDACTED] dagli obblighi dichiarativi.

3. Contro tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle entrate sulla base di un motivo.

Il contribuente resiste con controricorso, illustrato da successiva memoria.

Il giudizio è stato fissato per l'adunanza camerale del 18/02/2025 e poi a seguito di ordinanza interlocutoria per l'udienza pubblica del 7/01/2026, per la quale il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Aldo Ceniccola, ha depositato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso, e il ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo e unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la ricorrente Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972, evidenziando che nel caso di specie, ai sensi del primo comma, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica non necessitava della indicazione dei gravi indizi di violazione delle norme del medesimo decreto, in quanto si trattava di locali che erano adibiti ad uso promiscuo e non solo abitativo, sia ove lo si voglia intendere nel senso di identità di utilizzo abitativo e lavorativo sia nel più ampio senso di agevolata possibilità di trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi.

2. Il motivo è da respingere.



2.1. L'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di accertamenti IVA ma applicabile alle imposte dirette a seguito del rinvio di cui all'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973, dispone al primo comma che «Gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso d'impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti d'apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato»; e al secondo comma che «L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni».

In disparte l'ipotesi regolata dal primo comma, prima parte, di accesso a locali adibiti a sede dell'impresa o dell'attività professionale, ai sensi del secondo comma del medesimo art. 52, qualora l'Amministrazione finanziaria intenda accedere «in locali diversi» dall'ufficio dell'impresa o dal luogo in cui si svolge l'attività produttiva, la disciplina legale richiede che gli incaricati dell'accertamento siano



muniti dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, la quale può essere concessa in forma legittima soltanto in presenza di gravi indizi di responsabilità del soggetto accertato. L'accesso a locali dell'impresa che siano utilizzati anche come abitazione, invece, è regolato dalla seconda parte del primo comma dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 21441/2020; analogamente Cass. n. 7723/2018; Cass. n. 28068/2013; Cass. n. 2444/2007).

2.2. Ove si verta in tema di accesso domiciliare, questa Corte ha infine statuito che il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ai sensi delle predette disposizioni, ha il potere-dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie gli artt. 14 e 113 Cost.), oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo, di motivazione, sia pure concisa o *per relationem* mediante il rinvio ai rilievi dell'organo richiedente, circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria (Cass., Sez. U., n. 16424/2002, che ad esempio ha escluso la legittimità del riferimento a fonti anonime; analogamente Cass. n. 29923/2022; Cass. n. 23824/2017).

Tali principi risultano ribaditi anche dalla recente Cass. n. 25049/2025 (richiamata anche dal contribuente in memoria) che, circa il contenuto dell'autorizzazione, ha evidenziato che il potere/dovere del giudice tributario di verificare la sussistenza di gravi indizi del verificarsi di illeciti fiscali e la correttezza in diritto della valutazione compiuta dal pubblico ministero, comporta che, se il provvedimento è stato motivato *per relationem*, mediante recepimento dei rilievi dell'organo



richiedente, l'amministrazione finanziaria, che degli effetti di quell'autorizzazione vuole avvalersi, deve produrre in giudizio non solo il provvedimento autorizzatorio adottato dal pubblico ministero ma anche la richiesta in essa richiamata a fini motivazionali.

Inoltre, questa Corte, nell'ordinanza n. 27297/2023, richiamando la pronuncia delle Sezioni unite n. 16424/2002, sopra citata, che ha precisato che «l'obbligo motivazionale deve ritenersi assolto nel caso in cui risultino indicate la nota e l'autorità richiedente, con la specificazione che il provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione dev'essere effettuata *ex ante* con prudente apprezzamento», ha affermato che nel provvedimento autorizzatorio, «oltre al rimando agli estremi della nota, andranno sia pure in modo sintetico indicati, se non nel loro contenuto analitico, quantomeno nella loro essenziale portata suscettibile di innescare l'approfondimento istruttorio richiesto, particolarmente invasivo, proprio quei gravi indizi, quali ad esempio la mancata presentazione della dichiarazione, l'esiguità del reddito dichiarato rispetto a evidenti e certi indici di maggiore capacità contributiva, o ancora le relazioni significative con soggetti sottoposti a positiva attività di accertamento» e che «solo l'indicazione di tali elementi, infatti, consente la valutazione della sussistenza dei gravi indizi richiesti dalla norma surrichiamata, gravi indizi che il PM prima e il giudice tributario poi debbono, prima di valutare, quantomeno percepire nella loro consistenza di massima, risultando quindi onere dell'Amministrazione (peraltro in una fase nella quale non vi è pregiudizio dell'«effetto sorpresa» nei confronti del verificato, che potrebbe pregiudicare il risultato istruttorio, dal momento che non è consentita al contribuente la partecipazione a questa fase del procedimento di controllo) quantomeno indicare i fatti essenziali, nei termini e con le esemplificazioni sopra proposte, che



rendono necessario l'accesso domiciliare per il prosieguo della verifica».

2.3. Ciò precisato, questa Corte (nel citato precedente Cass. n. 25049/2025) ha anche già evidenziato la portata, in tema di accessi domiciliari, della sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) del 6 febbraio 2025, in causa n. 36617/18 più 12, Italgomme Pneumatici s.r.l. ed altri, che si è pronunciata sulla questione delle garanzie spettanti ai contribuenti in sede di verifiche fiscali.

Con tale sentenza la CEDU ha condannato l'Italia per violazione dell'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali sul presupposto che l'ordinamento interno non fornisce garanzie adeguate in relazione agli accessi e alle ispezioni e alle verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate presso i locali adibiti ad attività commerciali o professionali dei contribuenti, intesi in senso ampio e quindi comprensive sia delle sedi legali che di eventuali succursali.

Tale pronuncia non si riferisce, pertanto, alle verifiche fiscali presso i luoghi di privata dimora (residenze e domicili), disciplinate dall'art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, tant'è che la Corte EDU ha sul punto espressamente affermato che la citata disposizione «impone requisiti più rigorosi quando tali misure sono autorizzate con riferimento alle "abitazioni" in senso stretto, vale a dire alle residenze private dei privati. In casi analoghi, l'autorizzazione può essere rilasciata solo in caso di "gravi indizi di violazione" delle disposizioni fiscali, che devono essere indicate nell'autorizzazione, e devono essere emesse da un pubblico ministero, un magistrato in Italia» (par. 108).

Questa Corte ha quindi affermato che, in materia di accesso domiciliare al fine di effettuare verifiche fiscali, il quadro normativo nazionale e la giurisprudenza di questa Corte, di cui sopra si è data ampia illustrazione, soddisfano «i requisiti di qualità imposti dalla



Convenzione» (sentenza Italgomme, par. 139) in quanto sostanzialmente allineate alle indicazioni della Corte EDU (par. 148 e 149 della sentenza citata), essendo rispettato l'obbligo per il contribuente di essere immediatamente informato dei motivi che giustificano l'accesso domiciliare ed essendo previsto «un controllo giurisdizionale effettivo [della] misura contestata», ovvero il «controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano» l'accesso domiciliare, precisandosi, quanto alla necessità di assicurare al contribuente un tempestivo controllo giurisdizionale, che nella specie il contribuente non ha dedotto di avere attivato un'iniziativa giudiziale diversa da quella oggetto del presente giudizio. Alla stregua delle complessive considerazioni svolte s'è anche affermato il principio per cui in tema di verifiche fiscali con accesso domiciliare ex art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 in materia di imposta sul valore aggiunto, applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi in forza del richiamo operato dall'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di contestazione giudiziale da parte del contribuente, il giudice tributario, anche in forza di quanto osservato dalla Corte EDU nella sentenza del 6 febbraio 2025, in causa n. 36617/18 più 12, Italgomme Pneumatici s.r.l. ed altri, è tenuto a verificare l'idoneità degli elementi offerti dall'ufficio tributario o dalla guardia di finanza, ad integrare i gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale e la correttezza dell'apprezzamento di quegli elementi da parte del Procuratore della Repubblica in sede di rilascio dell'autorizzazione, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che se il provvedimento è motivato *per relationem*, mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente, l'amministrazione finanziaria, che degli effetti dell'autorizzazione vuole avvalersi, deve produrre in giudizio non solo tale provvedimento ma anche la richiesta in essa richiamata a fini



motivazionali, a pena di nullità del provvedimento autorizzatorio e, conseguenzialmente, dell'atto impositivo emesso sulla base della documentazione acquisita in esecuzione di quel provvedimento.

2.4. Si è altresì stabilito che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è necessaria per la legittimità dell'avviso di accertamento, con la conseguenza che la sua mancanza determina l'inutilizzabilità delle risultanze istruttorie e l'illegittimità dell'atto impositivo su di esse fondato (Cass. n. 10275/2019; Cass. n. 673/2019; Cass. n. 13711/2018; Cass. n. 32101/2018; così già Cass. n. 19689/2004).

Anche la citata Cass. n. 25049/2025 ha ribadito che gli effetti dell'eventuale illegittimità del provvedimento autorizzatorio all'accesso domiciliare, refluiscano sulla documentazione acquisita, che è inutilizzabile, e conseguentemente 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» 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 cod. proc. pen., l'inutilizzabilità in



questione discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione».

2.5. La CTR ha pienamente rispettato il predetto quadro normativo e giurisprudenziale, evidenziando ripetutamente che si era in presenza di un'autorizzazione domiciliare, valutando la presenza in atti della autorizzazione del PM ed esaminando, con esauriente e congrua motivazione, la sussistenza dei gravi indizi di evasione, escludendola; in particolare ha evidenziato che la motivazione faceva riferimento ad un progetto nazionale di misure di contrasto all'evasione fiscale derivante dal lavoro nel settore degli interventi di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio di cui alla legge n. 296 del 2006 e gli indizi di violazione delle norme tributarie erano collegati al fatto di aver ricevuto due bonifici nel 2008 dell'importo totale di 6.900 € senza la prescritta dichiarazione ai fini dell'Iva; ciò non teneva conto del fatto che l'omessa dichiarazione era coerente con il regime fiscale dei cosiddetti contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi 96 e seguenti della legge n. 244 del 2007, che esonera i contribuenti minimi IVA, quale il [REDACTED] dagli obblighi dichiarativi.

2.6. A fronte di ciò il motivo erariale si limita a evidenziare che la CTR avrebbe falsamente applicato il disposto dell'art. 52 citato in quanto nel caso di specie trattavasi di locali promiscui, coincidendo la residenza dell'imprenditore con la sede amministrativa dell'impresa.

Il motivo appare inammissibile e comunque infondato.

In primo luogo, la deduzione difensiva erariale mira chiaramente ad una diversa ricognizione della fattispecie concreta. Le espressioni violazione o falsa applicazione di legge, di cui all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., descrivono i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto: a) quello concernente la ricerca e l'interpretazione della norma ritenuta regolatrice del caso concreto; b) quello afferente all'applicazione della norma stessa una volta correttamente individuata



ed interpretata. Il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa delineata; il vizio di falsa applicazione di legge consiste, o nell'assumere la fattispecie concreta giudicata sotto una norma che non le si addice, perché la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla, o nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che contraddicano la pur corretta sua interpretazione. Non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 360, primo comma, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità (Cass. n. 640/2019; Cass. n. 7187/2022).

In secondo luogo, dalla sentenza, nella parte in cui riporta il contenuto dell'appello erariale, nonché dal contenuto del ricorso e del controricorso ma anche dagli atti processuali, acquisiti, emerge che la autorizzazione del PM, pur senza espressa indicazione del primo o del secondo comma dell'art. 52 citato, faceva esplicito riferimento all'accesso domiciliare e rinviava, quanto alla sussistenza dei gravi indizi, alla richiesta della Guardia di Finanza; e in tali termini si è sviluppato il contraddittorio processuale tra le parti, dovendosi quindi considerare la questione necessariamente in termini di novità. L'ufficio, infatti, pur evidenziando che l'accesso si rendeva necessario poiché nella residenza era anche la sede fiscale dell'impresa, esplicitava tale circostanza unicamente al fine di sostenere l'adeguatezza della



motivazione dell'autorizzazione ma non al fine di escluderne la necessità.

3. Il ricorso va quindi rigettato, avendo la CTR motivato e deciso in conformità ai superiori principi. Segue la condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore del controricorrente.

La soccombenza di una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, determina che non si applichi l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002 (Cass. n. 1778/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore del controricorrente, spese che liquida in euro 7.600,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, spese generali nella misura del 15%, IVA e CP se dovuti.

Così deciso in Roma in data 7 gennaio 2026.

Il consigliere estensore

Federico Lume

La Presidente

Andreina Giudicepietro

