

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11872 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: LUME FEDERICO
Data pubblicazione: 30/04/2026

Autorizzazione Procuratore
della Repubblica - Art. 52
d.P.R. n. 633/1972

1

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 27352/2021 R.G. proposto da
CASALINI GIANCARLO, rappresentato e difeso dall'avv. Alessandro
Fioravanti, in forza di procura in calce al ricorso, elettivamente
domiciliato in Roma alla piazza della Libertà n. 10 presso l'avv.
Francesco Capecci;

- ricorrente -

contro

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;

-controricorrente-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 367/2021 depositata in data 8/04/2021, 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. Alessandro Fioravanti per il controricorrente;
udito l'avv. Alberto Giovannini per l'Avvocatura generale dello Stato.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello proposto da Giancarlo Casalini contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze che ne aveva rigettato il ricorso contro l'avviso di accertamento n. T8B010805268 emesso per Irpef, Iva e Irap dell'anno d'imposta 2011; in particolare il giudice dell'appello riteneva legittimo l'accesso della Guardia di finanza presso l'abitazione del ricorrente poiché esso coincideva con la sede della ditta individuale, evidenziando che il caso rientrava nella fattispecie di cui all'art. 52, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nella quale, a differenza di quella prevista dal secondo comma, l'autorizzazione del PM è sì necessaria ma non è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazione tributaria. Inoltre, la CTR riteneva insussistente alcuna violazione della legge n. 212 del 2000 perché dagli atti emergeva chiaramente come il contribuente fosse stato messo in condizioni di esercitare il proprio diritto di difesa.

2. Contro tale decisione propone ricorso il contribuente sulla base di due motivi, illustrati da una successiva memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il giudizio è stato fissato per l'adunanza camerale del 18/02/2025 e poi per l'udienza pubblica del 7/01/2026, per la quale il PM in persona

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del dott. Aldo Ceniccola ha depositato memoria scritta concludendo per l'accoglimento del ricorso e il ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973, deducendo la illegittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare e la inutilizzabilità dei documenti acquisiti con illegittimità derivata dell'impugnato accertamento; deduce infatti che per aversi uso promiscuo occorre che si tratti di locali destinati all'esercizio dell'attività di impresa mentre nel caso di specie si trattava di abitazione ove egli, titolare di ditta individuale ed esercente l'attività di piastrellista e quindi operante in cantieri presso terzi, aveva solo indicato il proprio domicilio fiscale, pacifico essendo in fatto che la contabilità era detenuta da un commercialista; ciò premesso, assunto che si trattava di locali ad esclusivo uso abitativo, per l'autorizzazione all'accesso ai quali occorre che il decreto evidenzi i gravi indizi della violazione fiscale, deduce che la motivazione fornita nel decreto del Procuratore della Repubblica, che faceva rinvio alla nota della Guardia di Finanza, era del tutto insufficiente, in quanto faceva riferimento ad un progetto (Prometeo 2) finalizzato alla verifica delle condotte poste in essere nel settore degli interventi di riqualificazione energetica di cui alla legge n. 296 del 2006 nonché all'esito di un'asserita omissione della dichiarazione IVA del tutto irrilevante come indizio di violazione fiscale in quanto il contribuente aveva optato per il regime dei cd. contribuenti minimi di cui all'art. 1, comma 100, della legge n. 244 del 2007.

2. Il motivo è fondato nei seguenti termini.

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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. In tema di locali ad uso promiscuo, questa Corte, nei citati precedenti, ha ancora precisato che tale destinazione ricorre in primo luogo nel caso in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma anche ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (così Cass. n. 21411/2020, ma già Cass. n. 7723/2018). La disposizione espressamente prevede che si debba trattare di accesso a locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, dovendosi dare rilevanza ad un *quid pluris* rispetto alla mera domiciliazione fiscale.

2.3. Ove si verta in tema di accesso puramente domiciliare, questa Corte ha 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 articoli 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 dal contribuente in memoria) che, con ampi riferimenti al quadro CEDU, 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.

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; in termini 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 refluiscono 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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. Ciò premesso, il motivo è fondato nei termini che seguono.

La CTR ha ritenuto legittimo «l'accesso presso l'abitazione del ricorrente in quanto avvenuto sulla scorta di un programma generale di controllo del settore specifico» evidenziando che «il fatto che sia stato effettuato presso l'abitazione è stato determinato dal fatto che nella presente fattispecie l'abitazione del contribuente coincide con la sede legale della ditta individuale», non sussistendo quindi ai sensi del primo comma dell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 la necessità di indicare i gravi indizi della violazione tributaria.

Tale ultima statuizione appare resa in un contesto motivazionale poco chiaro posto che la CTR ha anche evidenziato che l'accesso domiciliare era avvenuto in base ad una motivazione espressa circa la sussistenza dei gravi indizi.

L'accertamento della destinazione dei locali all'esercizio dell'impresa nel caso di specie appare inoltre privo di una effettiva consistenza, avendo la CTR di fatto dato rilevanza solo alla coincidenza

con la residenza anagrafica, dato di per sé non immediatamente decisivo, laddove appare circostanza incontestata che il contribuente svolgesse un'attività di imprenditore individuale (piastrellista) che non appare richiedere necessariamente la presenza di un locale dove esercitare l'impresa; ma soprattutto la CTR non ha tenuto conto del fatto che la stessa richiesta di autorizzazione faceva espressamente riferimento alla natura di accesso «domiciliare» dell'attività da autorizzare, tanto che la Guardia di finanza si premurava di indicare la sussistenza dei gravi indizi di evasione.

La circostanza che la richiesta e l'autorizzazione facessero riferimento ai gravi indizi di evasione e ad un accesso domiciliare danno dimostrazione che la fattispecie concreta, fin dall'inizio, fosse stata ricondotta dalla stessa amministrazione al paradigma normativo dell'art. 52, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 e di ciò sembra dare conto la stessa CTR laddove, richiamando la motivazione della sentenza di primo grado, evidenzia che essa aveva ritenuto sì legittimo l'accesso presso l'abitazione ma in quanto motivato sulla scorta di un programma specifico.

Tale motivazione, cui la CTR rimanda, appare del tutto astratta e generica e non sembra tenere alcun conto del fatto che, come anche evidenziato dal PM, l'unico dato riportato in tale nota attiene alla circostanza che al contribuente, che omise la dichiarazione ai fini Iva, pervennero nel 2008 due bonifici, per un totale di € 6.900, ad opera di un soggetto che aveva usufruito di agevolazioni fiscali per interventi di riqualificazione energetica. Risulta tuttavia incontestato (e lo stesso Ufficio ammette tale circostanza a pag. 2 del controricorso, come evidenziato dal PM) che la ditta risultasse inquadrata tra i c.d. contribuenti minimi, di cui alla legge n. 244 del 2007, con conseguente esonero dalla dichiarazione Iva.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., si deduce violazione dell'art. 132 secondo comma, n. 4 cod. proc. civ., e nullità della sentenza per radicale carenza di motivazione in punto di contestata violazione dei diritti di difesa del contribuente sanciti dalla legge n. 212 del 2000.

2.1. Il motivo è infondato in quanto, sebbene con motivazione succinta, la questione risulta esaminata dalla CTR ed è inammissibile laddove non indica quale fosse il contenuto delle osservazioni svolte al PVC.

3. Concludendo, va accolto il primo motivo del ricorso, rigettato il secondo; la sentenza va cassata in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, rigettato il secondo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 7 gennaio 2026.

Il consigliere estensore

Federico Lume

La Presidente

Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale