

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22962 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 09/07/2026

Oggetto:
Ires, Iva e Irap 2006-
2009;
mancata allegazione degli
atti indicati nell'avviso di
accertamento;
valore probatorio del
processo verbale di
constatazione.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1115/2020 R.G. proposto da:

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

- ricorrente -

contro

COUTEX S.r.l. (cf:01586650515), in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Roberto Simoni ed
elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Fabio Massimo
Orlando in Roma;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 899/2019 pronunciata in data 6/5/2019 dalla
Commissione Tributaria Regionale della Toscana e depositata il
23/05/2019;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 1 luglio 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

FATTI DI CAUSA

1. In data 18/6/2015 la Guardia di Finanza di Arezzo iniziava una verifica fiscale nei confronti della società in relazione ai periodi di imposta compresi tra l'anno 2006 e l'anno 2009, all'esito di attività di indagine svolta nell'ambito di un procedimento penale instaurato presso la Procura della Repubblica di Firenze nei riguardi del suo amministratore. Più in particolare, nel corso delle indagini, in occasione di una perquisizione disposta presso l'abitazione dell'amministratore della società, venivano reperite tre chiavette USB e, dopo il nulla osta per l'utilizzo dei dati a fini fiscali, veniva trasmessa la consulenza tecnica disposta dalla Procura della Repubblica con allegato un DVD contenente i documenti provenienti dai supporti informatici sequestrati.

2. Dall'analisi dei dati emergeva la discrasia tra il reddito dichiarato dalla contribuente ed il volume di affari che l'Ufficio riteneva accertato quale conseguenza di comportamenti fraudolenti nella gestione societaria consistenti nell'omessa contabilizzazione di costi e ricavi relativi all'acquisto ed alla successiva vendita di oreficeria, così come desunti dalla contabilità parallela rinvenuta.

L'Amministrazione Finanziaria, quindi, riteneva che la contabilità della società contribuente fosse inattendibile ed accertava presuntivamente il reddito di impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 2, d.P.R. 600/1973, in riferimento agli anni 2006, 2007, 2008 e 2009, notificando avvisi di accertamento per IRES, IVA ed IRAP; a tal fine elaborava la percentuale media di redditività attraverso la banca dati dell'A.T., avuto riguardo alle imprese del medesimo settore di attività e classe di ricavi, che applicava ai ricavi dichiarati a cui venivano sommati i maggiori ricavi accertati.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo, con sentenze nn. 3, 4, 5, 6 del 2017, accoglieva i ricorsi della società ritenendo non sussistenti i presupposti per il raddoppio dei termini dell'accertamento e rilevando il mancato esercizio del diritto di difesa da parte della contribuente per l'omessa allegazione agli atti della relazione di consulenza tecnica, alla quale la parte non aveva partecipato, e l'assenza di prova circa il collegamento tra le movimentazioni riportate e la contabilità ufficiale.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Toscana rigettava gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze di primo grado, ritenendo sussistenti i presupposti per il raddoppio dei termini dell'accertamento ma rilevando che i documenti menzionati nel processo verbale di constatazione del 18/6/2015 non erano stati allegati, né in seguito prodotti, né era emersa la prova che fossero comunque entrati nella disponibilità della contribuente, escludendo l'efficacia privilegiata del processo verbale di constatazione con riferimento ad operazioni ed accertamenti non eseguiti direttamente ed a fatti non compiuti in presenza dei verbalizzanti.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione articolando due motivi.

5. La società ha depositato controricorso.

6. Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio per la quale non risultano depositate, dalle parti, memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare vanno disattese le eccezioni di improcedibilità ed inammissibilità del ricorso proposte dalla controricorrente ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 3 c.p.c., per la deficitaria esposizione dei fatti, ed ai sensi dell'art. 369, secondo comma, n. 4 c.p.c., per omessa indicazione e produzione degli atti e documenti richiamati.

Al riguardo, si evidenzia il generico riferimento agli elementi di cui sarebbe stata pretermessa l'illustrazione e circa la decisività degli stessi, nemmeno precisata, nonché la mancata indicazione degli atti e documenti che non sarebbero stati menzionati e prodotti, rispetto a quanto invece dettagliatamente ricostruito dalla ricorrente nella esposizione sommaria dei fatti di causa e nei motivi di ricorso anche mediante l'allegazione di atti di indagine, del verbale di constatazione e dell'avviso di accertamento riportati in ricorso, nelle parti ritenute essenziali, a supporto dei motivi proposti.

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 42, comma 2, del d.P.R. n.600/1973 e dell'art. 7 della legge n.212/2000.

Secondo la ricorrente la Commissione Tributaria Regionale ha errato laddove ha ritenuto necessaria l'allegazione e/o la produzione delle chiavette USB, acquisite dalla Guardia di Finanza nel corso della verifica, della consulenza tecnica, attraverso la quale sono stati estrapolati i dati contenuti nelle stesse, e delle schede rielaborate dai verbalizzanti sulla base di tali dati; ciò in quanto le chiavette erano già in possesso del legale rappresentante della società ed i *file* erano stati creati dallo stesso, la consulenza tecnica di ufficio veniva riportata nel suo contenuto essenziale nel processo verbale di constatazione e le schede erano state allegate al processo verbale di constatazione e consegnate alla contribuente, come si evince dall'avviso di accertamento che richiama il processo verbale di constatazione.

1.1. Le eccezioni di inammissibilità del primo motivo di ricorso sono infondate.

La società controricorrente si duole del fatto che il motivo di ricorso non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata, mira ad una rivalutazione dei fatti anche in violazione dell'art. 348 ter, comma 5,

c.p.c., introduce questioni nuove con particolare riguardo alla conoscenza del contenuto delle tre chiavette USB e dei dati tratti dal procedimento penale, ed ancora lamenta il difetto di specificità e la violazione dell'art. 360 bis, comma 1, n. 1 c.p.c.

1.2. Il motivo è ammissibile poiché l'art. 366, primo comma, n. 6 c.p.c., va interpretato alla luce della pronuncia della Corte a Sezioni Unite, del 18/3/2022, n. 8950, e cioè in modo non eccessivamente formalistico, tanto da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, non traducendosi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure, e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito; non vi è, dunque, un obbligo di integrale trascrizione degli atti, bensì la necessità di una puntuale indicazione del contenuto e la segnalazione della loro presenza nel fascicolo di merito. Tale interpretazione è coerente con la giurisprudenza della Corte Edu (in particolare, sent. Succi et al. c. Italia del 28 ottobre 2021, che ha ribadito la necessità di evitare che il rispetto del requisito formale incida negativamente sulla sostanza del diritto conteso), dovendo ritenersi assicurata la compatibilità del principio di autosufficienza con quello di cui all'art. 6, par. 1, della CEDU, qualora, in ossequio al criterio di proporzionalità, non si trasmodi in un eccessivo formalismo, dovendosi, di conseguenza, ritenere rispettato ogni qualvolta l'indicazione dei documenti o degli atti processuali sui quali l'atto introduttivo si fonda, avvenga, alternativamente, o riassumendone il contenuto, o trascrivendone i passaggi essenziali, con il riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui siano stati prodotti o formati (Cass. sez. 1, del 19/04/2022, n. 12481).

Nell'ottica del superamento di meri formalismi, dunque, la lettura complessiva del motivo di ricorso articolato dall'Agenzia, con gli stralci riportati del processo verbale di constatazione e dell'avviso di accertamento, al fine di sostenere la violazione o la falsa applicazione della legge contestata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., consente di individuare le norme di legge che si assumono violate e le ragioni sottese alla denunciata censura, laddove si ponga particolare attenzione alle argomentazioni esposte ad illustrazione delle censure in rubrica, consentendo alla Corte di esercitare il proprio sindacato con riferimento al vizio rilevato, e, prima ancora, garantendo il rispetto delle regole processuali ed innanzitutto quelle a tutela del contraddittorio.

La ricorrente in sostanza sostiene che la società ha avuto ampia possibilità di conoscere le contestazioni, le ragioni giustificatrici delle stesse, gli atti posti a fondamento della pretesa, ritenendo che la Commissione Tributaria Regionale abbia violato il disposto dell'art. 42 comma 2 del d.P.R. 600/1973 e dell'art. 7 della legge 212/2000, essendo stato compiutamente redatto l'avviso di accertamento anche mediante il rinvio al processo verbale di constatazione notificato alla società e la riproduzione degli atti e documenti nella parte essenziale. La doglianza costituisce, quindi, una critica centrata rispetto alle argomentazioni della sentenza di secondo grado ed articolata in modo specifico alla luce dei principi innanzi richiamati.

Né può ritenersi che il motivo sia volto ad ottenere una nuova valutazione del merito poiché si appunta esclusivamente sulla mancata allegazione di atti e documenti che la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto non allegati con conseguente valutazione negativa dell'operato dell'Ufficio, non involgendo in alcun modo, in assenza peraltro di puntuali contestazioni di parte, un'inammissibile

rivalutazione del merito della pretesa impositiva che non è oggetto del presente giudizio.

Inoltre, le questioni relative al procedimento penale e, quindi, alla consulenza tecnica e all'acquisizione delle chiavette USB non rivestono profili di novità, atteso che dalla lettura della sentenza impugnata si evince che esse sono state esaminate in appello in virtù dei motivi articolati dall'Agenzia delle Entrate e delle controdeduzioni della parte.

Infine, non può condividersi la censura di inammissibilità del motivo di ricorso in relazione all'art. 360 bis comma 1 n. 1 c.p.c. poiché non si pone in discussione la giurisprudenza in tema di motivazione *per relationem* dei provvedimenti amministrativi, bensì si contesta la valutazione della Commissione che ha ritenuto non soddisfatto l'onere a carico dell'Agenzia nella redazione dell'avviso di accertamento secondo i criteri previsti dalle disposizioni di legge innanzi citate.

1.3. Il motivo è poi fondato.

L'art. 42, comma 2, del d.P.R. 600/1973 prevede, tra l'altro, che l'avviso di accertamento deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato e che, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Secondo l'art. 7 legge 212/2000 gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati, a pena di annullabilità, mediante l'indicazione specifica dei presupposti, dei mezzi di prova e delle ragioni giuridiche sulle quali si fonda la decisione.

Nel caso in esame, come si evince dal verbale di constatazione riportato per stralci nel presente ricorso per cassazione in ossequio al principio di autosufficienza e specificità, si rileva che in data 19/11/2014 veniva iniziata una verifica fiscale nei confronti della

società al fine di controllare l'adempimento delle disposizioni in materia tributaria, alla luce delle indagini svolte nell'ambito del procedimento penale indicato, iscritto presso la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Firenze.

In tale occasione il legale rappresentante della società acconsentiva al fatto che le operazioni di verifica venissero svolte presso gli uffici anche in sua assenza; inoltre, nello stesso processo verbale di constatazione si dava altresì atto del fatto che la parte veniva informata delle risultanze del procedimento penale e, tra l'altro, del rinvenimento presso l'abitazione del legale rappresentanze di tre chiavette usb che venivano sequestrate e del nulla osta in data 6/8/2012 per l'utilizzo ai fini fiscali dei dati emersi nelle indagini penali. Nel processo verbale di constatazione, poi, venivano descritte per quanto qui di interesse le operazioni conseguenti alla trasmissione della relazione tecnica del consulente del PM e di tutte le attività di trascrizione dei dati contenute nelle chiavette, come puntualmente riportato in ricorso, nonché dell'analisi dei fogli stampati relativi al contenuto del DVD trasmesso dalla Polizia Giudiziaria operante, esaminato con il programma gestionale Promedia; i prospetti estrapolati dal DVD venivano poi riportati nel medesimo processo verbale di constatazione.

Nell'avviso di accertamento, anch'esso riportato in stralcio nel ricorso, si richiama il contenuto del processo verbale di constatazione e dei suoi allegati, si precisa che lo stesso è stato consegnato alla parte, si invita in ogni caso la parte a visionare il processo verbale di constatazione presso gli uffici, si espongono le ragioni per le quali, sulla base della verifica compiuta, la contabilità tenuta dalla società non poteva ritenersi attendibile per cui si procedeva alla contestazione, ai sensi dell'art. 39, comma 2, d.P.R. 600/1973, dell'art. 54 d.P.R. 633/1972 e ai sensi dell'art. 25 d.lgs. 446/1997, dei maggiori redditi ai fini IRES, IVA e IRAP.

Quanto premesso consente di escludere che la motivazione dell'avviso di accertamento possa ritenersi carente per la mancata allegazione di atti e documenti menzionati e di tutti gli altri elementi indispensabili, poiché essi risultano descritti ed esaminati nel processo verbale di constatazione richiamato dall'avviso e consegnato alla parte. A ciò va aggiunto che, laddove ci fossero state allegazioni parziali o la necessità di ulteriori riscontri documentali e di approfondimento, la parte, quanto meno nella fase procedimentale, in virtù dei rapporti necessariamente improntati alla collaborazione ed alla buona fede, avrebbe avuto la possibilità di interloquire con l'Amministrazione Finanziaria e di tanto era stato edotto il suo legale rappresentante, come innanzi precisato; ciò anche a voler prescindere dalla pregressa conoscenza del contenuto delle chiavette USB rinvenute presso l'abitazione dell'amministratore della società e, quindi, dallo stesso conosciute (Cass. sez. 5, 11/03/2025, n. 6409), anche quale legale rappresentante della stessa.

Giova anche osservare che la motivazione dell'avviso di accertamento, come di tutti gli atti impositivi, risponde alla esigenza sostanziale di consentire alla parte di predisporre ogni e più ampia difesa; l'obbligo di motivazione non può intendersi in senso astratto ed assoluto dovendosi verificare in concreto se le garanzie di tutela del contribuente siano state assicurate.

Nel caso in esame l'avviso di accertamento risulta ampiamente rispondente alle disposizioni normative innanzi richiamate, avendo posto la società contribuente nella più ampia possibilità di contestare la prospettazione dell'Ufficio; ed infatti, dalla lettura degli atti richiamati in ricorso risulta che il contribuente abbia avuto piena contezza dell'attività svolta, dei rilievi contestati e dei presupposti di fatto e di diritto posti a fondamento della pretesa impositiva.

A ciò si aggiunga che la parte non ha sollevato contestazioni in ordine alla ritenuta inattendibilità della documentazione ufficiale della società e non ha in alcun modo evidenziato l'erroneità dei dati analizzati dall'Amministrazione Finanziaria ai fini dell'accertamento fiscale e riportati nell'avviso di accertamento e nel richiamato processo verbale di constatazione.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2697, 2700, 2727 e 2729 c.c.

Secondo parte ricorrente la Commissione Tributaria Regionale ha errato laddove ha ritenuto che quanto riportato dai verbalizzanti nel processo verbale di constatazione sul contenuto delle chiavette usb non avesse efficacia probatoria privilegiata, laddove invece il processo verbale di constatazione in quanto atto di un pubblico ufficiale possiede detta efficacia che si estende ai documenti in esso dettagliatamente descritti. Deve, pertanto, ritenersi provato che il processo verbale di constatazione con gli allegati sia stato consegnato alla parte, come attestato dai verificatori ed esso fa piena prova anche del contenuto delle chiavette USB o almeno del DVD allegato alla perizia e pervenuto ai verbalizzanti in quanto essi hanno dato conto di aver stampato i file ivi contenuti e comparato i dati con la documentazione contabile ufficiale.

2.1. Il motivo è ammissibile e fondato.

2.2. Il motivo è ammissibile poiché, a differenza di quanto ritenuto dalla controricorrente, non involge questioni di fatto, bensì il profilo di rilievo giuridico della valenza probatoria del processo verbale di constatazione, che intanto in questa sede rileva in quanto l'avviso di accertamento ha fatto espresso riferimento ad esso per la sua più compiuta motivazione.

Il motivo, così come articolato in relazione alla violazione di legge, è stato correttamente proposto anche in presenza di doppia conforme, a mente dell'art. 360, comma 4, c.p.c., emergendo, peraltro, dalla sentenza impugnata che il vizio denunciato relativo alla fede privilegiata del processo verbale di constatazione non è stato esaminato nel giudizio di primo grado.

Infine, il motivo è articolato in maniera sufficientemente specifica, essendo precisato sotto quale profilo si ritiene che il processo verbale di constatazione rivesta fede privilegiata, mentre l'inammissibilità sollevata ai sensi dell'art. 360 bis, comma 1 n.1, c.p.c. risulta genericamente censurata non essendo richiamate le questioni giuridiche alle quali il provvedimento si sarebbe conformato e per le quali il motivo non proporrebbe una diversa soluzione; in effetti, la censura si riferisce non alla natura del verbale di constatazione in sé ed alla sua rilevanza, quanto piuttosto alla sua valutazione così come proposta dalla Corte Tributaria Regionale.

2.3. Il motivo è poi fondato.

2.4. In tema di accertamenti tributari, secondo l'orientamento espresso dalla Corte (Cass. sez.5, 25/1072025, n. 28340) il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso

fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (così Cass. V, n. 2860/2017; cfr., altresì, cfr. n. 24461/2018 e n. 18420/2024).

E' evidente che può attribuirsi fede privilegiata alle attività direttamente compiute dai verbalizzanti, alla attestazione di aver ricevuto i documenti dalla PG operante, alla descrizione delle operazioni di estrazione dei dati dalle pennette USB, spettando poi al giudice l'apprezzamento sulle risultanze di dette attività e quindi la valutazione delle verifiche e dell'accertamento.

La Commissione Tributaria Regionale ha errato laddove ha affermato in modo generico che quanto riportato dai verbalizzanti nel processo verbale di constatazione sul contenuto delle chiavette non ha efficacia probatoria privilegiata, senza distinguere le diverse attività svolte e non attribuendo fede privilegiata ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale e quindi in relazione alle operazioni materiali compiute.

Ciò a voler tacere che l'inciso relativo alla valenza probatoria del processo verbale di constatazione di cui all'art. 2700 c.c. assume rilievo di scarsa importanza in quanto reso *incidenter tantum* e non costituisce

il fondamento della *ratio decidendi* della pronuncia impugnata che si basa essenzialmente sulla mancata allegazione degli atti indicati in sentenza.

3. Ne consegue, l'accoglimento del ricorso, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, in diversa composizione, per nuovo esame nel merito, alla luce dei principi innanzi esposti, e per la regolamentazione delle spese di lite.

La Corte,

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del primo luglio 2026

La Presidente

Roberta Crucitti