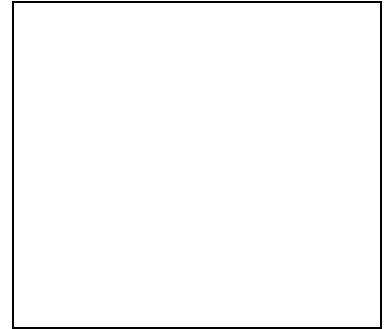


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23305 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 15/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10334/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del direttore pro tempore,
rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO
-ricorrente-

contro

SA.MER.PETROL SRL in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato MAURIZIO VILLANI
-controricorrente-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della
PUGLIA sez. dist. di LECCE n. 176/2022 depositata il 28/01/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/07/2026 dalla
Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. Il presente giudizio trae origine, secondo quanto emerge dagli atti di
causa, da un controllo eseguito dalla Guardia di Finanza nei confronti della

società SA.MER.PETROL s.r.l. (*hinc*: la società contribuente) nel 2012. In esito a tale controllo sono stati emessi due avvisi di accertamento con i quali, con riferimento alle annualità 2010 e 2011, venivano recuperate le imposte contestate come evase, comprese le ritenute sugli emolumenti corrisposti in nero ai dipendenti. Proprio con riferimento all'omesso versamento di tali ritenute sono stati emessi, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, due atti di contestazione delle sanzioni per gli anni 2010 e 2011, impugnati dalla società contribuente nel presente giudizio, davanti alla Commissione tributaria provinciale di Lecce. Quest'ultima aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente, con sentenza riformata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia sez. dist. di Lecce (*hinc*: CTR), che, con la sentenza n. 176/2022 depositata in data 28/01/2022, ha accolto l'appello principale e rigettato l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate, annullando gli atti impositivi impugnati.

2. La CTR – diversamente dal giudice di prime cure che aveva rideterminato i maggiori ricavi presupposti alla sanzione nella misura del 50% rispetto a quanto contestato dall'amministrazione finanziaria – ha rilevato che l'accertamento presupposto all'irrogazione delle sanzioni è stato eseguito ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973. Ha evidenziato, quindi, che la differenza tra accertamento analitico-contabile e accertamento induttivo puro dipende a seconda che l'incompletezza o inattendibilità della contabilità sia assoluta o parziale. Nel caso di specie il giudice di prime cure aveva ritenuto che il quadro indiziario prospettato dall'amministrazione finanziaria non presentasse il requisito della precisione, rettificando i ricavi, in misura prudenziale, pari al 50%. Sul punto era, tuttavia, fondato il vizio motivazionale eccepito dalla società contribuente. La CTR ha, quindi, rilevato come, a fronte dell'irregolare tenuta del Libro Unico del Lavoro contestata dall'amministrazione finanziaria (per aver rinvenuto, in sede di accesso all'impianto di distribuzione dei carburanti della società contribuente, brogliacci o schede sulle quali erano

riportati nomi e turni di lavoro, da cui emergeva la corresponsione ai lavoratori di emolumenti in misura superiore a quella contabilizzata), non fossero stati considerati i seguenti elementi: la confusione della documentazione della contribuente con quella di altra società (avente la propria sede nel medesimo luogo oggetto di accesso da parte degli organi verificatori), il disconoscimento (da parte dell'amministratore della società contribuente) del contenuto dei brogliacci e delle schede acquisite, smentito, peraltro, anche dalle dichiarazioni di tutti i dipendenti presenti in assenza dell'amministratore e dalle dichiarazioni sostitutive di notorietà sottoscritte da altri dipendenti. Questi ultimi avevano confermato la prestazione della propria attività lavorativa secondo quanto riportato nei libri della società, anche con riferimento agli importi percepiti, nonché la consuetudine della compilazione di rapporti programmatici, con la conseguenza che le schede rinvenute erano meramente indicative. Non erano persuasivi neppure gli altri rilievi dell'amministrazione finanziaria per dimostrare la percezione di ricavi occulti (come il finanziamento infruttifero, l'appianamento di un debito pregresso e l'acquisto di due terreni da parte del socio e amministratore della società), alla luce delle giustificazioni fornite dalla contribuente. Difatti, era plausibile che la disponibilità del socio derivasse dalla vendita di immobili di proprietà, dalla liquidazione del TFS e da ulteriori risparmi personali provenienti dalla sua attività lavorativa. Ad avviso del giudice di seconde cure non può neppure dubitarsi che tali risorse fossero state usate per far fronte alla momentanea carenza di liquidità della società, con la restituzione dei finanziamenti infruttiferi nello stesso anno. Inoltre, il ricarico del bar era superiore alle medie di settore e i distributori di carburante e generi di monopolio sono particolarmente assoggettati a controlli volti a prevenire fenomeni di evasione.

3. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con un motivo.

4. La società contribuente ha resistito con controricorso e ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, occorre ritenere che il ricorso in cassazione notificato in data 19/04/2022 – a fronte della sentenza depositata in data 28/01/2022 – sia tempestivo. Difatti, secondo quanto emerge dagli atti di causa, la notificazione della sentenza, avvenuta in data 17/02/2022, è funzionale alla messa in mora ai fini del pagamento delle spese di lite. Deve essere, quindi, data continuità all'orientamento di questa Corte, secondo il quale, in caso di notifica telematica della sentenza eseguita dal difensore, ai fini della decorrenza del termine breve per proporre impugnazione, pur non essendo necessarie forme solenni, occorre che la stessa non abbia un contenuto equivoco, ma sia tale da porre in condizione il suo destinatario specifico di percepire non solo il contenuto del provvedimento, ma anche, in modo chiaro, l'intenzione del notificante di sollecitargliene la valutazione tecnica ai fini di un'eventuale sua impugnazione (Cass., 01/08/2023, n. 23396).

2. Sempre in via preliminare, occorre esaminare le questioni prospettate nella memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c. ad opera della società contribuente e relative alla violazione dell'art. 8 CEDU.

In particolare, la società contribuente lamenta l'illegittimità dell'attività istruttoria posta a fondamento dell'avviso di accertamento oggetto di causa, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, in quanto espletata mediante accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguite in applicazione di disposizioni normative che la più recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo ha ritenuto incompatibili con le garanzie previste dall'art. 8 CEDU. Ad avviso di parte ricorrente la questione assume carattere logicamente e giuridicamente determinante, poiché il presente giudizio non riguarda soltanto la correttezza della ricostruzione fiscale operata dall'Ufficio, ma anche la legittimità delle modalità attraverso cui l'Amministrazione

finanziaria ha acquisito gli elementi probatori successivamente utilizzati a sostegno dell'atto impositivo impugnato, che costituisce il presupposto necessario dell'atto.

L'avviso di accertamento in contestazione trae, infatti, origine dal PVC redatto e notificato dalla Guardia di Finanza – Tenenza di Maglie (LE) in data 05/03/2012, all'esito di un'attività ispettiva e acquisitiva svolta presso i locali aziendali della società SAMER PETROL SRL. Esso recepisce integralmente le risultanze del PVC e si fonda su documentazione e dati acquisiti nel corso delle verifiche svolte dalla Guardia di Finanza ai sensi degli artt. 32 e 33 d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 51 e 52 d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale profilo assume, ad avviso della ricorrente, particolare rilevanza alla luce della recente giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo, la quale ha esaminato proprio il sistema normativo italiano che disciplina accessi, ispezioni, verifiche fiscali e acquisizione di dati e documentazione nell'ambito dell'attività di controllo tributario. Sono richiamate, in particolare, le recenti sentenze della Corte EDU 06/02/2025 (*Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*), 11/12/2025 (*Agrisud 2014 S.r.l. e altri c. Italia*), 08/01/2026 (*Ferrieri e Bonassisa c. Italia*).

2.1. L'eccezione è inammissibile in quanto proposta tardivamente.

2.2. Procedendo con ordine, occorre limitare l'esame, tra le molteplici questioni prospettate dalle sentenze della Corte EDU appena evocate, a quelle dirimenti ai fini della soluzione dell'eccezione prospettata dal contribuente in ordine alle modalità con le quali l'amministrazione finanziaria ha acquisito i dati posti alla base dell'atto impositivo impugnato, tra le quali assume rilievo centrale la presenza e i contenuti dell'autorizzazione rilasciata agli organi verificatori. Difatti, solo nell'ipotesi in cui quest'ultima manchi o sia priva dei requisiti di contenuto e motivazione precisati, da ultimo, da questa Corte, in aderenza alle pronunce della Corte EDU (su cui v. *infra*), si pone, in concreto, una questione circa

l'utilizzabilità degli atti illegittimamente acquisiti dall'amministrazione finanziaria e posti alla base dell'atto impositivo impugnato, sorgendo, peraltro, anche una questione (processuale) in punto di allegazione e di esatta indicazione degli atti illegittimamente acquisiti e posti alla base della pretesa impositiva azionata dall'amministrazione finanziaria.

L'autorizzazione è, in particolare, evocata:

- nella disciplina che riguarda *«l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali ..., 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»*, contenuta nell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 cui rinvia l'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973, interessata dalla sentenza CEDU 06/02/2025 (*Italgomme Pneumatici s.r.l.*);

- nell'ipotesi di richiesta alle banche di *dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata (...), ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni* ex art. 32, comma 2, n. 7, d.P.R. n. 633 del 1972 (dove si fa riferimento alla *previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale*), interessata dalla sentenza CEDU, 08/01/2026 (*Ferrieri e Bonassisa c. Italia*).

2.3. Sia gli accessi, ispezioni e verifiche disciplinati nell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 (al quale rinvia anche l'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973) che la richiesta di dati inerenti ai rapporti bancari integrano un'interferenza nella vita privata tutelata dall'art. 8 CEDU, con la conseguenza che la compatibilità di tale ingerenza sussiste solo in presenza dei requisiti stabiliti

nell'art. 8, par. 2, CEDU e cioè solo se «prevista dalla legge» (*«in accordance with the law»*) e tale da integrare *«una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui»*.

2.4. Con riferimento all'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 la Corte EDU (sentenza 06/02/2025 *cit.*), come rilevato da questa Corte (Cass., 20/04/2026, n. 20377), non ha controllato *"in abstracto, la compatibilità con la Convenzione della normativa nazionale che disciplina l'accesso ai locali commerciali e ai locali adibiti ad attività professionali e l'ispezione degli stessi, nella versione vigente all'epoca dei fatti"*, ma ha determinato, *"in concreto, l'effetto dell'ingerenza nei diritti dei ricorrenti ai sensi dell'articolo 8 della Convenzione"* (§ 102). A tal fine la Corte EDU ha evidenziato che la nozione di «legge» (cui fa riferimento l'art. 8, par. 2, CEDU) deve essere intesa nella sua accezione «sostanziale», e non in quella «formale», includendo l'insieme costituito dal diritto scritto, compresi i testi di rango sub-legislativo, e dalla giurisprudenza che lo interpreta (*«The Court further points out that the concept of "law" must be understood in its "substantive" sense, not its "formal" one. It therefore includes everything that goes to make up the written law, including enactments of lower rank than statutes, and the relevant case-law (see, for example, National Federation of Sportspersons' Associations and Unions (FNASS) and Others v. France, nos. 48151/11 and 77769/13, § 160, 18 January 2018).* Accordingly, in assessing the lawfulness of an interference, and in particular the foreseeability of the domestic law in question, the Court has regard to both the text of the law and the manner in which it was applied and interpreted by the domestic authorities. It is the practical interpretation and application of the law by the domestic courts that must give individuals

protection against arbitrary interference (see Rustamkhanli, cited above, § 42).», § 96).

È stato altresì chiarito che, in ambito fiscale, le condizioni previste dalle disposizioni legislative applicabili possono essere più ampie e generiche, a condizione che siano successivamente specificate e chiarite in altri strumenti di rango inferiore o nella giurisprudenza nazionale pertinente (§ 110: «*However, reiterating that the concept of "law" within the meaning of the Convention includes enactments of lower rank than statutes (see paragraph 96 above), the Court observes that in the context of tax, the conditions laid down in the applicable legislative provisions may be wider and generic, provided that they are subsequently specified and clarified in other instruments of lower rank or the relevant domestic case-law.*»)

Nell'ambito di tale cornice sistematica è stato evidenziato che, nei casi portati davanti alla Corte EDU 06/02/2025 *cit.*, i ricorrenti non avevano contestato la normativa nazionale in astratto. Essi avevano sollevato le loro censure in merito al contenuto delle autorizzazioni di accesso ai loro locali commerciali e ai locali adibiti alle loro attività professionali, e di ispezione degli stessi. A loro avviso, tali autorizzazioni erano estremamente ampie e generiche, e li avevano privati delle necessarie garanzie contro l'arbitrarietà (§ 103). Anche la Corte EDU ha riscontrato che molte delle autorizzazioni rilasciate nei confronti dei ricorrenti non contenevano alcuna motivazione che giustificasse le misure (§ 114). Proprio l'approccio sistematico della Corte EDU nella sentenza *Italgomme Pneumatici s.r.l. c. Italia* – circa la verifica in concreto degli effetti della violazione dell'art. 8 CEDU – ha condotto questa Corte, nel caso deciso da Cass. n. 20377 del 2026 *cit.*, a escludere la violazione dell'art. 8 CEDU, evidenziando che: «*La stessa ricorrente dà conto dell'esistenza dell'autorizzazione all'accesso motivata dalla mancanza di controlli o di verifiche negli ultimi tre anni, ossia giustappunto per uno dei motivi che la Corte EDU ha ritenuto che possano essere "sufficienti per integrare le disposizioni nazionali applicabili al fine di*

delimitare la portata del margine discrezionale riconosciuto alle autorità nazionali e prevenire gli abusi e l'arbitrarietà" (vedi § 112 della sentenza Italgomme, in relazione ai motivi enumerati nel precedente § 111).

È poi emerso che l'accesso riguardava un solo anno d'imposta, era stato eseguito nell'ambito di un contesto temporale limitato (si precisa in controricorso che i verificatori hanno richiesto la documentazione il 28, il 30 gennaio e il 1 febbraio 2013) e l'oggetto era stato circoscritto alla verifica dell'attività svolta in concreto.»

2.5. La questione relativa al rilascio dell'autorizzazione viene in rilievo anche nella sentenza CEDU 08/01/2026 (*Ferrieri e Bonassisa c. Italia*), in materia di accesso e di acquisizione dei dati bancari e finanziari ex art. 32, comma 2, n. 7, d.P.R. n. 600 del 1973, in ragione dell'espresso riferimento all'autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale.

Nella sentenza *Ferrieri e Bonassisa c. Italia* la Corte EDU – diversamente dalla prospettiva sistematica seguita nella sentenza *Italgomme Pneumatici s.r.l.*, dove ha verificato in concreto gli effetti dell'ingerenza sul diritto tutelato dall'art. 8, v. Cass. n. 20377 del 2026 *cit.*, supra 2.4.) – ha, invece, ritenuto che il quadro normativo interno:

a) ha concesso alle autorità nazionali una discrezionalità illimitata sia per quanto riguarda le condizioni di attuazione delle misure contestate sia per quanto riguarda la portata di tali misure;

b) non fornisce garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure contestate non erano soggette a un controllo giurisdizionale o indipendente;

c) non fornisce il livello minimo di protezione cui i ricorrenti avevano diritto ai sensi della Convenzione.

La Corte EDU ha quindi concluso che, nell'ambito dell'attuale quadro normativo, le interferenze non possono essere ritenute «conformi alla legge» (*«in accordance with the law»*), come richiesto dall'articolo 8, § 2,

della Convenzione, ritenendo, quindi, non necessario esaminare il rispetto degli altri requisiti previsti dall'art. 8, § 2, CEDU (§ 105-106).

2.6. Ora – come già evidenziato da questa Corte (Cass., 18/06/2026, n. 20631) - l'*input* della sentenza Ferrieri e Bonassisa è rivolto, in via preliminare, al legislatore, come risulta dall'affermazione della CGUE 08/01/2026 cit. (§ 113-117), secondo cui: *«For these reasons, in the light of its findings of a violation of Article 8 of the Convention (see paragraph 105 above), the Court finds it crucial that the respondent State adopt the appropriate general measures with a view to bringing its legislation and practice into line with the Court's findings.»*

Vengono quindi indicate (§ 114-115-116) – pur dando atto della presenza nella legislazione nazionale di alcune misure adeguate come l'art. 13 legge n. 212 del 2000 (§ 117) - le misure generali appropriate al fine di conformare la sua legislazione e la sua prassi alle conclusioni della Corte e in particolare:

- l'indicazione delle circostanze e delle condizioni alle quali le autorità nazionali sono autorizzate ad avere accesso ai dati bancari dei contribuenti (*«First, the domestic legal framework, if necessary by means of relevant administrative practice directions, should indicate the circumstances in which and conditions on which the domestic authorities are allowed to have access to taxpayers' banking data (see paragraph 71 above). The stringency of the criteria imposed by the law can take into account that in the field of taxation, the conditions laid down in the applicable legislative provisions may be wider and generic, provided that they are subsequently specified and clarified in other instruments of lower rank or in the relevant domestic case-law (see paragraph 79 above), as appears to be the case (see paragraph 81 above). However, the domestic legal framework must oblige the authorities to respect those conditions, provide reasons for such measures and accordingly justify the measures in the light of such criteria (see paragraph 81 above).»;*

- l'effettivo controllo giurisdizionale o indipendente di tali misure (*«Secondly, the domestic legal framework should provide for an effective judicial or independent review of such measures, and in particular a review of the domestic authorities' compliance with the criteria and restrictions concerning the conditions justifying those measures and their scope (see paragraph 73 above). The Court, having noted the various restrictions on the jurisdiction of the tax courts and the civil courts, as well as the inability of the Taxpayer's Guarantor to issue binding decisions (see paragraphs 91 94, 97-99 and 102 above), considers that the existence and availability of such remedies should not be conditional on whether a measure has led to the - voissuing of a tax assessment notice (see paragraph 92 above), nor should they become available only when tax assessment proceedings have been concluded (see paragraph 93 above). A judicial or independent authority's powers to determine the consequences of any breach must also be defined by law (see paragraph 114 above)»*);

- la necessità che il quadro normativo tenga conto del contesto di cooperazione con le autorità fiscali (*«Thirdly, such a regulatory framework should take into account the context of international cooperation between tax authorities. The law should be framed with a view to considering the interests of the authorities in disclosing and having access to bank details in order to allow a third country to assess whether a taxpayer has complied with his or her tax obligations abroad (see paragraph 12 above)»*).

2.7. Nondimeno, la sentenza CEDU 08/01/2026 esplica importanti riflessi sull'interpretazione dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, considerato (anche) il principio generale di sussidiarietà, di cui al preambolo della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (come modificato a seguito dell'entrata in vigore del Protocollo XV), secondo il quale spetta agli Stati contraenti il compito di garantire, all'interno dei rispettivi ordinamenti, i diritti tutelati dalla CEDU. Non vi possono essere dubbi sul fatto che all'attuazione di tale compito concorrano (anche) gli organi giurisdizionali,

attraverso l'interpretazione del diritto interno in modo conforme alle disposizioni della CEDU o la rimessione degli atti alla Corte costituzionale nel caso in cui il contrasto della norma interna con l'art. 117 Cost., in relazione al parametro interposto costituito dalla norma convenzionale (C. cost. 24/10/2007, n. 348 e 349) non sia superabile neppure attraverso l'interpretazione costituzionalmente orientata (Cass., 08/08/2025, n. 22921). Sul punto la stessa CGUE, 08/01/2026, cit. (§ 70) ha ribadito – con un'affermazione che si pone in piena continuità con CGUE, 06/02/2025, § 96) - che: *«It is the practical interpretation and application of the law by the domestic courts that must give individuals protection against arbitrary interference (see Italgomme Pneumatici S.r.l. and Others v. Italy, nos. 36617/18 and 12 others, § 96, 6 February 2025).»*

2.8. Proprio tenendo conto delle coordinate ermeneutiche fornite dalla Corte EDU ai fini dell'interpretazione della norma interna questa Corte ha recentemente precisato, con specifico riferimento alle autorizzazioni rilasciate ex art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, che l'interpretazione evolutiva convenzionalmente e unionalmente orientata impone di mantenere ferma la natura interna e preparatoria dell'autorizzazione, ma di esigere, anzitutto, che essa preesista alla richiesta di consultazione del conto bancario, essendo il titolo dell'ingerenza e, al contempo, che essa rechi un contenuto minimo idoneo a rendere verificabili, anche ex post, i presupposti, l'oggetto e i limiti dell'accesso, così da assicurare che l'ingerenza risulti delimitata, controllabile e proporzionata. In questo senso, il diritto vivente di questa Corte non viene dismesso, ma armonizzato con il sopravvenuto quadro sovranazionale (Cass., 15/06/2026, n. 19956).

2.9. Alla luce del quadro interpretativo interno e sovranazionale deve ritenersi, con riferimento ai giudizi pendenti al momento delle pronunce della Corte EDU 06/02/2025 e 08/01/2026, che la questione relativa all'illegittima acquisizione di dati e documenti in esito agli accessi ex art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 o in esito alle indagini bancarie ex art. 32, comma

2, n. 7, d.P.R. n. 600 del 1973 e alla conseguente inutilizzabilità degli atti illegittimamente acquisiti, in contrasto con l'interpretazione delle disposizioni appena richiamate in modo conforme all'art. 8 CEDU, impone una verifica in concreto e un accertamento in fatto sull'esistenza e sul contenuto delle autorizzazioni previste dalle norme appena richiamate e non può essere, quindi, rilevata d'ufficio né in sede di merito, né in sede di giudizio di legittimità.

Difatti, l'illegittima acquisizione dei dati ruota attorno all'esistenza e ai contenuti dell'autorizzazione (così come identificati nella recente giurisprudenza di questa Corte, v. Cass., n. 20377 del 2026 e Cass., 19956 del 2026) e integra una questione che deve essere, pertanto, articolata sin dal ricorso introduttivo, di tipo impugnatorio nel diritto tributario, sia perché involge un accertamento di fatto (sull'esistenza e i contenuti dell'autorizzazione ex art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 e 32 d.P.R. n. 633 del 1972) che deve essere svolto dal giudice di merito, sia al fine di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa da parte dell'amministrazione finanziaria (anche mediante l'eventuale produzione dell'autorizzazione o la prova che la motivazione dell'atto impositivo non sia incentrata su atti acquisiti in sede di accessi, ispezioni o indagini bancarie).

2.10. Deve ritenersi, altresì, che il contribuente non solo è tenuto a evocare, tra i motivi di ricorso ex art. 18, comma 2, lett. e), d.lgs. n. 546 del 1992, i vizi inerenti all'autorizzazione richiamata negli artt. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 e 32, comma 2, n. 7, d.P.R. n. 600 del 1973, ma deve altresì allegare e indicare gli atti illegittimamente acquisiti dall'amministrazione finanziaria, rispettivamente in sede di accesso o di ispezione o di indagini bancarie, che hanno fondato la motivazione della pretesa dell'amministrazione finanziaria nell'atto impositivo impugnato.

2.11. È bene precisare, tuttavia, che la questione circa utilizzabilità degli atti acquisiti in sede di ispezioni, accessi o indagini bancarie (purché siano indicati gli oneri di allegazione e probatori in capo alla parte che ne invochi

l'inutilizzabilità) viene in rilievo solo una volta che sia risolta la questione relativa alla legittimità (o meno) dell'acquisizione (in ragione dell'esistenza e dei contenuti dell'autorizzazione), anche sotto il profilo della sua tempestiva proposizione con il ricorso introduttivo davanti al giudice di prime cure.

2.12. In conclusione, deve ritenersi che l'eccezione svolta dalla contribuente, nel presente giudizio di legittimità, nella memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c. sia inammissibile perché tardivamente proposta, non risultando dagli atti che sia stata eccepito alcun difetto di autorizzazione (ex art. 52 d.P.R. n. 633 del 1973 o ex art. 32, comma 2, n. 7, d.P.R. n. 633 del 1972) nell'ambito del ricorso introduttivo. Come emerge, infatti, da quanto riportato a pag. 2 del controricorso, la contribuente nel ricorso introduttivo ha eccepito il difetto di sottoscrizione e la nullità degli atti di contestazione, per violazione dell'art 12, comma 5, legge n. 212 del 2000. Le pronunce rese dalla Corte EDU in data 06/02/2025 e 08/01/2026 riguardano l'interpretazione del diritto interno in modo conforme all'art. 8 CEDU, senza poter spiegare alcuna efficacia recuperatoria di censure contro l'atto impositivo, da articolare, necessariamente, con l'atto introduttivo del giudizio.

La mancanza di una censura relativa al difetto o ai vizi dell'autorizzazione ex art. 32, comma 2, n. 7 d.P.R. n. 600 del 1973 e 52 d.P.R. n. 633 del 1972 è questione dirimente anche rispetto all'utilizzabilità degli atti acquisiti dall'amministrazione finanziaria, con la conseguenza che non vengono in rilievo nel caso di specie le questioni rimesse da questa Corte alle Sezioni Unite, con l'ordinanza 11/05/2026, n. 13696.

3. Con l'unico motivo di ricorso è stata denunciata la violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

3.1. Con tale motivo la ricorrente Agenzia delle entrate rileva che gli organi verificatori, al momento dell'accesso, hanno rinvenuto una cartellina

di colore bianco intestata «*copia rapporti distributore*» contenente ventotto fogli sui quali erano riportati alcuni prospetti con il nominativo di ciascuno dipendenti e il turno di servizio effettuato e il registro presenze contenente i fogli di presenza del personale per l'anno 2011. I militari eseguirono, quindi, un riscontro tra quanto dichiarato nei modelli UNILAV con riferimento alle ore mensili lavorate e ai compensi percepiti e quanto annotato nel registro delle presenze e su alcuni brogliacci tenuti manualmente, traendo la conclusione che le ore non retribuite ufficialmente fossero state pagate in nero. La società contribuente, nel costituirsi, produceva dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà con le quali i dipendenti dichiaravano di essere stati retribuiti regolarmente e, inoltre, disconosceva la paternità della documentazione rinvenuta dall'amministrazione finanziaria, ma non la veridicità sostanziale, affermando che si trattava di scritti interni con i quali i dipendenti organizzavano i propri turni.

Mentre il giudice di prime cure, pur rideterminando il quantum, aveva ritenuto probante la documentazione dell'amministrazione finanziaria, il giudice di seconde cure ha violato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la contabilità in nero costituisce un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973. L'accertamento può, infatti, fondarsi anche su documentazione reperita presso terzi o su annotazioni elaborate da terzi. La contabilità in nero risultante da appunti personali o informali rinvenuti in sede di verifica, anche presso un soggetto terzo, è un valido elemento dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Trattandosi di documenti reperiti presso l'azienda, contenenti notizie dettagliate sull'attività svolta dai lavoratori, gli stessi non potevano essere superati dal mero disconoscimento fatto dal socio unico e dalle dichiarazioni dei lavoratori (che avrebbero, peraltro, dovuto pagare le maggiori imposte sui compensi percepiti). Tanto più che, in base all'art. 7, comma 4, d.l.gs.

n. 546 del 1992, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. Peraltro, tale divieto, secondo la giurisprudenza di legittimità, non è preclusivo della produzione delle dichiarazioni di terzi da parte del contribuente. Tali dichiarazioni, tuttavia, non costituiscono niente più che elementi di natura indiziaria, che necessitano il supporto di riscontri oggettivi, con la conseguenza che, da sole, non possono essere idonee a fondare la decisione.

4. Il motivo di ricorso – che non incorre nel vizio di autosufficienza denunciato dalla controricorrente – è fondato: questa Corte ha, infatti, precisato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, perché nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass., 30/10/2018, n. 27622).

Nel caso di specie non è contestato l'an del rinvenimento di schede e brogliacci da parte dell'amministrazione finanziaria. Tale circostanza, peraltro, costituisce un fatto coperto da efficacia probatoria privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c. Quest'ultima non è, invece, predicabile con riferimento al contenuto dei documenti che integrino una contabilità parallela e distonica rispetto alle risultanze della contabilità ufficiale, che, tuttavia, secondo la giurisprudenza di legittimità appena evocata, integra un indizio dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ai sensi dell'art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973.

Proprio perché la contabilità in nero non assume efficacia probatoria privilegiata ai sensi dell'art. 2700 c.c. il contribuente può fornire la prova contraria al contenuto dei documenti, schede e brogliacci sui quali sono annotati, in parallelo, dati non riferibili e non riscontrabili nella contabilità ufficiale.

Tale prova contraria non può, tuttavia, essere fornita dal mero disconoscimento (che riguarderebbe, peraltro, documentazione reperita presso la sede del contribuente), né da mere dichiarazioni di terzi. Secondo quanto si legge nella sentenza impugnata, tutti i dipendenti sentiti sul posto avevano smentito il contenuto di brogliacci e delle schede e, inoltre, erano state prodotte dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà che confermavano di aver prestato l'attività lavorativa presso la società contribuente nei periodi e per il tempo risultante dai libri della società, percependo solo gli importi riportati nella contabilità. Occorre evidenziare che le dichiarazioni sottoscritte e provenienti da terzi - per quanto producibili nell'ambito del giudizio tributario ad opera del contribuente - assumono un valore meramente indiziario, senza assurgere, in assenza di ulteriori elementi, al rango di prova contraria alla documentazione extracontabile, se provenienti da soggetti controinteressati, come nel caso dei dipendenti che affermino di non aver ricevuto (parte della) retribuzione in nero dal proprio datore di lavoro.

4.1. Deve, quindi, ritenersi che, l'accertamento analitico-contabile ex art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973 può fondarsi su documenti, schede e brogliacci rinvenuti presso la sede del contribuente e contenenti dati non riscontrati nella contabilità ufficiale, dal momento che la contabilità in nero costituisce un elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi dell'art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, impregiudicata la prova contraria da parte del contribuente che non può essere integrata, tuttavia, solamente dal mero disconoscimento del contenuto dei documenti reperiti dagli organi verificatori o da dichiarazioni

rilasciate da soggetti controinteressati, come i lavoratori che affermino di non aver ricevuto pagamenti non contabilizzati, in contrasto con la contabilità in nero rinvenuta dagli organi verificatori.

4.2. Si rende, pertanto, necessaria una nuova valutazione del materiale probatorio da parte del giudice del rinvio.

5. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è fondato e deve essere accolto nei termini di cui in motivazione.

5.1. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;
cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 08/07/2026.

La Presidente
Giulia Iofrida