

---

## Verifiche fiscali: i locali separati non sono promiscui. Locali comunicanti con abitazione

---

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 7 Novembre 2017

verifica fiscale nei locali in cui si esercitò l'attività imprenditoriale o professionale e che sono contemporaneamente abitazione del contribuente: per l'accesso a locali promiscui è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19811 del 2017, chiarisce, ancora una volta, che **l'accesso eseguito da funzionari dell'Amministrazione finanziaria presso un immobile, dove insistono oltre alla sede della società oggetto di verifica anche abitazioni private concesse in comodato d'uso degli stessi locali, non è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.**

La decisione assunta dalla CTR, che ha accolto l'appello di parte, avverso la sentenza di rigetto della CTP, secondo i massimi giudici,

*“si era fondata esclusivamente sul dato formale dell'esistenza del contratto di comodato, laddove, ai fini di verificare se fosse necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, occorreva invece valutare se, al di là dal dato formale, i medesimi ambienti fossero realmente e contestualmente utilizzati per la vita familiare e l'attività professionale, con la precisazione che tale evenienza, secondo la giurisprudenza di questa suprema Corte, si deve ravvisare non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole comunicazione interna consenta il trasferimento di materiale dal locale lavorativo a quello personale (Cass. n. 16570/2011)”.*

Nel caso di specie, la sede della società era ubicata in una porzione dell'immobile completamente separata da quella destinata alle abitazioni private, e “ i verificatori non hanno chiesto di accedere, né hanno rilevato prove presso locali adibiti promiscuamente ad abitazione e ufficio, né a quelli destinati ad uso esclusivo di abitazione”.

## Luogo della verifica fiscale - Brevi note

Come è noto, l'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole.

Se per l'accesso presso l'abitazione privata del contribuente (tutelata dall'art. 14 Cost.) è necessaria la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972, per l'accesso in locali destinati anche ad abitazione non sono necessari i gravi indizi, essendo l'accesso preordinato ad una ordinaria attività di ispezione fiscale.

Sul punto, la Corte di Cassazione (sentenza n. 19689 del 01.10.2004) ha delimitato i confini normativi fra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/72: per l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione, è sufficiente la sola autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per l'accesso nei locali esclusivamente adibiti ad abitazione, l'autorizzazione del magistrato deve essere concessa solo in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali. Per quanto riguarda i locali adibiti promiscuamente ad abitazione e ad attività commerciali o agricole deve trattarsi di un effettivo uso promiscuo, che si ha quando, negli stessi locali, vi è abitazione e attività d'impresa. In questi casi, si può ritenere, pertanto, che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sia un atto dovuto, in quanto se pur rilasciata dopo un attento esame della richiesta, non necessita della presenza di gravi indizi di evasione fiscale ( in senso confermativo Cass. sentenza n. 9611 del 21 marzo 2008, dep. 11 aprile 2008).

Annotiamo una serie di interessanti pronunce della Suprema Corte sul tema.

- Con l'ordinanza n. 24178 del 29 novembre 2010 (ud. del 23 settembre 2010) la Corte di Cassazione ha affermato che per l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, ed anche ad abitazione del contribuente, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (l'uso promiscuo sussiste non solo quando gli ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma anche quando vi è la possibilità di comunicazione interna la quale consente il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi).

Nel caso di specie, il locale bar dove era stata effettuata la verifica era "tutt'uno" con locale adibito ad abitazione (cucina), e l'accesso era stato effettuato senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. La Corte, dopo aver preso atto che "i giudici d'appello hanno confermato l'accertamento in fatto dei giudici di primo grado, secondo i quali l'accesso dei verificatori era avvenuto nei locali in cui si svolgeva l'attività della contribuente, locali che comprendevano un vano della sovrastante abitazione della contribuente adibito a cucina, e che pertanto l'accesso era avvenuto anche in un locale adibito ad uso abitativo, essendo irrilevante, ai fini della norma in esame, che si trattasse solo della cucina, mentre il resto dell'abitazione era posta al piano superiore", afferma "che deve ritenersi l'uso promiscuo non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta la agevole possibilità di comunicazione interna consente il trasferimento dei documenti propri della attività commerciale nei locali abitativi (v. tra le altre Cass. n. 10664/1998)".

- Con la sentenza n. 16570 del 28 luglio 2011 (ud. del 17 maggio 2011), i giudici, preliminarmente, rilevano che l'accertamento in fatto, di cui all'impugnata sentenza, evidenzia in modo chiaro e testuale, che nella specie "ebbe a trattarsi di locali adibiti a uso promiscuo in considerazione della comprovata esistenza di punti comunicanti tra l'opificio e l'abitazione della famiglia S.". Per consolida giurisprudenza la destinazione sussiste "non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, come invece asserito dall'amministrazione medesima; ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi". "In simile eventualità è comunque necessaria l'autorizzazione all'accesso da parte del procuratore della Repubblica, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, ancorchè non essendo richiesta, all'uopo, la presenza di gravi indizi di violazioni di norme del medesimo d.p.r. secondo quanto invece stabilito dal comma 2, della disposizione de qua allo specifico fine di reperire, in locali diversi da quelli destinati all'attività d'impresa, libri, registri, documenti e scritture.

In tema di accertamento dell'Iva, cioè, l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, commi 1 e 2, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'amministrazione finanziaria (o della guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli uffici finanziari a essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è sempre necessaria. Essa rimane subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni tributarie soltanto in

quest'ultimo caso (id est, appunto, in locali 'diversi' in quanto solo abitativi), e non anche quando si tratti di locali a uso promiscuo (cfr. Cass. nn. 2444/2007, 10664/1998). Ma resta ferma la necessità dell'autorizzazione previa, ancorchè non motivata dai ripetuti gravi indizi, laddove si sia in presenza di immobili complessivamente destinati - in ragione della facilità di comunicazione interna - anche a un uso abitativo. In tal caso l'autorizzazione all'accesso da parte dell'A.G., in quanto diretta a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato, e quindi, indirettamente, lo spazio di libertà dei contribuente, rileva alla stregua di condicio sine qua non per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni (da ultimo, per riferimenti, Cass. n. 6908/2011). Giacchè il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost. (v. Cass. nn. 8181/2007, 19689/2004)".

- Con la sentenza n. 20551 del 6 settembre 2013 (ud. 27 giugno 2013) la Corte di Cassazione ha confermato che per l'accesso in locali promiscui non sono necessari i gravi indizi. L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, cc. 1 e 2, del D.P.R.n.633/72, "ai fini dell'accesso in locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultimo caso, e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. Tale destinazione sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (Sez. 5, n. 2444 del 05/02/2007; Sez. 1, n. 10664 del 27/10/1998). Peraltro, in punto di fatto, il contribuente non ha neppure specificato il sito specifico (parlando genericamente di accesso 'nell'abitazione') dove era stata eventualmente trovata e acquisita documentazione rilevante, e tale omissione denuncia come il motivo sia pure carente di autosufficienza".
- Con l'Ordinanza n. 28068 del 16 dicembre 2013 (ud. 13 novembre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato che non sono necessari i gravi indizi per accedere nei locali utilizzati promiscuamente (nel caso di specie, si trattava di un unico corpo di fabbrica, dove l'abitazione aveva accesso solo dal civico 2, mentre l'autofficina era accessibile attraverso la rampa del civico 4, che è indipendente dalla prima, sita al piano rialzato). "In tema di accertamento dell'IVA,

l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, commi 1 e 2, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultimo caso, e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. Tale destinazione sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (cfr. anche Cass. sentenze n. 2444 del 05/02/2007, n. 10664 del 1998)".

- Con la sentenza n. 4580 del 6 marzo 2015, n. 4580, la Corte di Cassazione ha confermato che in presenza di locali comunicanti si realizza la promiscuità. Nel caso di specie, la CTR ha accertato "la contiguità dell'abitazione secondaria con i locali in cui era ubicata la sede della contribuente e ciò anche in relazione alla mancanza 'di delimitazione' tra le stesse; e, conseguentemente, la CTR ha statuito in diritto che l'autorizzazione, riguardando la sede legale e le sue pertinenze, contemplava anche l'abitazione suddetta". Per la Corte, il risultato cui è giunta la CTR è conforme alla giurisprudenza del Consesso, che ha avuto modo in più occasioni di chiarire che "non è necessaria alcuna autorizzazione in caso di promiscuità tra luogo di esercizio dell'attività e abitazione o altro luogo; e che la ridetta promiscuità 'ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi' (Cass. sez. VI n. 28068 del 2013; Cass. sez. trib. n. 2444 del 2007)". Pertanto, sullo specifico punto la sentenza della CTR è stata in effetti conforme a diritto, "in quanto la "contiguità" alla sede legale accertata dalla CTR, realizzava quella "promiscuità" che consente l'accesso anche in assenza di autorizzazione del PM".

7 novembre 2017

Gianfranco Antico

\*\*\*

potrebbe interessarti anche questo approfondimento: [Verifiche fiscali e tutela del contribuente](#)