

ACCERTAMENTO

Abitazione e sede societaria nello stesso immobile: regole per la verifica fiscale

di **Marco Bargagli**

L'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) rubricato “**Accessi, ispezioni e verifiche**”, detta le **regole giuridiche da seguire nel corso di una verifica fiscale**, prevedendo **specifiche disposizioni** nelle ipotesi in cui l'accesso da parte dei funzionari del Fisco **avvenga nei locali aziendali**, ovvero in altri luoghi utilizzati come **abitazione** del soggetto ispezionato.

In particolare, per **espressa disposizione normativa**, l'Amministrazione finanziaria può **disporre l'accesso dei propri impiegati 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**.

In merito, gli operatori che eseguono l'accesso devono essere **muniti di apposita autorizzazione (c.d. ordine di verifica)** che indica lo **scopo dell'intervento**, rilasciata dal **capo dell'ufficio da cui dipendono o dal comandante del Reparto** nel caso in cui l'azione ispettiva venga **condotta dalla Guardia di Finanza**.

Particolari disposizioni sono previste per **l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione**, definiti ad “**uso promiscuo**”, per il quale è richiesta l'autorizzazione del **Procuratore della Repubblica**.

Inoltre, giova ricordare che:

- **l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni** deve essere **eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato**;
- **l'accesso nei c.d. “locali diversi”** può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in **caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, allo scopo di **reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni**.

In merito, a titolo esemplificativo, si precisa che per “**locali diversi**” si intendono:

- i locali **adibiti esclusivamente ad abitazione privata** e relative pertinenze;
- **gli automezzi** adibiti o **funzionalmente collegati** all'esercizio di un'attività agricola, commerciale, artistica o professionale.

L'accesso in locali **adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze** può avvenire, previa **autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, soltanto nelle ipotesi di **gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Sul punto, il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che **autorizza e legittima l'accesso nell'abitazione privata è un atto amministrativo discrezionale**, che deve **essere motivato** con riferimento alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

Quindi, la **richiesta di accesso domiciliare** deve essere formulata **indicando con chiarezza e completezza** gli elementi che, sulla base **dell'attività investigativa** previamente compiuta, **legittimano l'esercizio di tale potere ispettivo** (cfr. **Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 1/2018**, volume II, parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 2, pagina n. 16).

Di contro, come **confermato dal citato documento di prassi**, l'**accesso all'interno di automezzi** (es. auto o furgoni), **aeromobili o natanti** è regolato da **presupposti e condizioni differenti** sulla base della loro riferibilità o meno **all'attività d'impresa o professionale**.

Nello specifico, se tali mezzi **sono adibiti e/o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente verificato**, possono essere **sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni** oltre a quella che dispone l'accesso presso l'azienda o lo studio professionale.

Diversamente, nel caso di **automezzo privato del dipendente o dell'amministratore**, l'accesso potrà essere effettuato **solo dopo avere ottenuto l'autorizzazione motivata da parte della competente Autorità Giudiziaria**.

In tema di accesso all'interno dei c.d. "**locali promiscui**", ossia quelli **destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, nonché ad **abitazione privata** è recentemente intervenuta, in sede di legittimità, la **suprema Corte di cassazione con l'ordinanza n. 6625 del 07.03.2019** la quale ha sancito che **non è necessaria** l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria per **accedere all'interno di un immobile** adibito **promiscuamente ad abitazione e uffici commerciali**, ove la sede della società verificata risulti **materialmente separata dalle abitazioni**, senza possibilità di **comunicazione interna tra i locali**.

In merito, come desumibile nella sentenza:

- la verifica fiscale veniva effettuata **presso la sede societaria** che risultava incorporata in **un immobile adibito anche ad uso abitativo**;
- la società ricorrente ha lamentato **l'uso promiscuo dell'immobile** nel quale è stata effettuata la verifica fiscale, **in quanto destinato anche a sede sociale**, ciò in virtù di **contratti di comodato ad uso abitativo registrati in epoca precedente all'accesso**.

Tuttavia, il **giudice del gravame** ha disatteso, nel giudizio di merito, l'eccezione formulata da

parte del contribuente osservando che: *“l'immobile (omissis) è un **edificio di quattro piani**, nel quale vi sono **abitazioni private** e la **sede legale della società** è ubicata in una zona separata da quella destinata alle abitazioni e che, in base al processo verbale, l'accesso è stato effettuato solo nei locali adibiti alla sede societaria”*.

Gli ermellini hanno **confermato tale approccio ermeneutico**, rilevando che **in tema di autorizzazione all'accesso in locali adibiti anche ad abitazione** la stessa Corte di cassazione ha più volte affermato il principio secondo il quale **l'uso promiscuo** *“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**”*.

Inoltre, il concetto di **“locali destinati all'esercizio”** delle attività oggetto di verifica è **meno ampio di quello di immobile** perché **individua esclusivamente quelli nei quali l'attività viene esercitata**, ben potendo i medesimi **locali costituire “parte degli immobili”** nei quali si trovano (es. i **locali destinati alle attività professionali collocati in condomini** nei quali, in ipotesi, si trova anche l'abitazione del contribuente).

Tuttavia, è necessario che i locali ove viene effettuato l'accesso **siano adibiti “anche ad abitazione”** e non che lo siano **gli immobili nei quali essi si trovano**.

Sulla base di tali considerazioni, **i giudici di piazza Cavour hanno concluso che:**

- **l'ipotesi dell'uso promiscuo** ricorre quando la **comunicazione interna** consente il **trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi**, non rilevando, quindi, la destinazione promiscua dell'immobile, **bensì dei locali**;
- nel caso esaminato non è contestato che **l'intero immobile** era stato concesso in **comodato gratuito** al professionista ed alla sua famiglia per **uso promiscuo abitazione-uffici**;
- il ricorrente **non ha mai dedotto l'utilizzo promiscuo dei locali** ove ha sede la società, che risultano, come rilevato dal giudice di merito, **fisicamente separati dalle abitazioni**.

Di conseguenza, l'accesso poteva essere effettuato dai verificatori sulla base delle ordinarie prerogative previste dall'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#), **non essendo così necessaria l'autorizzazione rilasciata dal pubblico ministero**.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

Scopri le sedi in programmazione >