



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

PAOLO DI MARZIO	Presidente
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
MARCELLO MARIA FRACANZANI	Consigliere Rel.
ROSANNA ANGARANO	Consigliere
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere

Oggetto:

ACCERTAMENTO -
Accesso ai locali promiscui
- prova del collegamento
agile - valore probatorio
pvc - distinzioni -
necessità

Ud.25/09/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26658/2021 R.G. proposto da:

[REDACTED] elettivamente domiciliato in ROMA [REDACTED]
[REDACTED] presso lo studio dell'avvocato [REDACTED]
[REDACTED] che lo rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore, ex lege* domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-controricorrente-

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE III ROMA
-intimato-

avverso SENTENZA di COMM. TRIB. REG. ROMA n. 1582/2021 depositata il 18/03/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/09/2025 dal
Co: MARCELLO MARIA FRACANZANI.

FATTI DI CAUSA



Con atto impositivo notificato il 20 gennaio 2018, l'Erario riprendeva a tassazione compensi non fatturati, maturati dal contribuente [REDACTED] nella sua qualità di titolare della ditta individuale di studio tecnico [REDACTED]

L'avviso di accertamento seguiva pvc redatto e notificato il 22 febbraio 2016 a seguito di ispezione presso lo studio del contribuente in data 17 dicembre 2015, che quindi insorgeva lamentando la carenza di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ritenuta necessaria trattandosi di locale promiscuo ad uso civile abitazione.

Nel particolare, veniva evidenziato lo studio consistere in una stanza di circa 15 mq, nel seminterrato dell'edificio dove il contribuente accertato abita assieme alla madre che ne è proprietaria. L'accesso al seminterrato è distinto dall'accesso all'abitazione, all'interno di un cancello e di un vialetto di ingresso comune alle due unità edilizie, insistenti nell'unico corpo di fabbrica.

La sentenza sfavorevole di primo grado era confermata in appello, ove la CTR negava che fosse stata provata con documentazione ed immagini la presenza di una porta dietro la scrivania del contribuente, che mette in comunicazione la stanza adibita a studio, priva di finestre, con la restante civile abitazione, dando prevalenza alla fede privilegiata del pvc che di tale comunicazione non faceva menzione.

Avverso questa sentenza ricorre per cassazione la parte contribuente, affidandosi a due motivi di ricorso, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato, spiegando tempestivo controricorso.

In prossimità dell'adunanza, la parte contribuente ha depositato memoria ad illustrazione delle proprie ragioni, con censura di costituzionalità delle norme a fondamento della ripresa a tassazione, richiesta di riduzione delle sanzioni per *ius superveniens*.

CONSIDERATO



1. Vengono proposti due strumenti di ricorso.

1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 52, primo comma, d.P.R. n. 633/1972, poiché la documentazione a fondamento della ripresa a tassazione è stata raccolta dalla Guardia di Finanza con accesso ad un locale da ritenersi promiscuo, perché adiacente e collegato alla civile abitazione del contribuente, in difetto di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

1.2. Con il secondo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 2700 c.c., per aver dato valore di fede privilegiata al pvc che non fa menzione della porta di collegamento fra lo studio professionale e la civile abitazione del contribuente.

2. Occorre primieramente esaminare le eccezioni di inammissibilità dei motivi di impugnazione sollevate in controricorso. Si afferma sostanzialmente il ricorso in una rivalutazione nel merito del compendio probatorio offerto dalle parti, esercitando un sindacato che è inibito a questa Suprema Corte di legittimità.

Così non è. Non si tratta in questa sede di riesaminare le prove compendiate nel giudizio di appello, ma di verificare se sia stata data la prevalenza alle une sulle altre secondo la gerarchia prevista dalla legge.

2.1. Ed infatti, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive



risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

Vertendosi sul valore legale della prova, il sindacato richiesto a questa Corte attiene al rispetto della gerarchia delle prove. Donde i motivi sono ammissibili e possono essere scrutinati.

3. Il primo motivo è fondato. Il collegio del gravame ha ritenuto che lo studio del contribuente non fosse locale promiscuo, per essere indipendente dalla sua civile abitazione, quindi privo di agevole collegamento fra gli ambienti. In questa valutazione ha disatteso la documentazione offerta dal privato, riconoscendo la fede privilegiata al pvc, prevalenza che non sussiste nel caso in esame, come si vedrà trattando del secondo motivo di ricorso.

Ma in ogni caso, pur data per esistente la porta fra i due locali, non è stato scrutinato il secondo elemento richiesto da questa Corte perché si possa parlare di locale promiscuo, cioè l'agevole collegamento fra i due ambienti.

3.1. Ed infatti, in tema di accertamento, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso del personale 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 ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo; destinazione, quest'ultima, che ricorre non soltanto ove 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 (così Cass. V, n. 21411/2020, ma già Cass. VI-5 n. 7723/2018).

In altri termini, la sola presenza di una porta di comunicazione, peraltro non risultante dalla descrizione fatta nel pvc, non integra gli elementi del locale promiscuo, quale estensione del domicilio ai fini della necessità della previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, implicando una verifica ed una valutazione sull'agevole comunicazione fra gli ambienti, che si misura nella facilità di trasportare i documenti contabili nelle stanze dell'abitazione, di talché, per esempio, il collegamento attraverso una scala stretta e ripida potrebbe non essere considerato agevole a tale fine. Tale sindacato dev'essere svolto dal giudice di merito, ovviamente solo quando abbia previamente riscontrato l'esistenza del collegamento fisico fra i due ambienti che, nel caso all'esame, è stato escluso, ma dando prevalenza al pvc che, nel caso in esame, non l'aveva, come si dirà subito.

Il primo motivo è quindi fondato.

4. Parimenti fondato è il secondo motivo, con cui si lamenta sia stata data fede privilegiata a quello che il pvc non dice, ovvero la porta di cui non fa menzione.

Ed in verità, il collegio di merito non ha fatto buon governo dei principi sanciti da questa Suprema Corte di legittimità in tema di prova a fede privilegiata.

4.1. Sul punto questa Suprema Corte di legittimità è da tempo intervenuta distinguendo la valenza probatoria del pvc. Più precisamente, in tema di accertamenti tributari, 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).

Nel caso specifico, la descrizione della stanza è dichiarazione di scienza con soggettività percettiva e precede il giudizio di valore in ordine al carattere promiscuo o meno dell'ambiente di lavoro del contribuente.

Non può quindi ritenersi prevalente la risultanza probatoria del pvc, perché non assistita da fede privilegiata, rispetto ai documenti offerti da parte contribuente, che debbono essere reconsiderati in nuovo compendio.

Di tali principi non ha fatto buon governo la sentenza in scrutinio, donde il motivo è fondato.

5. Peraltro, la fattispecie in esame, occorsa fra le medesime parti e sul medesimo pcv è già stata trattata da questa Corte, con orientamento cui merita qui dare continuità.

Ed infatti, con ordinanza n. 37911/2022, in accoglimento del ricorso erariale, la sentenza di secondo grado è stata cassata con



rinvio al giudice dell'appello per valutare la sussistenza di ulteriori elementi di prova dedotti dal contribuente al fine di dar conto dell'esistenza, al momento dell'accesso della GdF, della porta di cui si è detto, ben potendo valutarsi a tali fini ulteriore documentazione – anche catastale, ad esempio - relativa ai lavori interni di realizzazione della porta in parola.

6. Stante l'accoglimento del ricorso, le doglianze espresse da parte contribuente in memoria potranno eventualmente trovare rilievo nel giudizio di rinvio.

Pertanto, per quanto attiene i profili di coerenza eurounitaria delle norme interne in tema di accessi ed ispezioni a locali ed ambienti, costituisce giusto bilanciamento delle esigenze di celerità ed efficacia delle indagini (ove la materia tributaria è collegata alla stabilità dello Stato) e tutela della persona la previsione del vaglio preventivo della magistratura requirente sulle esigenze di accesso negli spazi della vita privata del contribuente e di terzi, aspetto che non rivela profili di illegittimità costituzionale in assenza di specifica indicazione di nuovi parametri in rapporto ai principi fondamentali della Carta.

6.1. Altresì, nel giudizio di rinvio dovranno trovare spazio, se del caso, le questioni attinenti alle sanzioni. Ed infatti, è stato ritenuto che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1° gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo d.lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (Cass. V, n. 8716/2021).

Tale essendo la situazione in oggetto, al giudice del rinvio competente altresì il ricalcolo delle sanzioni secondo il diverso regime introdotto dalle sopravvenute novelle normative.



7. In definitiva, il ricorso è fondato e merita **accoglimento**, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si conformi ai superiori principi enunciati.

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 del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 25/09/2025.

Il Presidente

Paolo DI MARZIO

