



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E  
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN**

**ECONOMIA E DIRITTO**

**TESI DI LAUREA**

**"LE PRECLUSIONI PROBATORIE NELL'ATTIVITA' ISTRUTTORIA"**

**RELATORE:**

**CH.MO. PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDO: MARCO MARZILIANO**

**MATRICOLA N. 2004766**

**ANNO ACCADEMICO 2021 – 2022**

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

*I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.*

Firma (signature) ..*Marco Marziliano*..



## INDICE

<b>INTRODUZIONE.</b>	<b>3</b>
<b>CAPITOLO 1: IL CONTRIBUENTE E LA PARTECIPAZIONE ALL'ATTIVITA' ISTRUTTORIA.</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Il ruolo del contribuente nei rapporti con il fisco.</b>	<b>6</b>
<i>1.1.1. I tentativi di avvicinamento: La "cooperazione rafforzata".</i>	8
<b>1.2 La partecipazione del contribuente: inquadramento generale.</b>	<b>10</b>
<i>1.2.1. La partecipazione conoscitiva.</i>	14
<i>1.2.2. La partecipazione collaborativa: osservazioni e rilievi.</i>	15
<i>1.2.3. La partecipazione di carattere difensivo.</i>	17
<b>1.3. Principio del contraddittorio: fondamentali nazionali e comunitarie.</b>	<b>22</b>
<i>1.3.1. La giurisprudenza comunitaria e i riflessi sul contraddittorio.</i>	24
<i>1.3.2. La giurisprudenza nazionale sul diritto al contraddittorio.</i>	27
<b>1.4. Considerazioni: tutela del contribuente in sede procedimentale, preclusioni probatorie e diritto al silenzio.</b>	<b>31</b>
<b>CAPITOLO 2: L'OMESSA COLLABORAZIONE: LE PRECLUSIONI PROBATORIE.</b>	<b>33</b>
<b>2.1 Principio di collaborazione e buona fede.</b>	<b>34</b>
<b>2.2 Le preclusioni probatorie.</b>	<b>36</b>
<i>2.2.1 La mancata collaborazione del contribuente nel caso dei controlli in sede.</i>	38
<i>2.2.2 Controlli in ufficio: omessa risposta dei questionari inviati al contribuente.</i>	44
<i>2.2.3 Coinvolgimento del terzo: mancata collaborazione e preclusioni per il contribuente.</i>	48

<b>2.3 Sanzioni (improprie e non) in caso di omessa collaborazione.</b>	<b>52</b>
2.3.1. <i>La sanzione impropria dell'accertamento induttivo-extracontabile.</i>	52
2.3.2. <i>Le sanzioni amministrative in caso di mancata collaborazione.</i>	56
2.3.3. <i>Le sanzioni penali in caso di false comunicazioni e documenti mendaci.</i>	58
<b>CAPITOLO 3: IL SUPERAMENTO DELLE PRECLUSIONI PROBATORIE E IL DIRITTO AL SILENZIO.</b>	<b>60</b>
<b>3.1. Il superamento delle preclusioni probatorie.</b>	<b>61</b>
3.1.1 <i>Corte di Cassazione n. 6092 del 24 febbraio 2022: considerazioni.</i>	61
3.1.2 <i>Preclusioni probatorie: disposizione non più attuale.</i>	66
<b>3.2 Il diritto al silenzio nel contesto tributario.</b>	<b>69</b>
3.2.1 <i>Preclusioni probatorie e il diritto al silenzio: considerazioni sull'art. 24 Cost.</i>	73
3.2.2 <i>Alcuni spiragli alla luce della recente Giurisprudenza.</i>	76
3.2.3 <i>Preclusioni probatorie: considerazioni finali.</i>	80
<b>CONCLUSIONI.</b>	<b>83</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	<b>86</b>
<b>GIURISPRUDENZA.</b>	<b>93</b>

## INTRODUZIONE.

L'elaborato che seguirà queste premesse introduttive si pone l'obiettivo di analizzare e descrivere la disciplina delle preclusioni probatorie nel contesto tributario. Dinanzi ad una materia quale il diritto tributario, in perenne evoluzione, è stato ritenuto ai fini di una corretta analisi, analizzare in principio il ruolo del contribuente nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, cercando di individuare i cambiamenti che si sono susseguiti nell'arco degli ultimi anni. La partecipazione alla fase istruttoria ha subito numerose evoluzioni grazie ad alcuni passi in avanti effettuati sul tema del contraddittorio endoprocedimentale, nonostante l'ordinamento italiano non riconosca in via generalizzata tale principio, ritenuto imprescindibile a livello comunitario. Lo studio della partecipazione del contribuente nella fase antecedente il processo ci permette di individuare analiticamente lo spazio e le modalità in cui insistono le preclusioni probatorie, le quali sono considerate uno strumento dalle "enormi" potenzialità che l'amministrazione detiene nelle proprie mani, volto a "sanzionare" l'omessa collaborazione del contribuente. Tale istituto, come vedremo, non gode propriamente di una giurisprudenza univoca, la quale comporta l'insorgere di numerosi dubbi su fattispecie quali il "dolo" o la "colpa" instaurando nel contribuente, ma anche presso autorevole dottrina, perplessità di ampio raggio. L'omessa collaborazione del contribuente chiama a sé, in maniera inevitabile, un approfondimento normativo e fattuale del diritto al silenzio nel contesto tributario. Lo *ius tacendi* ha rappresentato da sempre una chimera, ossia un obiettivo perseguito ma mai realisticamente raggiunto, in quanto la materia tributaria si considera posseditrice di quei connotati di *specialità* e *supremazia* che non possono essere intaccati, relegando il diritto al silenzio al solo campo penalistico. Nonostante la riluttanza giurisprudenziale nel garantire e riconoscere in ambito tributario e amministrativo il diritto a rimanere in silenzio dinanzi all'amministrazione finanziaria, i principi di ordine comunitario hanno incentivato da ultimo le Corti nazionali a intraprendere un percorso di "riconoscimento" di tale importante principio, strettamente correlato con il "*nemo tenetur se detergere*". L'affermarsi di tale principio potrebbe condurre ad un eventuale "superamento delle preclusioni probatorie", o quanto meno ad un loro affievolimento, anche in risposta ad un diritto tributario che risulta necessariamente mutato a seguito del moltiplicarsi degli accertamenti parziali ma anche alla presenza dei numerosi schemi di confronto che l'amministrazione mette in atto per raggiungere la corretta quantificazione della capacità contributiva.

## 1. IL CONTRIBUENTE E LA PARTECIPAZIONE ALL'ATTIVITA' ISTRUTTORIA.

La partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria ha avuto numerosi sviluppi attraverso l'istituto del contraddittorio, sia in ottica difensiva ma soprattutto in ottica collaborativa. A partire dalla fine del secolo scorso numerosi sono stati gli sforzi compiuti dai soggetti in gioco per rafforzare, nella fase precontenziosa, il confronto tra contribuente e Amministrazione finanziaria.<sup>1</sup>

Tale cambiamento di visuale origina principalmente dal principio di trasparenza tra Pubblica Amministrazione e cittadino sancito dalla L. n. 241/1990, derivato dall'art. 41 della Carta dei diritti dell'Unione Europea.<sup>2</sup> All'interno di tale postulato trova senza dubbio spazio la partecipazione del contribuente nel procedimento amministrativo, grazie anche alla spinta di "democratizzazione" che la legge sul principio di trasparenza ha voluto stilare. Nel campo tributario sono stati implementati alcuni strumenti per "alleggerire" il contenzioso, in favore di una fase "preliminare", con un contribuente sempre più partecipe nelle fasi pre-accertative che lo hanno reso consapevole dei propri strumenti a disposizione. Questo cambio di paradigma si prefigge l'obiettivo di rendere meno impari il rapporto tra Stato e cittadino, in favore di un rapporto instaurato sul principio di collaborazione e buona fede.

Nonostante questi piccoli passi in avanti, non si rinviene in ambito tributaristico una disposizione che sancisca l'obbligatorietà, per l'amministrazione finanziaria, di ascoltare il contribuente prima di procedere alla notifica dell'accertamento, in quanto non vi è in materia una normativa univoca riguardo la partecipazione<sup>3</sup> del contribuente.

Tuttavia, il legislatore domestico, anche grazie a spunti di riflessione della giurisprudenza e del legislatore europeo<sup>4</sup>, è sulla via di valorizzare sempre di più l'istituto del contraddittorio.

---

<sup>1</sup> Per esempio l'istituto dell'Accertamento con adesione e diritto di interpellato.

<sup>2</sup> Articolo 41 Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea - Diritto ad una buona amministrazione. "Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni..."

<sup>3</sup> Per il tema della partecipazione si veda A. MARCHESELLI, *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, 2012, pag. 2379; A.FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. Dir. Trib., I, pag., 137, 2011; G. MARIONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. Trib., 2011, pag., 474; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; A. URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in V. UCKMAR - F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, pag., 593;

<sup>4</sup> Sopropè, Sentenza 17 giugno 2004, n. C-30/2002, Sentenze Corte di Giustizia UE, cause riunite n. C-129/13 e n. C-130/13.

Una spinta sostanziale è stata data dalla Sentenza della Corte di Cassazione Sezioni unite n. 18184/2013<sup>5</sup>, che ha delineato il rapporto tra fisco e contribuente all'insegna dell'esigenza di contemperare l'art. 53 Cost. con i principi di civiltà nel rapporto tra Stato e cittadino. Questo orientamento è stato consolidato dalla Sentenza della Corte di Cassazione n. 19667/2014, che richiamando gli artt. 5,6,7, 10 e 12 della L. 212/2000 ha chiarito che *“la formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase pre-contenziosa o endo-procedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.”* Anche se non sono mancate sentenze in direzione contraria<sup>6</sup> che hanno respinto “l'ineluttabile” (per alcuni) principio del contraddittorio ritenendo l'avviso di accertamento valido nonostante il contribuente non fosse stato convocato.

Tale dicotomia può essere frutto del mancato insieme uniforme e coordinato di norme che disciplinano la partecipazione del contribuente all'istruttoria tributaria<sup>7</sup>, spazio in cui lo Statuto dei diritti del Contribuente si staglia colmando un vuoto normativo.

L'assenza di un principio del contraddittorio applicabile su larga scala, ma solo in alcuni casi specifici espressamente previsti dall'ordinamento, conduce il contribuente a rivestire un ruolo di subordine rispetto all'amministrazione finanziaria la quale, forte del potere d'imperio, ricopre una posizione di privilegio nel rapporto con il soggetto passivo. Come vedremo nei prossimi paragrafi, sono stati fatti alcuni passi in avanti rispetto a tale situazione appena descritta, ma forse non ancora sufficienti per riequilibrare il rapporto.

---

<sup>5</sup> La Sentenza così citando testualmente *“in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*

<sup>6</sup> Suprema Corte 24 giugno 2014, n. 14290

<sup>7</sup> F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, CEDAM, 2012, pag., 22.

## 1.1. Il ruolo del contribuente nei rapporti con il fisco.

Il ruolo del contribuente ha visto numerosi mutamenti derivanti da scelte legislative che hanno influenzato in maniera macroscopica il sistema tributario, con la chiara conseguenza di aver modificato il ruolo dei soggetti. Prima della Seconda guerra mondiale il ruolo del contribuente era pressoché risicato, in quanto tutti gli oneri del rapporto (fisco-soggetto passivo) incombevano sull'Amministrazione finanziaria. Al contribuente veniva richiesto di presentare la dichiarazione dei redditi, che tuttavia doveva essere elaborata una sola volta, per poi essere comprovata senza ulteriori oneri. La "prima vera" forma di partecipazione del contribuente nell'accertamento tributario si ebbe nel 1948 con la Riforma Vanoni, la quale teorizzò e istituì l'obbligo generalizzato della dichiarazione annuale. Da quel momento in poi, a seguito dell'intensificarsi del numero dei tributi e in ottica di comprimere i costi pubblici<sup>8</sup>, la collaborazione dei soggetti passivi del tributo divenne l'obiettivo da perseguire, in quanto il principio dell'auto-liquidazione dell'imponibile ha consentito, e consente, di evitare una paralisi strutturale del sistema, come accaduto negli anni '70 del secolo scorso.<sup>9</sup> In sostanza, nel sistema tributario italiano, i contribuenti adempiono spontaneamente e autonomamente agli obblighi tributari mediante l'elaborazione della dichiarazione, e al successivo versamento dell'imposta calcolata. L'amministrazione finanziaria entra in gioco, per così dire, solo *ex post* in una funzione quasi esclusivamente reattiva<sup>10</sup> con il compito di verificare il contenuto della dichiarazione, e con il fine di individuare una possibile situazione di evasione fiscale. Attraverso i suoi poteri istruttori<sup>11</sup> l'amministrazione finanziaria esplica i propri poteri di imperio con il fine di tutelare la corretta determinazione della base imponibile, e quindi della ricchezza. Tale potere di controllo, come vedremo successivamente, deve essere controbilanciato da un sistema di garanzie volte a tutelare la sfera giuridica del contribuente, che in tale rapporto riveste un ruolo tendenzialmente "servente" rispetto alla formazione del

---

<sup>8</sup> G. TINELLI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Padova, 2016, pag., 238-239, il quale scrive che "l' esigenza di una regolamentazione giuridica dell'attuazione della norma tributaria si è inserita in un più ampio programma di politica economica, diretto a fondare la realizzazione del prelievo tributario sulla collaborazione del contribuente, in modo da comprimere i costi pubblici connessi ad una attuazione amministrativa dei tributi e da ottenere un effetto di anticipazione finanziaria del gettito, rispetto a quello ottenibile a seguito del perfezionamento delle diverse procedure amministrative di imposizione".

<sup>9</sup> G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario parte generale*, CEDAM, 2017.

<sup>10</sup> D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, CEDAM, 2018, pag., 6-12.

<sup>11</sup> G. VANZ, *Poteri istruttori*, in Enc. Treccani, 2014, suddivide in: *il potere di richiedere, sia al contribuente che a terzi, la trasmissione di dati e notizie; il potere di richiedere, sia al contribuente che a terzi, l'esibizione e la trasmissione di determinati atti o documenti; il potere di "invitare" il contribuente a comparire, di persona o a mezzo di un proprio rappresentante, per fornire informazioni o chiarimenti e il potere di procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, sia presso il contribuente che presso terzi.*

patrimonio conoscitivo dell'Amministrazione. Su questo piano la dottrina si interroga<sup>12</sup> sulla possibilità di rendere il contribuente più partecipe alla fase istruttoria. Tale ruolo di subordinazione è giustificato, oltre che da ragioni di interesse pubblico, anche dal fatto che onde evitare l'occultamento o l'annacquamento delle prove, i contribuenti sono a loro insaputa, e in maniera inconsapevole, sotto la lente del fisco<sup>13</sup>. Il ruolo "passivo" che il contribuente riveste è stato oggetto di critiche dottrinali volte a introdurre una nuova "strategia" che potesse valorizzare la centralità<sup>14</sup> del rapporto Fisco-soggetto passivo, anche in ottica di contrasto all'evasione ed elusione fiscale. Per chiarezza esplicativa, il punto su cui ci si interroga è capire se il contribuente possa essere già attivo nelle fasi iniziali dell'istruttoria (o ancor prima nella fase di adempimento) oppure sia solamente obbligato a ottemperare al principio di collaborazione dettato dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, ricoprendo quindi un ruolo meramente passivo. La legge delega n. 23 2014 e la legge di stabilità 2015 hanno avuto il comune obiettivo di riformulare il rapporto con l'amministrazione finanziaria, principalmente ex-ante, cercando di modificare la natura dell'adempimento da parte del contribuente, ossia di trasformarlo da un momento statico ad uno "dinamico" (per esempio modificandolo ex ante attraverso le dichiarazioni precompilate). Il controllo tradizionale, in cui si contrapponevano in maniera serrata fisco e contribuente, è stato accantonato (almeno in teoria) attraverso questi apporti legislativi (che approfondiremo successivamente) che cercano di rendere il controllo fiscale non auspicabile<sup>15</sup> e meramente eventuale, basando il rapporto tra fisco e contribuente sulla trasparenza e lealtà, incentivandolo alla corretta compliance (nonostante i dubbi siano molteplici quando riecheggia la locuzione "Fisco amico"<sup>16</sup>).

---

<sup>12</sup> F. TUNDO, *La partecipazione*, cit., pag., 57 e ss.

<sup>13</sup> E. MARELLO, *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, 2012, in Digesto.

<sup>14</sup> D. CONTE, *Dal controllo fiscale*, cit., la quale individua la simile prospettiva del Ministero delle finanze e dell'Agenzia delle entrate "Il Ministero con atto di indirizzo per il raggiungimento degli obiettivi fiscali 2016-2018 ha confermato il maggior bisogno di trasparenza e semplificazione degli adempimenti contributivi, l'Amministrazione dalla sua, con Circolare n. 16 del 2016, ha intimato gli Uffici di porre dei controlli fiscali secondo prassi che vadano incontro il contribuente in base ai dettami della proporzionalità." Nella medesima Circolare si dice "oltre al rispetto delle regole si devono preoccupare anche di porsi nel modo giusto verso l'interlocutore, garantendo attenzione, rispetto e con approccio chiaro e privo di preconcetti".

<sup>15</sup> Idem, *ivi.*, pag., 20.

<sup>16</sup> In tal senso A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Fisco*, 2015, IV, pag., 320 afferma: "Non so dire con precisione se questo modo di concepire l'Amministrazione finanziaria e l'operato dello Stato nei confronti di evasori e debitori morosi sia la conseguenza di una deformazione sociale, della "società liquida", per usare la felice espressione di Zygmunt Bauman; o se sia, invece, una sorta di "trappola" ideologica, pensata a bella posta per indorare le pillole (naturalmente) amare dell'esazione e, al tempo stesso, un trompe l'oeil linguistico e concettuale per non affrontare rispetto ai temi che qui interessano i veri problemi dell'accertamento e dell'apparato sanzionatorio tributario.... L'idea del "Fisco amico" non è nuova, ma... difficilmente realizzabile per la presenza di un

### ***1.1.1. I tentativi di avvicinamento: “La cooperazione rafforzata”.***

Uno dei tentativi di avvicinamento tra contribuente e Amministrazione finanziaria è stato realizzato con l'art. 6 della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 e con il Titolo III del D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128 che hanno introdotto l'istituto dell'adempimento collaborativo. L'obiettivo di base è stato quello di ridurre il tasso di conflittualità tra amministrazione finanziaria e contribuente attraverso un coinvolgimento consensuale, così come avvenuto anche negli altri ordinamenti dei Paesi OCSE.

Essendo un istituto che si basa sulla volontarietà, il contribuente che ne fa domanda si obbliga a garantire al fisco la propria trasparenza aziendale, ricevendo in cambio un quadro fiscale di minore incertezza. Il tutto viene esplicitato sostanzialmente in un accordo sottoscritto tra le parti.<sup>17</sup> Nel dettaglio, la cooperative compliance ruota intorno ai principi sanciti dagli artt. 5, 6 e 9 della L. n. 23/2014 in cui i soggetti che rispettano i requisiti dimensionali<sup>18</sup> (trattasi di contribuenti di grandissime dimensioni), se aderiscono all'istituto, si obbligano a concedere al fisco “una cartina tornasole” delle principali aree aziendali in cui ci possono essere maggiori rischi relativi alla corretta compliance. In sostanza prima di presentare le dichiarazioni, (inerenti a situazioni fiscali rischiose), vi è la possibilità di una valutazione comune mediante un confronto ex-ante, tutto ciò per evitare un eventuale controllo ex-post e alleggerire il contenzioso. Il cambiamento di “rotta” rispetto al passato riguarda principalmente il modo di utilizzo dell'enorme quantità di dati in possesso dell'amministrazione finanziaria. Ante “cooperative compliance” i dati in possesso del Fisco venivano utilizzati al solo fine di controllo e di repressione per individuare e sanzionare il contribuente infedele. Con questo istituto invece i dati e gli elementi in possesso vengono utilizzati in funzione informativa e dialogica, per stimolare e incentivare il contribuente al corretto adempimento, oltre che per chiarire i suoi dubbi riguardo ad alcune fattispecie fiscali. Anche la nuova versione del

---

*aspetto tanto semplice quanto coesistente - vorrei dire consustanziale - alla natura stessa dello Stato inteso come Amministrazione e come collettività, in qualunque tempo e latitudine: il rispetto delle regole e della dimensione della legalità. Questo allo Stato si può e si deve chiedere e questo lo Stato può e deve chiedere ai contribuenti. In quel rispetto e in quella dimensione vi sta tutto: dall'una e dall'altra parte, paritariamente, con affidamento e collaborazione reciproca”.*

<sup>17</sup> In tal senso F. AMATUCCI, *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2017, pag. 257, il quale ritiene che il regime della cooperative compliance sia funzionale ad una “interlocazione costante” tra fisco e contribuente, sempre a beneficio di un rapporto basato sulla collaborazione vicendevole.

<sup>18</sup> C. GARBARINO - A. RIZZO, *Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all'adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità*, in *Fisc. Comm. Int.*, 2022, V, pag., 29 e ss. Dapprima era riservato ai contribuenti con un volume d'affari di 10 miliardi di euro, successivamente con Decreto ministeriale del 30 marzo 2020 la soglia dimensionale è stata dimezzata con un volume d'affari o ricavi di 5 miliardi di euro. L'ultima novità legislativa risale al recente decreto ministeriale del 31 gennaio 2022, che ha ridotto il requisito dimensionale a 1 miliardo di euro.

ravvedimento operoso, in ottica ex-post ha la funzione di alleggerire il tasso di conflittualità con l'amministrazione finanziaria. Sono state cancellate infatti le preclusioni temporali e procedurali oltre ad aver reso le sanzioni proporzionate al ritardo dell'adempimento, così da incentivare in ugual modo il contribuente all'adempimento, seppur tardivo.<sup>19</sup>In questo contesto il contribuente "collaborativo" dal suo canto, è incentivato grazie ai minori adempimenti e ad alcune misure premiali quali: l'accesso agevolato a forme di interpello preventivo, la riduzione delle sanzioni amministrative, il riconoscimento di una sorta di protezione dai reati tributari, oltre che l'accesso agevolato ai rimborsi delle imposte.<sup>20</sup>

I contribuenti che decidono di aderire a questa "cooperazione rafforzata"<sup>21</sup> devono dotarsi di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale; cioè, di un modello di organizzazione che evidenzia quali aree dell'impresa potrebbero provocare un'illegittima perdita di gettito per l'erario.

L'obiettivo è quello di valicare schemi rigidi e divisioni anacronistiche dei ruoli allo scopo di ridurre la conflittualità tra le parti e di stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente. Inoltre tale istituto ha come fine quello di favorire la fisiologica emersione delle basi imponibili attraverso la compliance affidata al "contraddittorio" preventivo con il contribuente in tutte quelle situazioni in cui i comportamenti del contribuente siano analizzati di attenzioni istruttorie. Non mancano ovviamente le criticità riguardo questo istituto che disciplina la collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria. Un primo dubbio è inerente al bacino di contribuenti interessato a tale procedimento. Come ricordato in precedenza, trattasi di contribuenti di grandissime dimensioni (anche se l'amministrazione finanziaria da ultimo vorrebbe ampliare l'utenza abbassando la soglia dimensionale<sup>22</sup>) il che comporterebbe una situazione di disparità con gli altri contribuenti, che si vedrebbero discriminati da tale profilo<sup>23</sup>. Un secondo dubbio è la mancata (o carente) organizzazione tra l'Agenzia delle

---

<sup>19</sup> Inoltre, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento non incontra più la preclusione determinata dall'inizio delle attività di controllo e di verifica in quanto è impedito solo dopo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del decreto del D.P.R. n. 633/197277.

<sup>20</sup> A. TROPEA, *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in Riv. Trim. dir. Trib., 2017, III-IV pag., 795.

<sup>21</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, cit., pag., 328.

<sup>22</sup> Nel provvedimento n. 74913/2022 del 9 marzo 2022 l'Agenzia delle Entrate ha delineato una prospettiva di riduzione della soglia dimensionale di accesso alla cooperative compliance con un volume di ricavi di 100 milioni di euro. Tale misura da un lato renderebbe questo istituto di cooperazione meno esclusivo abbattendo così le disparità tra "grandi" e "piccoli contribuenti", dall'altro però verrebbe a snaturarsi il profilo dell'istituto. Ampliando in modo considerevole il bacino di contribuenti l'amministrazione finanziaria si troverebbe ad una mole di lavoro al di fuori della propria portata.

<sup>23</sup> A. TROPEA, *I profili giuridici dell'adempimento*, cit., pag., 814, "qualora l'adempimento collaborativo venisse implementato, magari con successo, solo a favore delle imprese di grandi dimensioni, come previsto

Entrate, la Guardia di Finanza e l’Agenzia delle dogane. Si ricorda infatti che l’unica amministrazione che attua la cooperative compliance risulta essere l’Agenzia delle Entrate<sup>24</sup>, con il grande rischio che un accesso dei militari della Guardia di Finanza<sup>25</sup> presso un contribuente che aderisce all’adempimento collaborativo, possa compromettere il rapporto di “*fiducia*”<sup>26</sup> che il contribuente, per la medesima fattispecie, aveva instaurato con l’Agenzia delle Entrate.

Il contribuente potrebbe trovarsi quindi nella spiacevole situazione di essere sottoposto ad un controllo da parte della Guardia di Finanza, quando in realtà per le medesime situazioni sottoposte a verifica ha optato per il regime di cooperazione rafforzata instaurato con l’ADE. Tutto ciò esige un miglior coordinamento tra le diverse istituzioni che operano i controlli fiscali.

## **1.2. La partecipazione del contribuente: inquadramento generale.**

Gli schemi partecipativi che delineano il rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria (essendo anche essa una pubblica amministrazione) rendono inevitabile un confronto tra diritto amministrativo e tributario. Questo rapporto tra diritto amministrativo e diritto tributario ci consente di comprendere maggiormente le differenze e le specificità insite nella partecipazione del contribuente dinanzi alle azioni dell’amministrazione finanziaria. Le differenze sostanziali fra le due discipline emergono riguardo la discrezionalità dell’azione amministrativa e l’organicità della normativa legislativa a riguardo. In campo amministrativo vi è un agire discrezionale dell’amministrazione pubblica, caratteristica che nel procedimento tributario viene meno a causa del principio di vincolatezza<sup>27</sup> dell’amministrazione finanziaria e della sua potestà impositiva che risulta indisponibile. Oltremodo, confermando che è

---

*dalle attuali disposizioni, e non esteso ad altri contribuenti, l’istituto potrebbe essere percepito dai soggetti esclusi come il “salotto buono del fisco”*

<sup>24</sup> A. TROPEA, *I profili giuridici dell’adempimento*, cit., pag., 814 e ss.

<sup>25</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 815, “*Il rischio è di facile percezione, visto che oltre l’80% degli accessi presso la sede dei contribuenti di grandi dimensioni vengono eseguiti dal Corpo della Guardia di finanza.*”

<sup>26</sup> *Ibidem*, *ivi*, cit., pag., 815.

<sup>27</sup> L. PERRONE, *La disciplina nel procedimento tributario dello stato*, in AA.VV., *Consenso equità e imparzialità nello statuto del Contribuente*, Giappichelli, 2012, pag., 218, “*Il procedimento tributario presentava, infatti, differenze sostanziali rispetto al procedimento amministrativo quali, in particolare, la funzione, l’assenza di una sequenza prestabilita di atti, la mancanza di esercizio di discrezionalità amministrativa (in quanto la funzione impositiva è da ritenere pacificamente come una funzione vincolata)* “. Anche D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente all’attività di accertamento, d’irrogazione delle sanzioni e d’iscrizione a ruolo*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, I, pag., 147.

innegabile che l'azione amministrativa tributaria sia vincolata nella determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'imposta, è doveroso considerare la discrezionalità di alcune fasi del procedimento tributario rinvenibili nel contesto dell'attività conoscitiva e della riscossione, oltre che nel potere sanzionatorio del Fisco.<sup>28</sup> A titolo di esempio sono ravvisabili margini di discrezionalità<sup>29</sup> in una fase pre-accertativa, in cui l'Amministrazione decide come e quale contribuente sottoporre a controllo. Il procedimento amministrativo gode comunque di un campo d'azione più vasto, che in ottica di partecipazione si riflette in una tutela di più "ampio respiro" del privato mediante l'introduzione di diversi interessi e garanzie per il cittadino. In ambito tributario invece le finalità sono le medesime sia per il contribuente che per il Fisco, ossia l'obiettivo<sup>30</sup> determinazione del tributo. Riguardo la seconda differenza invece, ossia la presenza di una disciplina organica o meno riguardo la partecipazione del privato, nel diritto amministrativo vi è la legge 241/1990 Capo III<sup>31</sup>, che declina in maniera precisa e dettagliata tutte le fasi di partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo: comunicazione di

---

<sup>28</sup> M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Edizioni scientifiche italiane, 2018, pag., 65 e ss.

<sup>29</sup> L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012, pag., 233, in cui si precisa che "margini di discrezionalità sono rinvenibili in alcuni peculiari segmenti dell'azione impositiva (si pensi in primo luogo alla scelta del contribuente da sottoporre a controllo e poi alle modalità dell'istruttoria, allo scambio di informazioni fra autorità fiscali, all'accertamento con adesione, alle rateizzazioni, alle misure cautelari ed ai variegati accordi in tema di riscossione, all'annullamento in sede di autotutela ecc.). Si veda anche R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005, p. 113 ss., che riguardo al tema della vincolatezza dell'azione amministrativa tende al superamento della concezione tradizionale, in quanto concepisce un'analisi che dà ampia discrezionalità all'azione dell'amministrazione finanziaria. Ancora R. LUPI, *La Funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS, 2022, pag., 81, specifica che "La valutazione politico-amministrativa discrezionale da parte dell'ufficio tributario sta quindi nell'indirizzare i suoi poteri pubblici nel caso specifico tenendo conto di queste complessive priorità generali, facendosi interprete del proprio ruolo." Sull'ambito della discrezionalità in campo tributario si veda G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, 2012, pag., 15 e ss., "Sebbene la determinazione sostanziale del carico tributario in relazione ai citati canoni di meritevolezza venga riservata al Legislatore, l'Autorità fiscale rimane titolare, in specifici contesti, di un margine ampio, ampissimo di discrezionalità per il soddisfacimento dell'interesse pubblico."

<sup>30</sup> D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente*, cit., pag., 148.

<sup>31</sup> Tra l'altro la medesima legge esclude che il Capo III possa applicarsi ai procedimenti tributari ai sensi dell'art. 13 legge 241/1990 "Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione.

2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano, nonché ai procedimenti previsti dal decreto-legge 15 gennaio 1991, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 1991, n. 82, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 29 marzo 1993, n. 119, e successive modificazioni."

Sul punto, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, pag., 318, in cui chiarisce che la ragione non è quella di esonerare tout court la partecipazione del contribuente nel procedimento tributario, ma di escludere solamente ciò che è delineato nella legge 241/1990 Capo III, riconoscendo l'unicità e la diversità del diritto tributario rispetto a quello amministrativo, tenendo conto delle particolari esigenze del procedimento tributario. Si veda anche Cass., SS.UU. 18 settembre 2014, n. 19667.

avvio del procedimento; diritti del partecipante (diritto di prendere visione degli atti del procedimento e diritto di presentare memorie scritte e documenti), comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza; possibilità di stipulare accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale o in sostituzione di esso. In ambito tributario invece siamo dinanzi ad una disciplina sommaria e frammentata lontana dall'organicità. Le disposizioni presenti fanno capo all' art. 32 comma 1 del D.P.R. 600/1973, in cui si rinviene la possibilità dell'amministrazione finanziaria di interloquire con il contribuente tramite l'invio di questionari, e l'art. 12 comma 7 della legge 212/2000 in cui il contribuente può deporre memorie o effettuare richieste entro sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura. Inoltre è d'obbligo differenziare, nel contesto tributario, la partecipazione del terzo da quella del contribuente sottoposto a controllo. L'amministrazione per raggiungere l'obiettivo della corretta determinazione dell'imponibile ha le facoltà di richiedere ai terzi, mediante l'invio di questionari, l'esibizione di documenti relativi ai rapporti con il contribuente sottoposto a controllo. I terzi in questione possono essere clienti, fornitori, i consulenti che custodiscono le scritture contabili, notai e qualunque altro soggetto che ha intrattenuto rapporti concernenti la fattispecie sottoposta a controllo a cui è stata richiesta la relativa documentazione. In questo caso, la partecipazione indotta dall'amministrazione risulta obbligatoria per il terzo, il quale sarebbe passibile di una sanzione amministrativa pecuniaria<sup>32</sup> nel caso in cui dovesse omettere la propria collaborazione. Di maggiore interesse, ai fini di tale elaborato, risulta la collaborazione del contribuente. Nel nostro ordinamento vi è una molteplicità di situazioni in cui il contribuente si rapporta con l'amministrazione in ottica partecipativa, in quanto tale partecipazione può avvenire in diverse fasi del procedimento, con effetti e conseguenze differenti che il legislatore ha disciplinato. Le varie forme di partecipazione, oltre che nella legge 212/2000, possono individuarsi nelle disposizioni che disciplinano l'istituto dell'accertamento con adesione<sup>33</sup>, nell'accertamento sintetico, nell'accertamento presuntivo riguardo i controlli bancari, nella contestazione preventiva dell'illecito<sup>34</sup> e nella conciliazione giudiziale. E' fisiologico constatare che le diverse fattispecie citate prevedono forme di contraddittorio dissimili l'una dalle altre, e solo in alcune di esse la previsione del contraddittorio risulta obbligatoria<sup>35</sup> per l'amministrazione, il quale invece risulta facoltativo negli accertamenti che

---

<sup>32</sup> D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

<sup>33</sup> Per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 trovano applicazione le norme relative all' "invito obbligatorio", con disciplina contenuta nell'art. 5 ter del D.lgs. n. 218/1997

<sup>34</sup> F. TUNDO, *La partecipazione*, cit., pag., 16-17.

<sup>35</sup> Si tratta dell'art. 6, comma 5, dello Statuto, dell'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in GT-Riv. giur. Trib., 2010, pag., 205.

si basano su indagini finanziarie.<sup>36</sup> Dopo l'avvento dello Statuto del contribuente, in particolare dell'art. 12 comma 7, il contribuente ha visto crescere le proprie tutele difensive, in quanto prima della sua affermazione, egli poteva partecipare all'istruttoria in maniera meramente "*collaborativa*", coadiuvando l'amministrazione solo verso una corretta analisi degli elementi individuati.<sup>37</sup> Grazie invece alla legge Visentini-ter (attualmente non più in vigore), art. 2, comma 39, della legge 17 febbraio 1985, e al suo istituto conosciuto come "*richiesta di chiarimenti*", il ruolo del contribuente andava oltre il semplice "collaboratore" dell'amministrazione, con la possibilità di ottenere chiarimenti e spiegazioni anticipando in qualche modo la fase del contenzioso. Con l'art. 12 comma 7 poi il contribuente ha avuto la possibilità, immediatamente dopo aver subito i controlli dell'amministrazione, di deporre le proprie argomentazioni, effettuare richieste e ottenere chiarimenti riguardo le conseguenze sulla propria sfera privata e patrimoniale, entro sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di indagine. Dopo questo breve excursus temporale è opportuno classificare i diversi tipi di partecipazione che il contribuente instaura con l'amministrazione. Si vuole distinguere, secondo la dottrina, la partecipazione in conoscitiva, collaborativa e difensiva. Questa tripartizione è necessaria in quanto individua diversi livelli di coinvolgimento del contribuente, enucleando un'ideale graduazione delle modalità di partecipazione, secondo parametri qualitativi e di intensità. La modalità più elementare e basilare sarà di tipo meramente "conoscitivo". Con essa il singolo, a seguito di idoneo stimolo da parte dell'Amministrazione (è assai improbabile che in tale ipotesi l'iniziativa sia del contribuente), apporta elementi puramente informativi e/o documentali, privi di qualsiasi elaborazione personale. La modalità collaborativa invece risulta maggiormente articolata, attraverso la quale il contribuente potrà somministrare all'amministrazione documenti e informazioni con la propria interpretazione e analisi di ciò che gli è stato richiesto. Infine, la modalità più strutturata di partecipazione del contribuente al procedimento consiste nella partecipazione "difensiva", mediante la quale questi, con uno sforzo più intenso, introduce elementi valutativi più articolati nonché argomentazioni in diritto, precedenti giurisprudenziali, al fine di convincere l'Amministrazione della correttezza del proprio comportamento e della fondatezza delle scelte effettuate. I tre diversi tipi di partecipazione si contraddistinguono anche per l'obbligatorietà o meno di partecipazione del singolo nei confronti dell'amministrazione. Infatti se nello stadio conoscitivo vi sono caratteri di obbligatorietà, come per esempio la risposta ai questionari inviati dall'amministrazione al contribuente, vi

---

<sup>36</sup> Si veda F. TUNDO, *La partecipazione*, cit., pag., 20.

<sup>37</sup> L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. Trib., 2000, I, pag., 14.

sono anche circostanze in cui il contribuente non è obbligato ad essere partecipe: si pensi alla richiesta di documenti già in possesso dell'amministrazione. In tal caso il contribuente non è obbligato a rispondere, in quanto l'amministrazione dovrebbe evitare di reiterare richieste in base all'art. 6 comma 4 della legge 212/2000. Oltremodo non vi è propedeuticità nelle modalità di partecipazione in quanto la partecipazione collaborativa o difensiva possono instaurarsi anche senza essere passati da quella conoscitiva (si pensi ad esempio ai controlli a tavolino). Dopo tale breve disamina si può entrare nel dettaglio dei diversi tipi di partecipazione del contribuente nella verifica tributaria.

### ***1.2.1. La partecipazione conoscitiva.***

La partecipazione conoscitiva risulta la modalità meno strutturata<sup>38</sup> nell'ambito partecipativo tra contribuente e amministrazione finanziaria, ma ha la caratteristica dell'obbligatorietà. Tale fattispecie obbliga il contribuente ad essere collaborativo con l'amministrazione ottemperando alle sue richieste, nel rispetto del principio di collaborazione e buona fede. In termini pratici il contribuente dovrà rispondere ai questionari inviati dall'amministrazione, o alla richiesta di documenti fiscalmente rilevanti per l'istruttoria messa in atto. L'assolvimento di tali richieste comporta la definizione di tale tipo di partecipazione, in cui l'amministrazione ha come fine quello di essere a "conoscenza" delle circostanze e situazioni inerenti alla sfera del contribuente, raccogliendo dati e informazioni indispensabili per la corretta definizione del tributo. Risulta sintomatico che il modello conoscitivo presenta un impulso iniziale dato dall'amministrazione, non contemplando l'innescio<sup>39</sup> da parte del contribuente. Per essere più espliciti, ogniqualvolta che il contribuente fornisca di sua sponte un documento o un'informazione, o ottemperi ad una richiesta dell'amministrazione non caratterizzata dall'obbligatorietà, sicuramente non ci si trova all'interno del modello conoscitivo.<sup>40</sup> Il carattere di obbligatorietà si estrinseca in base al principio di collaborazione e buona fede, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, e la sua violazione comporta, come vedremo in maniera approfondita successivamente, l'attivarsi dell'istituto delle preclusioni probatorie, oltre che alle sanzioni amministrative in base all'art. 9, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Tale peculiarità, che connota l'inderogabilità della partecipazione

---

<sup>38</sup> F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, 2013.

<sup>39</sup> *Idem*, *ivi*, cit., pag., 129 e ss.

<sup>40</sup> *Ibidem*, *ivi*, cit., pag., 130. Infatti, se il contribuente, non obbligato, apporta un documento o un'informazione, è intuibile che il suo fine è quello difensivo, che si discosta dal modello conoscitivo.

rispetto alle altre modalità descritte, non può in ogni modo trovare applicazione generale. Vi sono infatti diverse fattispecie che escludono tale obbligatorietà, le quali costituiscono elemento rivelatore<sup>41</sup> di un complesso di diritti che si innestano nel sistema dei poteri istruttori. Dal divieto della *fishing expedition*, all'impossibilità di chiedere al contribuente documenti già in possesso dell'amministrazione fino a richieste che devono essere dotate del carattere di possibilità, escludendo quindi le richieste che non possono essere esaudibili. Quanto ciò detto comporta il rilevarsi di due constatazioni che delineano il carattere di tale modello conoscitivo.<sup>42</sup> In tale modalità, il rapporto tra contribuente e amministrazione risulta necessariamente subordinato<sup>43</sup>, il contribuente infatti deve "obbedire" alle richieste dell'amministrazione per il raggiungimento conclusivo della fase istruttoria, tramite il reperimento di documenti e informazioni. La seconda implicazione invece è inerente alla collocazione temporale, ossia dove è situata, all'interno dell'istruttoria, tale partecipazione conoscitiva. È fisiologico, a rigore di logica, che tale attività conoscitiva si ponga in una fase iniziale dell'istruttoria, in cui l'amministrazione raccolga le informazioni necessarie per analizzare in maniera adeguata la posizione del contribuente. Tuttavia, non si può escludere, che tale modalità possa anche trovare spazio in una fase secondaria, in cui l'amministrazione, magari carente di alcune informazioni documentali indispensabili, interpelli il contribuente per delucidazioni o richieste di documenti specifici. Risulta comunque chiaro che tale confronto non può essere irragionevolmente "lungo" o reiterato<sup>44</sup>, anche perché, oltre ad evidenziare un'inefficienza dell'azione amministrativa, i funzionari non possono richiedere documenti già in loro possesso<sup>45</sup>, o comunque devono rispettare la globalità della richiesta amministrativa.

### ***1.2.2. La partecipazione collaborativa: osservazioni e rilievi.***

Dopo aver affrontato la partecipazione più elementare, in cui il contribuente si limita a fornire all'amministrazione i documenti richiesti senza dare una propria interpretazione che possa connotare un atteggiamento difensivo, è opportuno considerare un'altra modalità di confronto con l'amministrazione all'interno dell'istruttoria partendo dalla previsione dell'art. 12 comma 4 dello Statuto dei diritti del contribuente "*Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e*

---

<sup>41</sup> Idem, *La partecipazione*, cit. pag., 58.

<sup>42</sup> Ibidem, *Procedimento*, cit., pag., 134.

<sup>43</sup> Op. cit., pag., 133, in cui viene definita "servente".

<sup>44</sup> Op. cit., pag., 134.

<sup>45</sup> All'art. 6, comma 4 legge 212/2000.

*del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*". Dalla disposizione qui riportata si può notare una forma di partecipazione dalle caratteristiche diverse<sup>46</sup> rispetto a quella affrontata in precedenza. Le caratteristiche che la contraddistinguono sono insite all'interno dei termini "osservazioni e rilievi", volendo significare, con tale espressione, la possibilità del contribuente di fornire oltre alle documentazioni richieste in via obbligatoria, anche informazioni e dossier aggiuntivi, che possano inquadrare ancor meglio la propria posizione all'interno dell'istruttoria, coadiuvando per certi versi l'azione dell'amministrazione<sup>47</sup>. Sostanzialmente il contribuente può addurre le proprie considerazioni (che devono trovare adeguata verbalizzazione nel processo verbale) riguardo il processo di verifica compiuto dai funzionari, oltre a richiedere delucidazioni relative alle prime contestazioni che i verificatori gli pongono, potendo in tal senso esibire elementi di valutazione che possano "modificare" l'operato dei funzionari. Infatti, nonostante l'art. 6 comma 4 non ponga in capo ai funzionari un obbligo sostanziale di instaurare un contraddittorio con il contribuente, sono solo tenuti a descrivere in ordine cronologico tutte le attività compiute nel processo di verifica, è tuttavia auspicato ed auspicabile un atteggiamento di collaborazione e di "apertura" da parte dei verificatori, in quanto apporterebbe benefici consistenti all'intera attività istruttoria<sup>48</sup>, oltre ad essere rinvenibile nei principi che caratterizzano il rapporto tra contribuente e amministrazione. Può essere di rilevante importanza affrontare il valore probatorio dei processi verbali redatti dai funzionari. Essi, essendo stilati da pubblici ufficiali sono considerati, necessariamente, atti pubblici<sup>49</sup>. Ai sensi dell'art. 2700 c.c. fanno piena prova fino a querela di falso della loro provenienza dal pubblico ufficiale che li ha formati e degli atti o fatti avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.<sup>50</sup> In dottrina<sup>51</sup> sembra inequivocabile che le affermazioni del contribuente insieme alle sue dichiarazioni possano assumere un valore meramente stragiudiziale, quindi non confessorio, anche se il più delle volte la giurisprudenza ha attribuito grande rilevanza alle dichiarazioni del contribuente, reputandole vere e proprie confessioni.<sup>52</sup> In alcuni casi anche l'inerzia del contribuente, ossia il suo silenzio, ha condotto la Corte ad attribuire a tale

---

<sup>46</sup> F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit., pag., 135.

<sup>47</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 135.

<sup>48</sup> Si veda per maggiori approfondimenti sul tema F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit.

<sup>49</sup> F. MOSCHETTI, *I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?* in *Rass. Trib.*, 1979, I, pag., 65

<sup>50</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag., 497.

<sup>51</sup> Per approfondimenti sul tema A. GIORGIANNI, *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?*, in *Riv. dir. Trib.*, 2005, II, 164 ss.; A. MARCHESELLI, *Il principio di "buona fede" e gli effetti dell'acquiescenza del contribuente durante il rilievo dei dati utili all'elaborazione delle percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. Trib.*, 2005, II, 1315 ss.

<sup>52</sup> Cass., 17 settembre 2009, n. 20009; Id., 26 maggio 2008, n. 13482; Id., 25 maggio 2007, n. 12271; Id., 11 gennaio 2006, n. 309.

atteggiamento un valore confessorio, così come riportato dalla sentenza della Corte di Cass., 26 gennaio 2004, n. 1286 “*La partecipazione alle operazioni di verifica senza contestazioni, equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati. Non occorre per questo una accettazione espressa, ma solo la mancanza di contestazioni. Se [il contribuente] avesse avuto qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica il contribuente avrebbe dovuto, e potuto, formulare immediatamente, seduta stante, il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni fossero riportate sul verbale. Oppure, in caso di rifiuto da parte dei verbalizzanti di porle a verbale, comunicare immediatamente, per iscritto, la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni. In realtà le contestazioni sulle modalità di esecuzione delle operazioni dell'accertamento sono tardive e sostanzialmente generiche*”. Appare contraria la dottrina<sup>53</sup> a tale affermazione della Suprema Corte, in quanto oltre a non riconoscere il diritto al silenzio, connota alla possibile inerzia del contribuente un carattere confessorio. Infatti si ritiene che l'omissione e il silenzio del contribuente a fronte di valutazioni logico-giuridiche esposte dai verificatori non debbano assumere alcun valore confessorio. Tale principio deve valere anche per le risposte che il contribuente ha fornito di sua sponte dinanzi a richieste e domande tecnico-giuridiche dei funzionari.

### ***1.2.3. La partecipazione di carattere difensivo.***

Trattati i modelli partecipativi nella fase iniziale dell'istruttoria, in cui il contribuente è estromesso dalla qualifica e dalla quantificazione del presupposto d'imposta, è opportuno analizzare la modalità di “vero” coinvolgimento del contribuente, ossia quando il soggetto passivo si trova dinanzi al momento di effettiva esecuzione del procedimento accertativo, adducendo le proprie ragioni difensive. La partecipazione del contribuente con finalità difensive consta di tutti gli istituti che l'ordinamento mette a disposizione del contribuente per giungere ad una determinazione dell'*an* e del *quantum*<sup>54</sup> dell'imponibile più corretta e veritiera possibile. Tali istituti sono figli dei principi di collaborazione e buona fede, e della sempre più attuale volontà di voler mettere al centro del procedimento il rapporto contribuente-amministrazione. Affinché tale partecipazione possa essere definitiva difensiva, l'amministrazione deve aver già individuato le contestazioni da porre al contribuente, che d'altro canto deve aver rintracciato la propria linea difensiva in base alle contestazioni

---

<sup>53</sup> Per approfondimenti sul tema si rinvia a F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit.

<sup>54</sup> D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente*, cit., pag., 150.

dell'amministrazione. Senza tali peculiarità la partecipazione finirebbe per essere di tipo conoscitivo-collaborativo.

Oltremodo, rispetto alle tipologie affrontate in precedenza, la partecipazione difensiva non impone al soggetto un obbligo di partecipazione, non scaturendo alcuna preclusione in caso di omessa collaborazione e partecipazione. Invero, è l'Amministrazione che è rivestita dall'obbligo di invitare il contribuente ad un confronto, e quest'ultimo ha la mera facoltà di parteciparvi o meno.<sup>55</sup>

La partecipazione del contribuente implica, dal lato dell'amministrazione, considerare le deduzioni difensive del soggetto passivo, motivando nell'atto conclusivo tali constatazioni.

Le prime tipologie di partecipazione dal carattere difensivo hanno trovato spazio nel campo degli accertamenti forfettari, in cui si può individuare la disciplina degli accertamenti fondata sugli studi di settore<sup>56</sup>, il cui art. 10 comma 3 bis della legge n. 146 del 1998 prevede che *“l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*. Il contribuente in questo caso ha la possibilità di non vedersi applicata la disciplina degli studi di settore se durante il contraddittorio riesce a dimostrare attraverso documenti e presunzioni che il proprio scostamento non sia dovuto a fattispecie elusive.<sup>57</sup> L'importanza del contraddittorio in riferimento agli accertamenti forfettari<sup>58</sup> è stata stabilita dalla sentenza della Cass. SS.UU. n. 26635 del 18 dicembre 2019 *“(omissis) è il contraddittorio - previsto espressamente dall'art. 10, L. n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 409, lett. b), L. n. 301 del 2004, e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dalla espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229 del 2006), e dalla prassi amministrativa - l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.”* Continua affermando l'importanza del contraddittorio anche nel

---

<sup>55</sup> Art. 12 comma 7 legge 212/2000 *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

<sup>56</sup> Nonostante gli studi di settore siano stati sostituiti dagli “ISA” (Indicatori sintetici di affidabilità) mediante D.lg. n. 50 2017, si è ritenuto doveroso descrivere tale disciplina in funzione della loro importanza in merito al principio del contraddittorio, riconosciuto successivamente anche dalla giurisprudenza.

<sup>57</sup> Secondo la Cass., 21856/2011, in Boll. Trib., 2012, pag., 551 ss., con nota di F. BRIGHENTI, spetta al contribuente in sede di contraddittorio provare i motivi della non applicabilità degli studi di settore, con obbligo per l'amministrazione di motivare il proprio atto impositivo in base alle ragioni per le quali le considerazioni del contribuente sono state inasudite. Tutto ciò a pena di nullità dell'avviso di accertamento.

<sup>58</sup> Sull'importanza del contraddittorio nell'ambito degli accertamenti forfettari M. BEGHIN, *Studi di settore, automatismi accertativi e motivazione della rettifica*, in Riv. giur. Trib., 2009, V, pag. 452-456.

rispetto dei principi costituzionali “...altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano più agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono i sistemi di accertamento per standard (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi sta, da un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra standard e ricavi dichiarati, un automatismo dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53 Cost.; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un contraddittorio preventivo, che consente di adeguare il risultato dello standard alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale fase processuale, la più ampia facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito “. È doveroso rammentare che dal 2019 gli studi di settore sono stati aboliti, lasciando spazio agli “Indicatori sintetici di affidabilità”<sup>59</sup> (ISA). Rispetto ai “vecchi” studi di settore, che avevano la finalità di calcolare in maniera quanto più veritiera i ricavi di operatori economici facenti parte di un determinato settore economico, gli ISA hanno il compito di stimolare l'emersione spontanea<sup>60</sup> del reddito imponibile sempre nell'ottica di un rapporto “dialogico” tra fisco e contribuente. Infatti suddetti indicatori sintetici permettono ai contribuenti che raggiungono livelli di affidabilità fiscale elevata (scala di valori da 1 a 10) di accedere a diverse garanzie premiali, quali per esempio la riduzione dei termini di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria o l'esclusione di alcuni tipi di controllo.<sup>61</sup> Nonostante l'abolizione degli studi di settore, rimane comunque salvo il contraddittorio preventivo da effettuare prima dell'emissione di un avviso di accertamento induttivo basato sugli ISA ex art. 9-bis comma 16 del D.lg. n. 50/2017.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> D.lg. n. 50/2017.

<sup>60</sup> G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, CEDAM, 2021, pag., 241.

<sup>61</sup> Per una descrizione dell'istituto si faccia riferimento a S. BALDASSARE, *La nuova frode fiscale*, CEDAM, 2021, pag., 294.

<sup>62</sup> G. ANTICO, *Necessità o meno dell'invito a comparire se l'accertamento si discosta dal p.v.c.*, in *Fisco*, 2022, XVI, pag., 1510., anche G. FERRANTI, *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell'Agenzia*, in *Fisco*, 2020, IXXX, pag., 2814, A. ZAPPI, *ISA: Le zone d'ombra riducono l'appel dell'adeguamento*, in *Fisco*, 2020, I, pag., 14.

Il contraddittorio è inoltre previsto per gli accertamenti forfettari “sintetici”.<sup>63</sup> Il Decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, modificando l’art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, ha espresso con chiarezza il carattere di obbligatorietà<sup>64</sup> del contraddittorio, in quanto la sua mancata attivazione comporterebbe la nullità dell’atto di accertamento notificato. Altre forme di partecipazione alla fase istruttoria denotate da un marcato carattere difensivo sono sicuramente quelle previste dall’art. 10 bis della legge n. 212/2000 e quelle normate dall’art. 12 comma 7 della legge n. 212/2000.

La partecipazione difensiva dell’art. 10-bis<sup>65</sup>, riguardo particolari condotte elusive, risulta sicuramente una delle forme difensive più articolate e strutturate. Vi è infatti l’obbligo da parte dell’amministrazione di rendere effettivo il contraddittorio, pena nullità dell’accertamento notificato, come disposto dall’art. 10-bis comma 6 “*Senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l’abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.*” La richiesta di chiarimenti, si intende, non può essere di carattere esplorativo<sup>66</sup>, poiché l’amministrazione deve aver già raccolto le proprie considerazioni riguardo l’eventuale condotta elusiva del contribuente. Sostanzialmente l’amministrazione mediante il contraddittorio procedimentale cercherà di vedersi confermate, o disattese, le proprie ragioni sul comportamento fiscalmente rilevante del soggetto sottoposto a controllo. Oltretutto l’amministrazione deve motivare<sup>67</sup> la propria posizione rispetto alle osservazioni e ai rilievi che il contribuente ha rilasciato durante il contraddittorio, adducendo le proprie considerazioni in merito.<sup>68</sup>

L’altra forma di partecipazione difensiva è quella disciplinata dall’art. 12 comma 7, in cui il contribuente, dopo la consegna del verbale redatto dai funzionari (processo verbale di constatazione), ha la possibilità entro sessanta giorni di chiedere chiarimenti e presentare rilievi riguardo il controllo subito. L’atto impositivo emanato prima dello scadere dei sessanta

---

<sup>63</sup> D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente*, cit., pag., 158 e ss.

<sup>64</sup> Con Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E, l’Agenzia delle entrate ha affermato l’importanza del contraddittorio negli accertamenti sintetici in quanto “*elemento essenziale del procedimento*”. Anche F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit., pag. 366 in cui conferma il carattere obbligatorio dell’istituto.

<sup>65</sup> Accertamenti basati sul potere di disconoscimento dei vantaggi tributari derivanti da condotte elusive.

<sup>66</sup> M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 216.

<sup>67</sup> Art. 10-bis comma 8 “*Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l’atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.*” Definita “*motivazione rafforzata*” o “*contraddittorio rafforzato*”.

<sup>68</sup> Inoltre, nel caso in cui il termine di decadenza per la notifica dell’atto di accertamento sia incombente, è previsto che il termine sia necessariamente prorogato in per far sì che tra la data di richiesta di chiarimenti, e il termine in cui decade l’azione impositiva ci sia sempre uno spazio temporale di sessanta giorni.

giorni comporterebbe la nullità dello stesso, salvo i casi di particolare e motivata urgenza. In dottrina e in giurisprudenza, ci torneremo ampiamente a posteriori, vi è un fitto dibattito riguardo il carattere obbligatorio di tale norma, oltre che al suo campo di applicazione. Un'ultima partecipazione del contribuente nello svolgimento della fase istruttoria è ravvisabile nel c.d. "invito obbligatorio" divenuto effettivo per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. La normativa è situata all'interno dell'art. 5-ter<sup>69</sup> del D.lgs. n. 218/1997 inerente al procedimento di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale. L'obiettivo della disciplina è quello di alleggerire la fase del contenzioso, evitare il dilungarsi del processo e di incassare più rapidamente le somme definite durante il contraddittorio con il contribuente. L'amministrazione, prima della notifica dell'atto impositivo, deve invitare<sup>70</sup> il contribuente presso i propri uffici, pena invalidità<sup>71</sup> dell'avviso di accertamento, per dare avvio al contraddittorio. Tale articolo si applica solo ai controlli a tavolino, in quanto dice esplicitamente la norma che "L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento". Inoltre la disciplina vede il suo campo applicativo restringersi a causa della sola applicazione agli accertamenti "globali", estromettendo dunque quelli "parziali". Tale estromissione comporta un campo d'azione abbastanza ristretto a causa dell'uso frequente<sup>72</sup> degli accertamenti parziali da parte

---

<sup>69</sup> Art. 5-ter D.lgs. 218/1997- 1) *L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.* 2) *Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

3) *In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.* 4) *In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.* 5) *Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.*

6) *Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.*

<sup>70</sup> L'amministrazione può comunque omettere di invitare il contribuente "in casi di particolare urgenza, specificatamente motivata, oppure quando vi sia fondato pericolo per la riscossione" M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 273.

<sup>71</sup> L'invalidità viene declinata in base alla prova di resistenza riportata dal contribuente. Ossia egli deve dimostrare che qualora l'invito gli fosse stato rivolto l'esito del procedimento sarebbe stato diverso, in quanto avrebbe potuto incidere sulle fattispecie alla base delle pretese impositive.

<sup>72</sup> M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2020, pag., 273.

dell'amministrazione rispetto a quelli globali, in quanto ciò le consente di poter reiterare la propria potestà accertativa, cosa che non potrebbe compiere invece con l'emissione dell'accertamento "globale". Descritti gli istituti in cui l'ordinamento disciplina il contraddittorio endoprocedimentale, ci si appresta ad affrontare la problematica forse più rilevante sul tema del contraddittorio, ossia la presenza o meno di un principio generale che obblighi l'amministrazione ad avviare un "confronto" procedimentale ogniqualvolta debba notificare un atto impositivo.

### **1.3. Principio del contraddittorio: fundamenta nazionali e comunitarie.**

Ancor prima di entrare nel dibattito riferibile al principio generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale, è buona norma, per inquadrare nel dettaglio l'oggetto della disputa, analizzare i principi che sono alla base del diritto di difesa e quindi del contraddittorio in ambito tributario. Non si rinviene, come già detto in precedenza, un principio generalizzato del principio al contraddittorio in ambito tributario, proprio per questo la dottrina si è interrogata a lungo su quali fossero i riferimenti a livello costituzionale e comunitario sui quali basare le proprie considerazioni sulla necessità di rendere cogente la previsione del contraddittorio in ambito procedimentale. L'art. 111 Cost. prevede senza ombra di perplessità tale principio, fissando le regole basilari del giusto processo, stabilendo l'inderogabilità del diritto al contraddittorio, oltre a considerare un'adeguata durata del processo e la necessità di motivare i provvedimenti di carattere giurisdizionale. Nella carta costituzionale è ben presente un espresso richiamo al diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost in cui si stabilisce che "*la difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado di procedimento*" in cui appare di rilevanza fondamentale rimarcare la locuzione in *ogni stato e grado di procedimento*, espressione che consoliderebbe le basi di un contraddittorio in sede procedimentale. Un altro principio costituzionale che può essere richiamato è quello insito nell'art. 97 della Carta Costituzionale, definito come il principio del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione. Secondo tale principio costituzionale l'azione dell'amministrazione deve ponderare gli interessi pubblici e privati secondo un adeguato equilibrio che contemperi la lealtà e l'efficienza organizzativa. All'interno di tale principio la dottrina ha ravvisato l'imminente diritto al contraddittorio, secondo cui la ponderazione degli interessi pubblici e privati senz'altro si fonda. In effetti il principio del contraddittorio potrebbe equilibrare gli interessi in gioco tra contribuente e amministrazione, garantendo l'imparzialità dell'azione amministrativa. Si rende necessario comunque evidenziare che l'art. 97 non esprime in

maniera chiara e concisa la tutela del diritto al contraddittorio all'interno dei procedimenti amministrativi.<sup>73</sup> Secondo alcuni, il principio del contraddittorio lo si può intravedere anche nell'art. 53 Cost<sup>74</sup>., in quanto in riferimento alla corretta individuazione della capacità contributiva, sarebbe opportuna una fase dialogica tra amministrazione e contribuente. Riguardo all'art. 53 Cost. non mancano però critiche riguardo al suo "utilizzo improprio" in quanto si ritiene che sia stato decontestualizzato rispetto all'intenzione originale del legislatore.<sup>75</sup> Rimanendo nell'ordinamento interno, un riconoscimento sostanziale del contraddittorio procedimentale è avvenuto grazie allo Statuto dei diritti del Contribuente con l'art. 12 comma 7, che ha consentito, come già si diceva nei paragrafi precedenti, al contribuente di deporre le proprie memorie e richieste entro sessanta giorni dalla chiusura della verifica dopo il processo verbale di constatazione. A tal proposito la dottrina risulta divisa sull'ambito di applicazione di tale postulato. Per alcuni<sup>76</sup> il principio dettato dall'art. 12 comma 7 si applica indistintamente dal tipo di controllo, in ufficio, ossia a tavolino, oppure presso il contribuente attraverso le verifiche sul luogo, ritenendo che un principio di tale portata debba essere garantito ogniqualvolta che ci sia un contatto tra Amministrazione e contribuente.<sup>77</sup> Diversamente<sup>78</sup> invece si ritiene che il confronto pre-atto impositivo debba essere instaurato solamente dopo la consegna del processo verbale di constatazione, (che avviene alla fine dei controlli presso il contribuente, nell'ambito degli accessi, ispezioni e verifiche) con la conseguenza che in mancanza di quest'ultimo verrebbero meno le garanzie a tutela del contribuente poste dal contraddittorio. È quindi sorta la discussione in ambito di obbligatorietà del processo verbale di constatazione anche nel caso in cui i controlli vengano svolti non presso il contribuente, ma bensì in ufficio. Su tale tema la giurisprudenza ha però ribadito che il processo verbale deve essere redatto esclusivamente nel caso in cui l'istruttoria si svolga presso il contribuente, non contemplando l'ipotesi del p.v.c. nella circostanza dei controlli in ufficio. Tale considerazione è stata effettuata facendo leva sulla struttura e

---

<sup>73</sup> F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit.

Sull' art. 97 Cost. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, V, 2013, pag., 1137.

<sup>74</sup> A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., pag., 13.

<sup>75</sup> In tal senso R. LUPI, *La funzione amministrativa*, cit., pag., 46-47, in cui riguardo al principio di capacità contributiva disciplinato dall'art. 53 Cost. spiega " *Essa infatti viene collocata un po' dappertutto, come un prezzemolo tributario, riferendola al regime fiscale della famiglia, dell'ambiente, a raffinati dettagli tecnici sulla determinazione ragionieristica dei presupposti economici d'imposta, e altri estranei alle preoccupazioni dei Costituenti*".

<sup>76</sup> G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. Trib.*, 2012, I, pag., 614 ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in *AA.VV.*, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., pag., 406 ss.

<sup>77</sup> G. MARINI - S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, IV, pag., 818 e ss.

<sup>78</sup> L. SALVINI, *La nuova partecipazione*, cit., pag., 15.

articolazione dell'art. 12 della legge 212/2000 che è orientato in maniera equivocabile sul versante delle verifiche fiscali presso il contribuente. L'interpretazione adottata dalla giurisprudenza<sup>79</sup> non sembra comunque essere in linea da ciò che è stabilito dall'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, in cui si prevede che *“le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono contestate mediante processo verbale”*, in base a tale norma il processo verbale dovrebbe sempre essere elevato<sup>80</sup>, così facendo il contraddittorio sarebbe obbligatorio sia per i controlli in ufficio che per quelli attuati attraverso gli accessi nella sede o domicilio del contribuente. In riferimento ai principi di carattere comunitario l'art. 41 comma 2, lettera *a* della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea sancisce che *“ogni persona deve essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le possa arrecare pregiudizio”*. Tale principio, in base all'art. 6 TUE come modificato dal trattato di Lisbona, dovrebbe avere un valore giuridico vincolante in tutti gli ordinamenti europei, inoltre la medesima Carta dei diritti fondamentali vincolerebbe l'amministrazione nostrana anche in base all'art. 1 della legge 241/1990, ritenuto applicabile anche in ambito tributario. Un altro principio, a tutela del diritto di difesa e contraddittorio, è contenuto nell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia delle libertà fondamentali e dei diritti dell'uomo<sup>81</sup>, nonostante siano sorti dubbi dottrinali riguardo l'estensione della norma al processo tributario. Tali perplessità sono state risolte dalla constatazione che la mancata estensione dell'art. 6 al procedimento tributario avrebbe significato un disconoscimento generale del principio comunitario.

### ***1.3.1. La giurisprudenza comunitaria e i riflessi sul contraddittorio.***

Il principio del contraddittorio gode di minori incertezze nella giurisprudenza comunitaria, in quanto a livello generalizzato si esprime una tutela sostenuta del diritto di difesa e quindi anche del principio al contraddittorio. Il contraddittorio endoprocedimentale ha trovato infatti la propria conferma nella rinomata sentenza del 18 dicembre 2008 della Corte di Giustizia

---

<sup>79</sup> Cass. SS.UU. 9 dicembre 2015, n. 24823.

<sup>80</sup> A tal proposito M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 272.

<sup>81</sup> Anche se l'articolo esaminato è riferibile solo in ambito giudiziario, le garanzie previste dal citato art. 6 possono essere estese anche ad alcuni procedimenti amministrativi in riferimento alle sanzioni tributarie (Sent. 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01 – caso *Jussila*, A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Giur. Trib.*, 2007, V, pag., 389 ss. In tal senso R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., pag., 646-647, ritiene che i principi generali del giusto processo sanciti dall'art. 6 della Convenzione siano applicabili anche all'istruttoria tributaria e che quindi la partecipazione in chiave difensiva trovi fondamento anche nell'art. 6 della Convenzione.

europea nella causa C-349/07152, denominata *Sopropé*<sup>82</sup>, la quale ha così enunciato “*il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente*”. In questa sentenza la Corte ha sancito che i soggetti interessati devono essere messi in condizione di opporre le proprie ragioni e il loro punto di vista sulle fattispecie cui l’amministrazione pone le proprie fondamenta, riconoscendo un termine sufficiente affinché tale diritto sia effettivamente esercitabile. In tale contesto l’amministrazione è investita dell’obbligo di giustificare e motivare l’atto di accertamento in base anche ai rilievi posti dal contribuente, tutto ciò in un’ottica di dare effettiva attuazione del contraddittorio endoprocedimentale, oltre a definire una concreta realizzazione del principio di “buona amministrazione” in base ai dettami comunitari.<sup>83</sup> Quanto ciò detto, non sarebbe più sufficiente una tutela solo in ambito giurisdizionale, poiché il coinvolgimento del contribuente in fase procedimentale, in base a tale sentenza, risulta una necessità inderogabile.

La seconda sentenza che ha sancito il principio immanente del contraddittorio procedimentale è la sentenza *Kamino*<sup>84</sup> del 3 luglio 2014 nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13 della Corte di Giustizia Europea, in cui la giurisprudenza comunitaria definisce in maniera perentoria l’esigenza del contraddittorio endoprocedimentale in tutte le fattispecie in cui l’Amministrazione assume un provvedimento lesivo nei confronti del contribuente<sup>85</sup>, in modo tale da consentire al soggetto passivo di dimostrare in maniera concreta le proprie giustificazioni a riguardo. Le due sentenze pongono la propria attenzione sull’esigenza del contraddittorio anche nel caso in cui non ci fosse una normativa specifica, e su un secondo aspetto, forse più rilevante: ossia che i giudici nazionali devono considerare la possibilità di annullare la propria decisione in caso di mancata presenza del contraddittorio, se il contribuente dimostra che da tale mancanza ha subito lesioni al proprio diritto di difesa.

---

<sup>82</sup> C.G.U.E., 18 dicembre 2008, causa 349/07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 580 con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*; e in *Riv. giur. Trib.*, 2009, pag., 210 ss. con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

<sup>83</sup> In tal senso D. CONTE, “*Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l’occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*”, in *Riv. Dir. Trib.* 2014, V.

<sup>84</sup> Per un approfondimento fattuale della Sentenza si rimanda a A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2004, XXXIII pag. 2536.

<sup>85</sup> G. MARINI - S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, cit.*, pag. 818 e ss.

Chiarendo tale concetto, si tratta dell'introduzione della c.d. "*prova di resistenza*", in cui il contribuente deve dimostrare, in concreto, che qualora avesse avuto la possibilità di avere un confronto con l'amministrazione prima della notifica dell'atto, l'esito del procedimento sarebbe stato differente. Tale concetto, ossia l'introduzione della prova di resistenza, è stato successivamente "trasportato" nel diritto interno. Di portata più recente è senza dubbio la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 16 ottobre 2019, nella causa *Glencore Agriculture Hungary Kft C-189/2019*<sup>86</sup> in merito alle frodi IVA, in cui si affermano rilevanti principi a tutela del contribuente. Nel caso di specie il Fisco ungherese aveva negato il diritto alla detrazione dell'IVA poiché secondo le sue considerazioni il contribuente "*sapeva, o avrebbe dovuto sapere*" che le operazioni messe in atto con i propri fornitori si incuneavano in una frode IVA. L'accertamento emesso nei confronti del contribuente (la società *Glencore*), si basava su prove acquisite in procedimenti penali e amministrativi relativi ai fornitori della società medesima, nei quali la *Glencore* non ha presenziato. La società, dopo il rigetto del ricorso, ha contestato dinanzi al tribunale amministrativo e del lavoro, la violazione del diritto ad avere un processo equo e giusto ai sensi dell'art. 47<sup>87</sup> della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, in quanto l'amministrazione ungherese aveva emesso i propri provvedimenti in base a prove acquisite in processi in cui la *Glencore* non aveva preso parte, con violazione quindi del principio del contraddittorio.

Il tribunale amministrativo e del lavoro ungherese conferma i principi esposti dalle sentenze *Sopropè* e *Kamino*, ribadendo la necessità di attivare il contraddittorio preventivo nel rispetto del principio del diritto ad "essere sentiti", oltre ad imporre all'amministrazione l'obbligo di motivare l'atto impositivo in modo dettagliato anche in base anche alle deduzioni del contribuente. La sentenza *Glencore* compie però un ulteriore passo in avanti stabilendo il diritto inderogabile di accesso agli atti di qualunque procedimento da cui il Fisco ha assunto elementi fondanti le pretese impositive, ciò comporta che il contribuente non può essere limitato al contraddittorio solo nel suo procedimento, avendo la possibilità e il diritto di instaurare un contraddittorio anche nei procedimenti correlati.

Con questa pronuncia il diritto di accesso si "*affianca*"<sup>88</sup> al diritto al contraddittorio, sancendo la nullità dell'atto impositivo notificato al contribuente in mancanza di confronto endoprocedimentale inerente a tutte le prove che l'amministrazione ha inserito a fondamento delle proprie interpretazioni impositive. La Corte aggiunge inoltre che il giudice deve poter

---

<sup>86</sup> Per un'analisi approfondita dei fatti in causa si rimanda a G. MERONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti "connessi"*, in Dir. prat. Trib. Int., 2020, II, pag.,741 e ss.

<sup>87</sup> A. COMELLI, *I diritti della difesa in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'etre entendu" e il diritto ad un processo equo*, in Dir. prat. Trib., 2020, IV, 1315 e ss.

<sup>88</sup> G. MERONE, *Diritto al contraddittorio*, cit., pag.,741 e ss.

valutare la modalità di acquisizione delle prove nei processi terzi e correlati, oltre ad analizzare l'esito di tali procedimenti che possono modificare le sorti del ricorso proposto. Tutto ciò nel rispetto del principio della parità delle armi e del giusto processo, in quanto sarebbe iniquo fondare gli atti impositivi su prove acquisite in altri processi dei quali l'esito non è ancora definitivo. Le sentenze fin qui esaminate, in applicazione dei principi comunitari, hanno avuto dei riflessi giurisprudenziali anche nel diritto interno riguardo l'art. 12 comma 7 dello Statuto del Contribuente.

### ***1.3.2. La giurisprudenza nazionale sul diritto al contraddittorio.***

Nell'ordinamento interno, a seguito delle sentenze comunitarie, si è instaurato un intenso dibattito inerente al principio del contraddittorio endoprocedimentale e di conseguenza all'art. 12 comma 7 dello Statuto. Una prima linea guida interpretativa è stata tracciata dalla Corte di Cassazione delle Sezioni Unite nella sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013<sup>89</sup> che ha elevato le norme contenute nello Statuto dei Diritti del Contribuente a principi generali del diritto di derivazione costituzionale, in particolare *“l'art. 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto («Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali») e delle finalità perseguite. L'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il «rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente», qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di «collaborazione» e «buona fede», i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento, più specificamente contemplato nello stesso art. 10, comma 2) quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica”*. La Corte afferma quindi che il contraddittorio non è solamente uno strumento a tutela del contribuente, ma anche un'opportunità dialogica tra amministrazione e cittadino nel rispetto dei principi di collaborazione e buona fede, stabilendo che la notifica dell'avviso di accertamento, avvenuta prima del termine dilatorio, se non per casi di motivata urgenza<sup>90</sup>, è

---

<sup>89</sup> Per un'analisi dettagliata della sentenza si faccia riferimento a F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?* in Corr. Trib., 2013, XXXVI pag., 1825.

<sup>90</sup> L'art. 12 comma 7 prevede la possibilità di emettere l'avviso di accertamento prima dei 60 (ossia prima dei 60 giorni dalla notifica del p.v.c.) solo nei casi di particolare e motivata urgenza. La Corte in merito a ciò dichiara che la giustificazione di tale comportamento deve tener conto solamente dell'oggetto della pretesa impositiva, e

passibile di illegittimità in quanto non rispettosa di principi comunitari e nazionali. Il legittimo riconoscimento al contraddittorio già in sede procedimentale è stato però frenato da una controversa e dibattuta sentenza della Corte di Cassazione che ha sollevato numerose riflessioni a riguardo. Il tema centrale di “discordia” era rappresentato dai dubbi applicativi dell’art. 12 comma 7 della l. 212/2000, in quanto non si riteneva ben chiaro se il termine dilatorio dei 60 giorni venisse applicato solo nel caso di controlli effettuati presso il contribuente (accessi, ispezioni e verifiche) e dopo la consegna del p.v.c., o se potesse riguardare anche i controlli svolti in ufficio (a tavolino) dall’amministrazione. La sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015 ridimensiona il campo di applicazione della Sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 in quanto così si pronuncia *“le garanzie fissate nella l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l’attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l’operazione abbia o meno comportato constatazione di violazioni fiscali... si è, dunque, in presenza di una situazione, in cui il ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale comporterebbe un’inammissibile interpretazione abrogans di parte qualificante del dato normativo. Ciò tanto più in considerazione del fatto che non irragionevole proiezione teleologica del riportato dato testuale - univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, alle sole verifiche in loco - è riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali”* operando poi una distinzione tra tributi armonizzati e non, specificando che *“l’approfondimento dell’indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario possa essere riferita a norme ordinarie*

---

non di altre circostanze. Si pensi per esempio a motivazioni quali le ragioni organizzative dell’amministrazione finanziaria. In questa fattispecie non si è dinanzi a casi di particolare e motivata urgenza, in quanto l’amministrazione dovrebbe organizzare la propria istruttoria nei tempi richiesti per la notifica dei provvedimenti impositivi, anche nel rispetto dell’art. 97 Cost. riguardo il buon andamento della pubblica amministrazione. Per M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 271, *“l’urgenza deve essere dotata del carattere di particolarità nei casi in cui l’amministrazione finanziaria sia oggettivamente impossibilitata ad organizzarsi alternativamente. Si pensi al caso di un evasore totale, la cui segnalazione sia avvenuta in prossimità dello spirare del termine di decadenza per la notifica dell’accertamento.”*

dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7". La distinzione che la Corte opera, tra controlli in ufficio e controlli presso il contribuente, risulta ai più ingiustificata e priva di fondamenta giuridiche<sup>91</sup>. Nella sentenza si esplicita chiaramente che tale disparità sarebbe giustificata da una maggiore invasività dei controlli in sede definita dalla stessa Corte "autoritativa intromissione dell'amministrazione", consentendo al contribuente di attivare il contraddittorio per, in qualche modo, "limitare i danni". La dottrina appare critica su tale distinzione, in quanto appare irrazionale considerare l'invasività dell'amministrazione solo tramite il parametro "luogo" e non effettivamente mediante l'oggetto, le caratteristiche e le modalità del controllo stesso.<sup>92</sup> Per rendere più incisiva tale argomentazione, basti pensare al controllo del libro giornale o del funzionamento di un impianto presso la sede in cui opera il contribuente, rispetto ad un controllo bancario o all'ispezione di un'agenda personale presso gli Uffici dell'amministrazione finanziaria. Appare lapalissiano che i controlli svolti in ufficio che sono stati riportati, risultano essere molto più invasivi e "autoritativi", per usare l'espressione della Corte, di quanto invece non lo siano i controlli presso la sede del contribuente. Da ciò si deduce che il tema dell'invasività dei controlli, come "appiglio" per non rendere generalizzato il principio del contraddittorio, risulti debole e dalle scarse fondamenta. Oltre ad operare una disparità inerente al luogo in cui si effettui il controllo fiscale, la Corte ha introdotto, ai fini della concreta applicabilità del principio del contraddittorio, la differenza tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati. Si rende necessario riportare alcuni frammenti della sentenza per individuare al meglio i punti salienti. "...Sul tema in rassegna (principio del contraddittorio), non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamene, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato. L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti. Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il

---

<sup>91</sup> Critico a tal proposito M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in Corr. Trib., 2016, VII.

<sup>92</sup> Idem, *ivi*, pag., 481, in cui in maniera chiara scrive "Insomma, conta "ciò che fai", non "dove lo fai".

*contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse.*

*Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato. In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria, sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia [...] la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".* Sostanzialmente, per riassumere, per i tributi “non armonizzati” l’obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto esclusivamente nei casi previsti da una specifica norma, per i tributi “armonizzati” il contraddittorio endoprocedimentale è sempre riconosciuto e sanzionato in caso di violazione.

Risulta evidente che in dottrina vi sono state numerose critiche per tale disparità, in quanto, sia sul piano teorico, ma anche meramente pratico, si può individuare un’insussistenza latente. Partendo dal presupposto dell’unitarietà dell’istruttoria e dell’azione amministrativa, vi sarebbe una difficoltà procedurale nel distinguere in un accertamento la diversità di garanzie. Per meglio chiarire, le verifiche fiscali risultano poliedriche, in quanto un accertamento su una vendita in nero, avrebbe risultanze sia in ambito di imposta sui redditi che in ambito IVA e IRAP, risulta quindi che le garanzie dovrebbero essere tutelate dal momento in cui vi sia un’attività di verifica e di controllo nei confronti del contribuente, e non in base alla natura dell’imposta.<sup>93</sup> In materia si è espressa anche la Corte Costituzionale<sup>94</sup>, che ha considerato infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 12 comma 7 della legge 212/2000 inerente al rispetto dei principi costituzionali dettati dagli articoli 3, 24, 53, 111 e 117 comma

---

<sup>93</sup> M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, cit., pag., 479-480, che riguardo le conclusioni della sentenza si esprime in maniera critica “*le conclusioni cui perviene la sentenza sono mirabolanti, perché, loro tramite, il soggetto sottoposto al controllo fiscale finisce per presentarsi, agli occhi dell'Amministrazione finanziaria, come il visconte dimezzato del capolavoro di Italo Calvino o il giano bifronte degli antichi romani: un soggetto a due facce, alle quali dovrebbe corrispondere, chissà per quale ragione, una diversa intensità delle garanzie in fase istruttoria. Questa conclusione fa a pugni con i profili sistematici della nostra materia.*”

<sup>94</sup> Corte Cost. ord. n. 197/2017.

1 della Costituzione, in ottica di contraddittorio endoprocedimentale generalizzato e della disparità tra tributi armonizzati e non armonizzati.<sup>95</sup> Attualmente quindi nell'ordinamento interno il contraddittorio nella fase istruttoria si applica per i tributi armonizzati in base all'art. 12 comma 7 l. 212/2000, e nelle sole fattispecie stabilite espressamente dalla legge, come nel caso dei controlli automatici o formali *ex artt. 36 bis e 36 ter* del D.P.R. n. 600/1973, nei casi stabiliti dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina l'accertamento sintetico, (modificato dal D.lg. n. 78/2010), in tema di accertamenti basati su comportamenti ritenuti elusivi disciplinati dall'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973<sup>96</sup> e in base all'art. 5-ter D.lgs. n. 218/1997 (nell'ambito dell'accertamento con adesione).

#### **1.4. Considerazioni: tutela del contribuente in sede procedimentale, preclusioni probatorie e diritto al silenzio.**

Con questo paragrafo si coglie l'occasione di inserire nel tema della partecipazione del contribuente al contraddittorio, l'istituto delle preclusioni probatorie in caso di mancata collaborazione del contribuente e il diritto al silenzio in sede procedimentale. L'esigenza di tutelare il contribuente già in fase procedimentale è reputata di fondamentale importanza, in quanto con l'avvio dell'istruttoria il contribuente subisce controlli dal carattere invasivo, che sono finalizzati all'acquisizione di documenti e materiale di rilevanza probatoria, che saranno poi sottoposti al giudice nel processo. Come vedremo nel capitolo seguente, l'omessa collaborazione del contribuente denota l'attivarsi delle preclusioni probatorie con le conseguenze procedimentali annesse, oltre che a quelle di carattere sanzionatorio. Risulta però, che per una tutela al diritto di difesa, il contribuente possa decidere di non collaborare nell'ambito di un procedimento amministrativo, nel caso in cui possa constatare che dalla sua cooperazione possa discendere un danno nei suoi confronti. In tale ambito si staglierebbe l'annoso dilemma del diritto al silenzio nell'ambito tributario, che rappresenta una declinazione sofisticata del diritto di difesa e del diritto al non autoaccusarsi<sup>97</sup> "*nemo tenetur se detegere*". Tale diritto, come si vedrà nel capitolo III, risulta trascurato a livello giurisprudenziale, nonostante la sua importanza possa risultare dirompente sul sistema.<sup>98</sup> Nel confronto comunitario invece, la violazione del diritto al silenzio in fase di contraddittorio

---

<sup>95</sup> S. LOCONTE, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale in materia di tributi armonizzati*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2022, VI, pag., 545-546, in cui definisce la decisione della Corte Costituzionale "*pilatesca*".

<sup>96</sup> Garanzia recepita nell'art.10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

<sup>97</sup> Si veda A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare con il fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?* in Corr. Trib., 2012, XXXIII, pag., 2533 e ss.

<sup>98</sup> *Idem, ibi*, pag., 2533.

procedimentale non verrebbe contemplata. Il rispetto del principio di proporzionalità dei parametri unionali appare dunque soddisfatto nei casi in cui tale violazione comporti una grave compressione all'esercizio del diritto di difesa del soggetto.<sup>99</sup> Infatti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia viene tutelata e riconosciuta l'importanza del diritto di difesa nel contraddittorio endoprocedimentale, poiché ritenuto principio fondamentale di immediata espressione sia per la tutela della difesa del contribuente e sia per il principio di buona amministrazione.<sup>100</sup>

È auspicabile, secondo la dottrina<sup>101</sup>, un riconoscimento della giurisprudenza interna sia del giusto processo che del diritto al silenzio, in modo tale da garantire la vera parità delle armi tra contribuente e amministrazione. Così statuito si rispetterebbero i principi di buona fede e collaborazione, che sono le fondamenta del rapporto cittadino-Stato, anche perché il diritto di difesa del contribuente non può assumere i caratteri della parzialità a causa di una distinzione tra principi comunitari e nazionali, soprattutto nelle fattispecie in cui vi è una differenza sostanziale<sup>102</sup>, come per esempio riguardo le preclusioni probatorie.

---

<sup>99</sup> F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, II, pag., 275.

<sup>100</sup> V. DE FLORA, *I limiti del principio del contraddittorio preventivo*, in Dir. e prat. Trib. int., 2012, III p. 995, la quale ritiene che i giudici Ue con la sentenza *Sopropè* attribuiscono al diritto al contraddittorio valore di principio fondamentale dell'ordinamento tributario in quanto strumento in grado di attuare i principi della buona amministrazione.

<sup>101</sup> Così F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni*, cit., pag., 297 e ss. “*La conformità ai principi CEDU del giusto processo e della effettività e proporzionalità in sede UE, esigono che l'iter del contraddittorio endoprocedimentale a livello nazionale non possa in alcun modo contrarre, attraverso limitazioni probatorie di tipo temporale, il già limitato diritto di difesa del contribuente da esercitarsi pienamente anche in fase processuale, con la più ampia facoltà di prova. Il costante e progressivo utilizzo di presunzioni in sede di controllo, deve essere dunque controbilanciato da una doppia istruttoria procedimentale e processuale. L'ampliamento del diritto di difesa determina che esso vada garantito in maniera proporzionale alla reperibilità della documentazione richiesta ed agli eventuali gravi pregiudizi che può arrecare la mancata collaborazione da parte del contribuente. A ciò si aggiunge la delicatezza della concomitanza tra procedimento tributario e penale, che dovrà essere sempre tenuta presente durante il contraddittorio preventivo. Dunque deve ritenersi che, in tali situazioni, qualora il soggetto sottoposto a verifica rimanga inerte, il deposito di documenti giustificativi dovrebbe poter essere garantito successivamente in ambito processuale nel rispetto del giusto procedimento e della parità delle parti.*”

<sup>102</sup> F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni*, cit., pag., 275 e ss., dove individua le differenze sostanziali “*assenza di preclusioni probatorie come quelle temporali che generano decadenza per decorrenza dei termini, nella fase procedimentale e in quella del I grado di giudizio*”.

## 2. L'OMESSA COLLABORAZIONE: LE PRECLUSIONI PROBATORIE.

Una volta trattato e discusso il tema del ruolo del contribuente con il fisco e la sua partecipazione all'attività istruttoria, ci si può addentrare nel focus dell'elaborato analizzando nello specifico l'altra faccia della medaglia della partecipazione del contribuente all'attività istruttoria, ossia "l'omessa collaborazione".

Per inquadrare il tema è utile citare l'art. 32 comma 4 DPR n. 600/73<sup>103</sup> : *“Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.”* Anche se verrà approfondito successivamente, è bene specificare che il fine di tale normativa è quello di combattere i comportamenti ostruzionistici da parte del contribuente e quello, non secondario, di evitare una inutile dispersione dell'azione investigativa da parte dell'amministrazione. Sostanzialmente si vuole evitare che il contribuente, con un “colpo di teatro”, possa “tirar fuori” dopo l'istruttoria, o addirittura nel processo, documenti e atti che vanificherebbero il lavoro di indagine dell'amministrazione finanziaria, andando da un lato contro il principio di buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost., e dall'altro a minare il principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente, basato sul principio di buona fede. A tal punto è bene rimarcare che la disciplina delle preclusioni probatorie, insieme ai suoi effetti sul contribuente, si staglia nel tema della partecipazione collaborativa tra fisco e soggetto passivo, che il nostro ordinamento giuridico ritiene inderogabile. Un altro tema che verrà trattato a posteriori, è sicuramente quello del rapporto tra diritto di difesa e preclusione probatoria, poiché è fisiologico riflettere sulla compressione e circoscrizione che tale istituto provoca al diritto di difesa, tramite la preclusione dei documenti non adottati da parte del contribuente. Parrebbe facile pensare quindi che l'Amministrazione, forte del proprio potere d'imperio e di controllo, possa attivare tale istituto disciplinato dal nostro ordinamento, per “avvantaggiarsi” nel processo, restringendo di fatto il campo di azione difensivo del contribuente. Nonostante ciò sia facilmente ravvisabile, è giusto chiarire che la circoscrizione del diritto di difesa non sia l'obiettivo della disciplina, in quanto nella partecipazione collaborativa tra fisco e contribuente non vi è un tema di difesa<sup>104</sup> in senso specialistico poiché siamo ancora dentro la

---

<sup>103</sup> Disciplina l'istituto per l'accertamento sull'imposta dei redditi, mentre in materia IVA l'istituto è disciplinato dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972.

<sup>104</sup> Così M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag. 255, *“La decisione di non collaborare, invece, può essere sintomatica di un atteggiamento difensivo, se esaminata da un particolare angolo di osservazione. In effetti la*

fase istruttoria (non vi è ancora nessuna contestazione da parte dell'amministrazione), ma il tema di fondo risulta la collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria.

## 2.1. Principio di collaborazione e buona fede.

Per giungere alla ratio del precetto vigente nel nostro ordinamento, che sanziona il contribuente per l'omessa esibizione dei documenti, bisogna interrogarsi su quale sia principio che tale comportamento viola. È facile giungere all'art. 10 comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente che norma "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". Il principio, vincolante per entrambi le parti<sup>105</sup> del rapporto (fisco e contribuente), risulta interessante ai fini di questo elaborato nella sua prospettiva "oggettiva"<sup>106</sup>. Il principio descritto deve essere necessariamente considerato come la naturale espressione dei pilastri costituzionali sanciti dagli artt. 2<sup>107</sup> e 97 Cost., in tema di dovere di solidarietà, principio di buon andamento e imparzialità. È senza dubbio fondato il precetto che dal principio di solidarietà ex. Art. 2 Cost.<sup>108</sup> derivi il concetto più generale del dovere di correttezza, sia tra singoli privati, che ovviamente tra contribuente e Amministrazione. Tale dovere di correttezza è dunque disciplinato da una norma costituzionale al pari di tutti i "principi supremi"<sup>109</sup> della Carta Costituzionale, che hanno le caratteristiche di essere "essenziali, irrinunciabili,

---

*mancata produzione dei dati, dei documenti o degli atti richiesti dai verificatori risponde all'esigenza del contribuente di evitare contestazioni contro le quali, in un secondo momento, ci si dovrebbe difendere.*"

<sup>105</sup> E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr. Trib.*, 2002, XLIV, pag. 3969; id., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002, II, pag. 461; A. COTTO - M. MEOLI - G. VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura de *Il Sole 24 Ore*, 2001, pag., 112 s.; A. URICCHIO, *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 2003, Aggiornamento, II, pag. 868.

<sup>106</sup> A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente*, Giappichelli, 2012, dove si distingue la buona fede in senso oggettivo, ossia come principio correlato alla correttezza, e in senso soggettivo "consistente in uno stato soggettivo della coscienza, che si attegge, volta a volta, come convinzione (erronea) di agire in conformità al diritto, come ignoranza di ledere un altrui diritto, come affidamento in una situazione giuridica apparente (difforme da quella reale)". In tal senso anche M. BESSONE - A. D'ANGELO, *Buona fede*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, V, p. 1 s. che opera la distinzione dei due concetti, fondata sulla differenza tra comportamento "secondo - comportamento in (o di) buona fede."

<sup>107</sup> Art. 2 Cost. "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali, ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

<sup>108</sup> Si veda a tal riguardo, per ulteriori approfondimenti sul tema incentrato in ambito tributario E. DELLA VALLE, "L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)", Atena, Roma, 1996, p. 112 s. Da una prospettiva, diversa, quale dovere vincolante anche l'Amministrazione finanziaria, M. TRIVELLIN, "Il principio di buona fede nel rapporto tributario", Giuffrè, Milano, 2009, pag., 22 ss.

<sup>109</sup> A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI *Consenso, equità e imparzialità, cit.*, pag. 503

*inalterabili e inderogabili nel loro contenuto essenziale*”<sup>110</sup>. Oltremodo, accanto al dovere di correttezza espresso dall’art. 2 Cost, si può affiancare il principio di buon andamento e imparzialità disciplinato dall’art. 97 Cost., che stabilisce i principi cardine che l’Amministrazione pubblica deve perseguire, anche nel rapporto con il cittadino. L’amministrazione finanziaria, essendo anche lei parte dell’apparato pubblico, non può tirarsi al di fuori da tali linee guida, infatti a proposito di tale tema la Corte di Cassazione ha affermato “*L’Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica Amministrazione e tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell’interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all’osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell’imparzialità espressamente sancita dall’art. 97 Cost*”.<sup>111</sup> Sotto il profilo dell’imparzialità, l’art. 97 Cost. impone alle pubbliche amministrazioni di perseguire il fine pubblico temperando allo stesso tempo gli interessi pubblici con quelli privati, trattando nel medesimo modo situazioni che risultano simili.<sup>112</sup> I due principi, buona fede e collaborazione, possono essere considerati un unico principio che trova la sintesi nell’art. 10 comma 1 della legge 212/2000. Insieme ai principi di buon andamento, efficienza e imparzialità dirigono i rapporti tra amministrazione e contribuente obbligando egli e l’amministrazione a comportarsi in modo corretto e collaborativo. Nel caso dell’amministrazione finanziaria il dovere di far proprio un comportamento collaborativo è imposto dal principio di proporzionalità e di tutela dell’affidamento<sup>113</sup>; per il contribuente

---

<sup>110</sup> F. MODUGNO, “*Principi generali dell’ordinamento*”, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXIV, pag. 5., Corte cost., 29 dicembre 1988, n. 1146

<sup>111</sup> Cass., Sez. I, 29 marzo 1990 e Cass., Sez. Un., 30 novembre 2006, n. 26606.

<sup>112</sup> Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576: “*Tuttavia, anche sulla base del rilievo che l’art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio “della collaborazione e della buona fede”, trattando i due diversi termini quasi come espressione di un’endiadi - può osservarsi, innanzitutto, che il termine “collaborazione” allude, per un verso, ai principi di “buon andamento”, “efficienza” ed “imparzialità” dell’azione amministrativa tributaria di cui all’art. 97 comma 1 Cost. (richiamato dall’art. 1 comma 1 dello Statuto), e, per l’altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall’art. 53 comma 1 Cost. (anch’esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a “tutti” i contribuenti, di “concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”; in secondo luogo, che il termine “buona fede”, se riferito all’Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine “collaborazione”, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell’Amministrazione stessa “coerenti”, vale a dire “non contraddittori” o “discontinui” (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un’analoga, parziale coincidenza con quello di “collaborazione” ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da “abuso” di diritti e/o tesi ad “eludere” una “giusta” pretesa tributaria”.*

<sup>113</sup> Si veda a tal riguardo Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576: “*Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della “tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica” quale “elemento essenziale dello Stato di diritto”, ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all’art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell’affidamento incolpevole nei rapporti*

invece si tratta di adottare comportamenti rispettosi delle consuete regole di correttezza. Ne è un chiaro esempio la sanzione, irrogata attraverso le preclusioni probatorie, riservata al contribuente, che in sede di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria non comunica atti e documenti da essa richiesti, necessari per il buon andamento dell'attività istruttoria. Il cittadino, pena anche irrogazione di sanzioni tributarie, di cui parleremo successivamente, è obbligato a collaborare con il Fisco fornendo tutta la documentazione che gli è richiesta nell'ambito dell'istruttoria. La collaborazione poc'anzi descritta, è evidente, ricade nell'alveo della coattività<sup>114</sup>, coattività di cui l'amministrazione, forte del suo potere di controllo, si serve per raggiungere l'obiettivo prefigurato di contrasto all'evasione fiscale.

## 2.2. Le preclusioni probatorie.

Il tema delle preclusioni probatorie trova spazio nel nostro ordinamento sia per quanto riguarda le disposizioni inerenti all'imposta sul valore aggiunto, e sia nella disciplina dell'accertamento sull'imposta dei redditi. In materia IVA l'istituto è disciplinato dall'art. 52 comma 5 del DPR n. 633 del 1972, definito "Accessi, ispezioni e verifiche"<sup>115</sup>, mentre per quanto riguarda l'accertamento sull'imposta dei redditi, la disciplina è articolata nel DPR n. 600 del 1973 all'art. 32 comma 4 e 5, denominato "Poteri dell'ufficio"<sup>116</sup>. È bene evidenziare che la disciplina inerente all'imposta sul valore aggiunto amplia il suo raggio d'azione anche

---

*fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto".*

In dottrina, G. MARONGIU, "Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede, in Riv. dir. Trib., 2008, III, pag. 181 ss. spiega che "la nozione di buon andamento non si riduceva più solo alla rapidità, semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa perché "Buon andamento" significa anche collaborazione e solidarietà delle quali sono espressioni imprescindibili il rispetto della fiducia dei cittadini e la lealtà dell'agire".

<sup>114</sup> M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, cit., pag. 254.

<sup>115</sup> Art. 52 comma 5 del DPR n. 633 del 1972 "I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione".

<sup>116</sup> "Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta. Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile"

in materia di imposte sui redditi per i controlli nella sede del contribuente (accesso, ispezioni e verifiche), viceversa per i controlli sostanziali svolti in ufficio (o “a tavolino”) il DPR n. 600 del 1973 disciplina l’istituto sia per l’accertamento delle imposte sui redditi, che in materia IVA. Le disposizioni prese in considerazione, come già anticipato in precedenza, mirano ad evitare la dispersione di risorse da parte dell’amministrazione finanziaria<sup>117</sup>, in quanto l’atteggiamento non collaborativo da parte del contribuente, a cui è richiesta la produzione di atti, documenti e dati, potrebbe condurre l’amministrazione finanziaria a emettere atti impositivi incompleti o errati, facendo disperdere in questo modo l’azione dell’amministrazione, oltre a presentare un inutile dispendio di risorse pubbliche. Se infatti il contribuente “scoprisse le carte” solo dopo la verifica, o nel processo, verrebbe meno la genuinità di tali documenti, magari costruiti “ad hoc” per difendersi nel processo, quando ormai l’attività istruttoria risulta conclusa. Per rimarcare l’obiettivo del precetto di cui si sta discutendo, si vuole sostanzialmente evitare che con un “*coupe de theatre*”<sup>118</sup> il contribuente sbaragli l’azione amministrativa del fisco, quando ormai risulta difficile constatare la veridicità di quello o di quell’altro documento che il contribuente ha celato all’amministrazione. Affinché tale istituto sia operante e operativo, la richiesta dell’amministrazione finanziaria deve essere necessariamente non generica<sup>119</sup>. Risulterebbe infatti un rapporto altamente sbilanciato se il fisco potesse chiedere in maniera del tutto priva di specificità “tutta la documentazione utile per l’accertamento”<sup>120</sup>. Inoltre, in base alla giurisprudenza, il comportamento di omissione da parte del contribuente deve essere intenzionale e doloso, ossia la sua non collaborazione deve essere spinta da un comportamento che ha come volontà quello di nascondere al fisco documenti che egli stesso reputa “pericolosi”. Sostanzialmente la mera colpa<sup>121</sup> o dimenticanza non dovrebbe attivare

---

<sup>117</sup> M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, cit., pag. 250.

<sup>118</sup> R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, 2011, pag. 275., tale azione viene definita come “*calare l’asso di briscola*”, la quale rende l’idea dell’azione manifestatamente a sorpresa che porta il contribuente a sbaragliare il processo investigativo del fisco.

<sup>119</sup> Cass. 28.10.2009, n. 2276; Cass. 26.10.2009, n. 21967 e Cass. 10.1.2013, n. 415; Cass. 18.12.2013, n. 28271 e Cass. 26.5.2014, n. 11765 e Cass. 28.11.2014, n. 25334. Parrebbe infatti illegittimo al principio di buona fede una richiesta “di tutti gli atti” in quanto corrisponderebbero conseguenze inique. Ciò da ritenere equo sarebbe invece una richiesta dettagliata, nell’ordine del buon senso. Quanto ciò descritto porta a ritenere inammissibile una preclusione probatoria a seguito della richiesta di tutta la documentazione dell’attività aziendale, a cui il contribuente ha posto il suo rifiuto. (Cass. 16.9.2011, n. 18921).

<sup>120</sup> Per G. M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)* in *Digesto*, 2008, tale comportamento violerebbe il principio della parità delle armi, sbilanciando il rapporto pro-fisco.

<sup>121</sup> In certi casi la Cassazione ha considerato sufficiente anche il solo comportamento colposo del contribuente, impossibilitato ad esibire quanto richiestogli per cause ascrivibili alla sua negligenza (sent. n. 7161 del 24 giugno 1995). Il successivo intervento della Suprema Corte (sent. n. 4058 del 9 maggio 1997), ha comunque escluso che possa configurarsi “rifiuto di esibizione” anche un mero comportamento reticente del contribuente, in assenza di specifiche richieste fatte dall’Ufficio.

l'istituto della preclusione probatoria<sup>122</sup>, oltre all'impossibilità di far seguito alle richieste dell'amministrazione per cause a lui non imputabili. Si evidenzia che il contribuente per il quale risulta operativo l'istituto della preclusione probatoria, vede "limitarsi" l'esercizio del diritto di difesa, per questo risulterebbe giustificato l'istituto solo nel caso in cui ci fosse da parte del contribuente un rifiuto esplicito<sup>123</sup> ad una richiesta di documentazione ben specifica. Alcuni orientamenti della Corte di Cassazione<sup>124</sup> appaiono però contrastanti da quanto poco descritto, poiché risulterebbe sufficiente che il contribuente per dimenticanza, disattenzione o carenze amministrative ecc., sottragga involontariamente quel documento all'istruttoria per poi vederlo precludere nel processo. È stato precisato che la dichiarazione di non possedere libri, registri e documenti richiesti sia sostanzialmente un rifiuto di esporli, sempre che non si basi su una indisponibilità causata da fatti non imputabili al contribuente, caso fortuito o forza maggiore. Tale equazione risulterebbe adeguata se la dichiarazione del contribuente fosse minata da dolo o menzogna<sup>125</sup>, accantonando la mera colpa.

### ***2.2.1. La mancata collaborazione del contribuente nel caso dei controlli in sede.***

Dopo aver trattato il principio di collaborazione e buona fede, disciplinato dall'art. 10 della legge 212/2000, che obbliga il contribuente, ma anche l'amministrazione, a instaurare un rapporto di reciproca collaborazione, è fisiologico discutere dell'omessa collaborazione da parte del contribuente nel caso di controlli sostanziali presso la sede, il domicilio e locali in cui svolge la propria attività economica. Come già discusso, tale mancata collaborazione comporta gli effetti preclusivi di cui si discuteva nel paragrafo precedente, disciplinati dal comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, riferimento normativo su cui si articola l'istituto della preclusione probatoria in caso di accessi, ispezioni e verifiche. L'accesso dei funzionari (o dei militari) consente all'amministrazione di accertare, mediante procedimenti ispettivi, la

---

<sup>122</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, 2020, ricorda come il divieto possa operare anche quando, per errore scusabile, il contribuente dichiara di non possedere un documento (Cass., 24 giugno 1995, n. 7161, in Giur. it., 1996)

<sup>123</sup> La Corte di Cassazione a Sezioni unite, con la sentenza 25 febbraio 2000 n. 45, ha stabilito che, affinché l'istituto della preclusione probatoria sia operativo nel caso in cui il contribuente dichiara di non possedere alcun documento (dietro specifica richiesta da parte dell'amministrazione) è necessaria: la falsità della dichiarazione del contribuente, e la coscienza e volontà psicologica della stessa, ovvero che sia minata da connotazioni dolose. Per dolo si intende la volontà del contribuente a "nascondere" durante il controllo la relativa documentazione richiesta, in modo tale che il funzionario addetto all'accesso non possa ispezionarla.

<sup>124</sup> Cass. 18.12.2013, n. 28271; Cass. 27.6.2011, n. 14027, ma si vedano anche Cass. 26.10.2009, n. 21967; Cass. 26.3.2009, n. 7269

<sup>125</sup> Cass. 11.4.2014, n. 8539.

regolarità delle scritture contabili operando un confronto tra il dichiarato e ciò che è stato individuato nei risultati di gestione. Oltre a verificare la corretta tenuta della contabilità, i funzionari hanno la potestà di visionare libri, documenti e registri che il contribuente ha l'obbligo di redigere, insieme a tutti quei documenti extracontabili non coperti da segreto professionale. La ricerca investigativa da parte dell'amministrazione può svolgersi anche contro il consenso del contribuente, poiché ricoperta da pubblica potestà, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica nel caso di accesso presso il domicilio<sup>126</sup> del contribuente (o locale promiscuo) o della sola autorizzazione del Capo dell'ufficio che ha ordinato la verifica (Comandante del reparto se la verifica è implementata dalla Guardia di finanza) nel caso di accessi presso locali diversi. Analizzando la struttura dell'art. 52 si rinviene sicuramente che la preclusione non è imposta alla mancata adduzione di dati e notizie (disciplinando invece il rifiuto di corrispondere documenti, libri e registri) rispetto al suo "omonimo" art. 32 che analizzeremo nel paragrafo successivo. Per cercare di conformare tale scelta legislativa (non di facile comprensione) al disposto dell'art. 32 ci si potrebbe ricollegare al comma 6 dell'art. 52 che così dispone *"Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute"*. Nonostante venga confermata da parte del nostro ordinamento la possibilità da parte dei funzionari di richiedere dati e notizie<sup>127</sup> nel corso di accessi, ispezione e verifiche, sarebbe assente una normativa "ad hoc" che disponga delle conseguenze in caso di mancata collaborazione (ossia nel caso in cui non fornisca dati e notizie) del contribuente nel corso degli accessi, salvo che il disposto dell'art. 32 dei controlli in ufficio non trovi applicazione anche nel caso delle ispezioni in sede. Tale applicazione però dovrebbe essere correlata da una serie di garanzie specifiche riferibili agli accessi in sede, anche perché per rendere operative tali preclusioni il soggetto dovrebbe essere gravato da un relativo obbligo, e che tale obbligo (nel caso delle preclusioni probatorie) non venga rispettato. Tralasciando possibili correlazioni non contemplate dall'ordinamento<sup>128</sup>, appare sufficiente constatare che in base all'art. 52, non vi sarebbe alcuna limitazione a deporre dati e notizie in sedi successive, come consta l'art. 12. Comma 7 della l. 212/2000.<sup>129</sup> Come

---

<sup>126</sup> Oltre all'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica è necessaria la presenza di "gravi indizi" che possono connotare una violazione fiscale

<sup>127</sup> A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., pag. 198. Secondo autorevole dottrina tale prassi farebbe in modo di evitare una convocazione in ufficio del contribuente successivamente all'accesso in sede o in dimora.

<sup>128</sup> R. MARCHETTO, *Profili critici delle preclusioni probatorie all'utilizzo di documenti non esibiti durante le operazioni di verifica*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 960 e ss.

<sup>129</sup> *"Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di*

descritto in precedenza, l'amministrazione finanziaria (o Guardia di Finanza) nel corso delle indagini sul campo, è dotata di ampi poteri ispettivi che si declinano in un'azione amministrativa, di tipo autoritativo, nella ricerca di fatti fiscalmente rilevanti nella ricostruzione dell'imponibile<sup>130</sup> (controllo della contabilità, ricerca di documenti rilevanti, registri ecc.). Affermato ciò, ci si potrebbe porre la questione sull'utilità<sup>131</sup> di un istituto che punisca la mancata collaborazione da parte del contribuente con gli effetti preclusivi di cui si scriveva, in un contesto in cui i funzionari possono materialmente acquisire i documenti "brevi manu" o utilizzando la propria pubblica potestà indipendentemente dal consenso o rifiuto del contribuente, sempre sottostando ad autorizzazioni in tema di accessi disciplinate dal nostro ordinamento. La risposta a tale quesito va ricercata nei principi cardine del rapporto tra Amministrazione e contribuente, ossia nell'obbligo di collaborazione tra i due soggetti, obbligo che ha alla base il principio di buona fede, che ha come obiettivo quello di rendere l'azione amministrativa il più efficiente possibile, senza intaccare in modo invasivo l'area del contribuente. Infatti, una collaborazione del contribuente pronta ed esauriente, comporterebbe senza dubbio una minor spesa di tempo da parte dei controllori, oltre a dispensarli nell'utilizzare poteri maggiormente invasivi, che potrebbero irrompere in una sfera molto delicata come quella della privacy<sup>132</sup>. Un'altra questione relativa al rapporto tra art. 32 D.P.R. 600/1973 e art. 52 D.P.R. 633/1972, e soprattutto all'applicazione di quest'ultimo, potrebbe porsi in una situazione in cui l'accesso in sede sia successivo ad un controllo che origina dall'invio di un questionario. In tal caso l'applicazione dell'art. 52 potrebbe risultare ridondante rispetto all'art. 32 che disciplina i controlli in ufficio. Per comprendere tale connessione bisognerebbe andare alla fonte delle ragioni che spingono l'amministrazione ad optare per i controlli sul campo, e se questi debbano essere preceduti da un primario controllo in ufficio, previo invito del contribuente. Gli accessi in sede, e a maggior ragione nel domicilio del contribuente, risultano essere, è quasi ovvio rammentarlo, più invasivi rispetto ai controlli in ufficio, per questo nel rispetto del principio di proporzionalità, l'art. 12 dello Statuto del contribuente ricorda che *"Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa*

---

*accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

<sup>130</sup> A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., pag. 184-185.

<sup>131</sup> R. MARCHETTO, *Profili critici delle preclusioni probatorie all'utilizzo di documenti non esibiti durante le operazioni di verifica*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 960 e ss.

<sup>132</sup> Idem, *ivi*, cit., pag. 960 e ss.

*possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.*” Quindi nel caso degli accessi in sede occorrono “esigenze effettive” affinché un controllo di tale invasività sia giustificato, anche perché se così non fosse l’amministrazione potrebbe tranquillamente optare per un controllo in ufficio tramite invito del contribuente o richiesta telematica dei documenti in oggetto. Stando bene a vedere, la ratio dell’art. 12, è situata anche nel secondo capoverso, in cui si regola che l’azione pubblica nel caso di controlli in sede, deve essere svolta cercando di arrecare il minor disagio possibile al contribuente e alla sua attività commerciale, industriale o professionale. Ciò detto, appare quindi di difficile comprensione un’azione ispettiva articolata sul campo nel caso di un’indagine prettamente predisposta su libri contabili, registri, e documenti che possono essere richiesti tranquillamente tramite un controllo in ufficio ex. Art. 32 D.P.R. 600/1973, in ragione anche del principio di proporzionalità. In effetti, tralasciando il caso in cui ci sia il timore che il contribuente possa eliminare o contraffare la documentazione sottoposta a controllo (questo è il caso in cui viene richiesta un’azione celere dell’amministrazione, superando quindi i controlli in ufficio e optando direttamente all’accesso presso i locali del contribuente) appare di difficile giustificazione un controllo di tale portata. L’amministrazione, infatti, in base ad una prassi di metodo, tende a procedere ad un controllo sul campo solo in seguito ad un controllo in ufficio a cui non si è data risposta o a cui il contribuente non ha risposto in maniera esauriente, instillando nell’amministrazione il beneficio del dubbio. In tali circostanze si intravede l’inevitabile vicinanza tra l’art. 32 e l’art. 52, e ci si può chiedere se tale ultimo articolo completi quanto previsto dalla disciplina dei controlli in ufficio, o ne costituisca un omonimo dalla dubbia utilità.<sup>133</sup>

Una constatazione da effettuare si basa sicuramente sulla mancata propedeuticità, a livello dispositivo (se non per il principio di proporzionalità), del controllo in sede successivo ad un controllo in ufficio che non ha portato i risultati desiderati.<sup>134</sup> Essendo che a livello di ordinamento si rammenta un vuoto in tal senso, non sarebbe idoneo ricondurre ad un accesso in sede eseguito successivamente ad un controllo in ufficio, il solo art. 32 D.P.R. 600/1973, di fatto accantonando l’art. 52 D.P.R. 633/1972. Inoltre le due disposizioni, seppur similari, risultano differenti in alcuni aspetti, i quali comportano delle conseguenze sul piano giuridico sensibilmente diverse.

L’art. 52, che dispone *“I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l’esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la*

---

<sup>133</sup> R. MARCHETTO, *Profili critici delle preclusioni probatorie*, cit., pag. 960 e ss.

<sup>134</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 960 e ss.

*dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione*” opera in base ad alcune condizioni di rilevante importanza. Un requisito fondamentale affinché tale precetto sia operativo è il comportamento intenzionale del contribuente nel nascondere all’amministrazione i documenti richiesti, ossia è necessario il dolo<sup>135</sup> da parte del contribuente sottoposto a controllo. Stante quanto riportato appare chiaro che nel caso in cui la documentazione richiesta sia momentaneamente non riproducibile per causa non imputabile al contribuente, o per mera colpa<sup>136</sup>, il meccanismo della preclusione probatoria non opera<sup>137</sup>. Diverso invece da quanto accade nel caso dei controlli a “tavolino” (o in ufficio), che come vedremo successivamente presentano una differenza sotto tale aspetto. Il rifiuto che il contribuente esprime dinanzi ai funzionari viene notificato al cospetto di una richiesta preventiva che deve essere necessariamente motivata e dettagliata, anche per rispetto del principio di buona fede<sup>138</sup>. Per quanto riguarda il tema della specificità della richiesta si è ritenuto di rilievo indicarne le sfumature che può assumere affinché le preclusioni probatorie siano operative. Secondo la giurisprudenza la richiesta deve risultare “sufficientemente

---

<sup>135</sup> L. GIARETTA, *Le preclusioni derivanti dal “rifiuto” di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo “costituzionalmente orientata”*, in Riv. dir. Trib., 2006, II, 654; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del “rifiuto di esibizione”, di cui all’art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in Riv. dir. Trib., 1991, II, 479

<sup>136</sup> Risultano contrarie a tale impostazione le sentenze Cass., sez. Trib., 16 ottobre 2009, n. 21968, in cui si riporta “*La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti «non solo nell’ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell’esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all’ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa*” ; dello stesso avviso la sentenza della Cass., sez. Trib., 26 marzo 2009, n. 7269 “*Il divieto poi di prendere in considerazione ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l’esibizione, previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (applicabile D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 33, anche agli accertamenti delle imposte sui redditi) deve ritenersi operante non solo nell’ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell’esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all’ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa*” (anche Cass. Sentenze n. 7161 del 24/06/1995, n. 8033 del 1992).

<sup>137</sup> La preclusione non opera in caso di dichiarazione veritiera di indisponibilità dei documenti, sia nel caso che questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, sia quanto possa essere imputabile a colpa determinata da imperizia o negligenza nella conservazione (Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45). Appare utile citare la Circolare n. 1/98 della G.d.F. la quale ritiene esulino dall’operatività del divieto in questione i documenti la cui tardiva esibizione non derivi da un rifiuto, bensì da una situazione che determini la temporanea indisponibilità per causa di forza maggiore o per altra causa non imputabile al soggetto (es. documenti trafugati e successivamente ritrovati, oppure dispersi per un crollo, un incendio e poi fortunatamente ritrovati), oppure a sua mera colpa (ritrovamento di documenti smarriti per negligente custodia). In tutti questi casi si avrà cura di procedere ad una dettagliata esposizione dei fatti, circostanze, ecc. onde porre l’organo competente nelle migliori condizioni per una compiuta e approfondita valutazione.

<sup>138</sup> F.V. ALBERTINI, *Produzione dei documenti e integrazione dei motivi*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO, Milano, 2011, pag. 370-371; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, 2010, pag. 54; G. VANZ, *Art. 32, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo II, Padova, 2011, pag. 184

specifica”<sup>139</sup> nel rispetto del comune buonsenso. Se così non fosse la richiesta sarebbe contraria al principio di ragionevolezza e buona fede, poiché una pretesa del tipo “*Le richiediamo tutta la documentazione utile all’accertamento*”<sup>140</sup> sarebbe in primo luogo impossibile da esaudire per il contribuente a causa dell’estrema genericità e vastità della richiesta, ed in secondo luogo precluderebbe alla stessa amministrazione la facoltà di utilizzare un atto, o un documento non esibito durante l’istruttoria. Tale “fishing expedition”<sup>141</sup> (questa locuzione rende l’idea dell’azione assolutamente generica e non mirata) oltretutto verrebbe meno al principio di proporzionalità e di “parità delle armi” tra fisco e contribuente che dovrebbero caratterizzare il rapporto tra i due soggetti. Inoltre il rifiuto di esibizione documentale da parte del contribuente non comporta necessariamente gli effetti preclusivi di cui si parlava precedentemente se tali documenti risultano essere già in possesso<sup>142</sup> dell’Amministrazione finanziaria, o sono relativi a periodi d’imposta per i quali sia già decaduto il termine. Relativamente ai documenti già in possesso dell’Amministrazione è opportuno ricordare l’art. 6, comma 4 dello Statuto del contribuente il quale testualmente recita così “*Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell’articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d’ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.*”<sup>143</sup> Alla luce di quanto ciò detto gli effetti del rifiuto di esibizione documentale da parte del contribuente non si realizzano<sup>144</sup>, potendo utilizzare i predetti documenti anche in sede di contenzioso, onerando l’amministrazione a ricercare tali documenti. Più controversa invece è la questione riguardante quei documenti relativi a periodi di imposta antecedenti per i quali il termine di accertamento sia decaduto. Di regola la conservazione di documenti<sup>145</sup> non più passibili di verifica non risulta obbligatoria, facendo

---

<sup>139</sup> Cass., sez. Trib., 28 ottobre 2009, n. 22765; Cass. 26 ottobre 2009, n. 21967; Cass., 10 gennaio 2013, n. 415; Cass., 18 dicembre 2013, n. 28271, Cass., 26 maggio 2014, n. 11765 e Cass., 28 novembre 2014, n. 25334.

<sup>140</sup> R. LUPI, *Manuale Professionale di Diritto tributario*, cit., pag.276.

<sup>141</sup> F. TUNDO, *La partecipazione*, cit., pag. 60

<sup>142</sup> M. BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l’onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2001, XIX, pag., 1385 ss.

<sup>143</sup> La questione è stata disciplinata anche dal D.l. n. 70/2011 (c.d. Decreto sviluppo, conv. con l. n. 106/2011).

<sup>144</sup> F. TUNDO, *La partecipazione*, cit., pag., 60.

<sup>145</sup> Un ulteriore aspetto da considerare potrebbe riguardare la documentazione di quei beni strumentali ammortizzabili che, nonostante sia venuto meno il periodo per l’accertamento, la loro vita utile residua sia ancora persistente, e la relativa documentazione possa essere fondamentale per individuare la corretta quota deducibile. In tal caso si ritiene che il periodo dal quale scatti l’obbligatorietà di conservazione documentale parta dall’ultimo anno di funzionamento del bene. Su tale fattispecie, A. MARCHESELLI, *Contenzioso tributario*, IPSOA, 2021, pag., 148.

venire meno quindi l'operatività delle preclusioni, anche se a ben vedere una problematica a tal riguardo potrebbe essere la proroga dei termini di accertamento.<sup>146</sup>

### ***2.2.2. Controlli in ufficio: omessa risposta dei questionari inviati al contribuente.***

Nell'alveo dei controlli sostanziali è d'obbligo distinguere i poteri esercitati presso il contribuente, di cui abbiamo parlato nel paragrafo precedente, da quelli svolti presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria (o Guardia di Finanza). Nel caso dei controlli svolti in ufficio, il contribuente, dietro invito, deve recarsi presso la sede dell'autorità competente per rispondere alle domande di un funzionario, fornire la documentazione richiesta oppure rispondere entro un termine prestabilito ex lege ad alcuni quesiti proposti in un questionario. La notifica di un questionario da parte dell'amministrazione si inserisce in un più articolato processo di istruttoria in cui il questionario rappresenta solo un mezzo di cui dispone il Fisco. Una volta inviato il questionario, si instaura una prassi che si può riassumere in tali fasi<sup>147</sup>:

- a) notifica del questionario al contribuente con comunicazione del tempo entro cui adempiere alle richieste;*
- b) relativa comunicazione delle conseguenze in caso di eventuale inottemperanza agli adempimenti richiesti;*
- c) risposta al questionario, o nel caso contrario, inottemperanza alle richieste notificate.*

Mediante il questionario il contribuente è spinto a fornire notizie, dati e documenti che contribuiscono a ripristinare l'imponibile effettivo e se ciò non dovesse accadere, ossia che il contribuente non faccia seguito all'invito dell'amministrazione non rispondendo al questionario, si attivano le preclusioni probatorie ai sensi dell'art. 32, commi 4 e 5, D.P.R. n. 600/1973<sup>148</sup>. Anche perché a ben vedere, il silenzio del contribuente dinanzi ad un

---

<sup>146</sup> Su tale argomento A. MARCHESELLI, *Contenzioso tributario*, cit., pag., 148, che in base alla sentenza della Corte di Cass. n. 9725/2016 specifica “ *si è evidenziato come, ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato e non rileva né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, atteso il regime di doppio binario tra il giudizio penale e il procedimento e il processo tributario.* ”

<sup>147</sup> M.V. SERRANO, *Il diritto tributario. Principi generali*, Giappichelli, 2015, pag., 134.

<sup>148</sup> La normativa che disciplina la preclusione probatoria dovuta alla mancata collaborazione del contribuente nel corso dei controlli a tavolino (o in ufficio) origina dalla legge 19 febbraio 1999, n. 28, la quale ha modificato l'art. 32 D.P.R. 600/1973. Fino al 1999 la mancata risposta al questionario o agli inviti di comparizione aveva come unica conseguenza l'applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative, non pregiudicando il diritto del contribuente di esibire e far valere, in sede contenziosa, i documenti o le notizie richiesti dall'ufficio con il questionario stesso o con gli inviti, dal momento che il divieto di utilizzare quanto non fornito dal contribuente operava unicamente nel caso di accessi, ispezioni e verifiche. Tale modifica ha ampliato il campo delle preclusioni probatorie anche alla mancata risposta alle pretese istruttorie inviate dall'ufficio tramite questionari e inviti. Successivamente nel 2006, attraverso il decreto Visco-Bersani (decreto legge 4 luglio 2006 n. 223) è stata

questionario inviato dall'amministrazione avrebbe come diretta conseguenza il decadimento<sup>149</sup> dei poteri istruttori nei confronti di quei contribuenti che sono venuti meno al principio di collaborazione con il fisco, in quanto non hanno fornito dati e/o documenti richiesti per l'esaurimento dell'azione istruttoria. Gli effetti preclusivi descritti operano qualora la richiesta del fisco sia specificatamente dettagliata ed esaudibile, con la possibilità di darne atto in un termine di tempo congruo<sup>150</sup>. Infatti le richieste dell'amministrazione devono essere non generiche, ma bensì specifiche e dotate di adeguata formalità, oltre a dover rammentare al contribuente gli effetti preclusivi di tale mancata collaborazione. La normativa infatti (art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973) così espone “*le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta*”. A tal proposito, infatti, si rinvia alla Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 10 gennaio 2013, n. 453, la quale sottolinea che le preclusioni ex. Art 32 del D.P.R. n. 600/1973 non operano<sup>151</sup> in caso di inottemperanza da parte del contribuente se l'amministrazione non ha avvertito<sup>152</sup>, antecedentemente, delle conseguenze che l'omessa risposta comporta. Un altro elemento di specie su cui soffermarsi è sicuramente se l'effetto preclusivo in caso di omessa risposta al questionario sia attivabile solo ed esclusivamente in caso di dolo, con espresso rifiuto di presentare la documentazione, o basti invece la mera colpa o negligenza. A ben vedere, anche alla luce di alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione, il dato testuale afferma l'irrelevanza dell'elemento soggettivo, facendo attivare la preclusione probatoria anche con la sola “colpa”<sup>153</sup>, facendo una distinzione evidente con l'art. 52 D.P.R. 633/1972 in tema di controlli presso la sede del contribuente. A tal punto, infatti, la sentenza della Corte di Cassazione n. 16757 del 12 marzo 2021 opera una netta distinzione tra l'inadempimento successivo alla richiesta formulata in un

---

data la possibilità all'amministrazione finanziaria di richiedere dati e informazioni a soggetti terzi con il quale il contribuente ha intrapreso rapporti.

<sup>149</sup> M.V. SERRANO, *Il diritto tributario*, cit., pag., 135.

<sup>150</sup> G.VANZ, G., *Art. 32*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., pag., 179.

<sup>151</sup> G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005, pag., 340.

<sup>152</sup> L'elemento dell'avvertimento da parte dell'amministrazione risulta essere una fattispecie aggiuntiva rispetto alla disposizione dell'art. 52 comma 5, D.P.R. 633/1972 che regola l'istituto delle preclusioni probatorie in ambito di controlli presso il contribuente (accessi, ispezioni e verifiche).

<sup>153</sup> A. MARCHESELLI, *Contenzioso tributario*, cit., pag., 147, in cui specifica la differenza fra le due disposizioni “*L'effetto preclusivo dell'art. 32, del D.P.R. n. 600/1973 non deve essere confuso con il rifiuto di esibizione delle scritture contabili e, più in generale, della documentazione richiesta dagli Uffici nelle more degli accessi, ispezioni e verifiche, contemplato dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, per il quale, invece, è necessaria una specifica richiesta dei verificatori, nonché l'elemento intenzionale. Tale conclusione, invero va meditata. Una sanzione presuppone una violazione: per cui deve essere almeno sussistente una colpa. Sanzionare con una preclusione una condotta non colpevole non sembra ragionevole*”.

questionario e quello verificatosi nel corso di accesso, ispezione o verifica. Infatti, per quanto riguarda l'inottemperanza del contribuente dinanzi alle richieste dell'amministrazione avanzate tramite questionario, di cui all'art. 32, commi 3 e 4, la giurisprudenza ha ritenuto rendere operativo l'istituto della preclusione probatoria per quei documenti di cui il contribuente ha rifiutato l'esibizione, sia nel caso di "dolo" sia nelle fattispecie di mera colpa<sup>154</sup> ed errore non scusabile. Da ciò si evince quindi che una condotta inerte da parte del contribuente dinanzi ad un questionario inviato da parte dell'amministrazione, equivale ad un rifiuto di esibizione, sempre e comunque, salvo i casi ovviamente di forza maggiore<sup>155</sup>. Onde evitare quindi effetti preclusivi il contribuente dovrebbe dar risposta al questionario, indipendentemente dalla completezza della stessa.<sup>156</sup> Tale orientamento<sup>157</sup> invece, come si diceva precedentemente, tende a cambiare nel caso in cui la mancata esibizione documentale avvenga nel corso di un accesso, ispezione o verifica. In tal caso, come sottolinea la Cassazione<sup>158</sup>, l'inutilizzabilità dei documenti si avvera soltanto se vi è un vero e proprio rifiuto<sup>159</sup> di esibizione da parte del contribuente, non avverandosi invece nei casi di mera colpa o dimenticanza.

La maggiore rigidità che presenta la normativa in ambito di omessa risposta ai questionari sarebbe in qualche modo controbilanciata dalla possibilità data al contribuente di poter dimostrare che la sua mancata collaborazione sarebbe dipesa da cause di forza maggiore,

---

<sup>154</sup> Cass. n.n. 27193/2013 e 22126/2013. Inoltre, nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, 10 gennaio 2013, n. 453 è stata sottolineata l'irrelevanza della mera colpa per vedersi annullare le preclusioni probatorie in quanto nella fattispecie in esame si è ritenuto inidoneo impedire la preclusione a fronte della dichiarazione del contribuente "*di aver ricevuto la notifica del questionario nei giorni immediatamente precedenti il periodo feriale*". La Corte, considerato ciò, ha stabilito che la vacanza non può costituire, al contrario dei casi di vera impossibilità, un motivo per valicare l'inutilizzabilità in base alla normativa.

<sup>155</sup> S. CAPOLUPO, *Gli effetti della mancata esibizione della contabilità*, in Fisco, 1999, IX, pag., 3017. L'autore che nel caso dell'art. 32, in caso di mancata risposta a inviti o questionari, risulta complesso per il contribuente giustificare la propria omessa collaborazione causata da una momentanea indisponibilità della documentazione poiché l'ordinamento gli attribuisce 15 giorni di tempo per far fronte alle richieste avanzate.

<sup>156</sup> Cass., sez. Trib. 12 gennaio 2012, n. 263.

<sup>157</sup> Anche Cass. n. 16548/2018, Cass. n. 8405/2020 e Cass. n. 3442/2021.

<sup>158</sup> A. BERGOGLIO, *Inammissibili in contenzioso le fatture non esibite a seguito di invito dell'ufficio*, in Fisco, 2022, X, pag., 983. In tal senso anche Cass. Sez. Trib., 25 gennaio 2022, n. 3770, che consolida l'orientamento per cui "*soltanto l'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato, ai fini delle imposte dirette, dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 - relativi all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente - prevede chiaramente come elemento essenziale della condotta che origina la preclusione quello della intenzionalità di non consentire l'esame della documentazione; mentre, l'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, richiamato, ai fini IVA, dall'art. 51, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 - relativi all'ipotesi di richiesta documentale da parte degli Uffici tramite questionari o inviti rinvolti ai contribuenti - prevede, ai fini della preclusione probatoria, il solo mero fatto oggettivo della mancata trasmissione della documentazione richiesta dall'Ufficio e, quindi, la rilevanza dell'intenzione di sottrarre i documenti all'ispezione è in questo caso esclusa.*"

<sup>159</sup> A. RUSSO, *Mancata produzione dei documenti richiesti con il questionario: è sempre rifiuto di esibizione*, in Fisco, 2021, XXIV, pag., 2891.

ottenendo in questo modo l'annullamento degli effetti preclusivi. A tal proposito si riporta qui di seguito un estratto della Sentenza della Corte di Cassazione n. 28049 del 30 dicembre 2009 *“La mancata risposta al questionario, come la mancata esibizione o trasmissione di atti, documenti, libri e registri, in risposta agli inviti dell'ufficio, producono l'effetto d'impedirne la considerazione a favore del contribuente, a prescindere dalle ragioni determinanti l'omissione; la norma, infatti, fa dipendere tale conseguenza dal fatto obbiettivo dell'omissione, senza alcun riferimento alle motivazioni della parte privata, ossia all'elemento psicologico del soggetto che omette di rispondere [...] l'effetto d'inutilizzabilità dei dati e documenti non riferiti o non esibiti o non trasmessi si produce indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente; ma l'apparente maggior rigore è temperato dalla possibilità concessagli di dichiarare, in limine litis, di non aver potuto ottemperare alla richiesta per causa a lui non imputabile (art. 32 cit., comma 5), e di sfuggire così alla suddetta preclusione”*. Un'altra distinzione con l'art. 52 comma 5, D.P.R. n. 633/1972 è il maggiore campo d'azione che l'articolo sui controlli in ufficio possiede in quanto nell'art. 32 sono rinvenibili anche *“dati e notizie”*. Tale *“aggiunta”*<sup>160</sup> normativa ad opera dell'art. 25 L. 28/1999 ha lasciato non pochi dubbi in riferimento al diritto di difesa<sup>161</sup> sancito costituzionalmente dall'art. 24 Cost. poiché a fronte di richieste generiche il contribuente potrebbe inconsapevolmente non fornire notizie che nella sede successiva avrebbe utilizzato a scopo difensivo, e che, a causa dell'attivarsi delle preclusioni probatorie, non potrebbe più utilizzare a suo favore. È stato posto un *“paracadute”*<sup>162</sup> a tale disposizione, consentendo al contribuente di depositare in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in contenzioso, tutta la documentazione che per causa a lui non imputabile non ha potuto fornire a seguito della richiesta. Il contribuente in questa situazione sanerebbe il suo comportamento *“non collaborativo”*, anche se i dubbi permangono in riferimento al fatto che tale azione consisterebbe in una semplice dichiarazione e non in onere probatorio.<sup>163</sup>

La medesima legge che consente di sanare il comportamento *“non collaborativo”* del contribuente pone ai commi 2 e 3 dell'art. 25 una sanzione aggiuntiva a quella della preclusione probatoria, prevedendo che i funzionari autorizzati al controllo possano ricorrere all'accertamento induttivo nel caso dei redditi determinati attraverso le scritture contabili

---

<sup>160</sup> R. MARCHETTO, *Profili critici delle preclusioni probatorie*, cit., pag. 960 e ss.

<sup>161</sup> L.R. CORRADO, *Preclusioni probatorie per l'atteggiamento non collaborativo del contribuente durante l'indagine fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012, VII-VIII, pag., 470 e ss., che riguardo all'estensione delle preclusioni probatorie riguardo *“le notizie e dati non adottati”* definisce *“un ottuso orientamento lesivo del diritto di difesa”* in quanto *“il contribuente dovrebbe costruire la propria strategia difensiva prima ancora che gli fosse contestato qualcosa, quasi come se fosse un indovino”*.

<sup>162</sup> Art. 25 comma 1 Legge. 28/1999.

<sup>163</sup> S. BALDASSARE, *Mancata risposta alle richieste degli uffici: conseguenze per i contribuenti*, in Corr. Trib., 1999, X, pag., 692, anche Idem, *La nuova frode fiscale*, CEDAM, 2021, pag., 228.

(accertamento sintetico in caso di persone fisiche) se il contribuente omette la propria collaborazione non consegnando la relativa documentazione richiesta. Tale corollario della norma sarà approfondito successivamente, ma è bene ricordare che per avviare tale metodo di accertamento sintetico/induttivo, occorrono fattispecie che denotano una maggiore capacità contributiva del contribuente, che a causa della sua inerzia l'Amministrazione non può verificare, capacità contributiva che non sempre può essere ispezionata tramite i documenti o i questionari richiesti o inviati dall'amministrazione.<sup>164</sup>

### ***2.2.3. Coinvolgimento del terzo: mancata collaborazione e preclusioni per il contribuente.***

Il coinvolgimento del terzo nell'attività istruttoria risulta un tema delicato e di rilievo, che comporta l'analisi dei relativi interrogativi a livello costituzionale e di principi di diritto.<sup>165</sup> Facendo un passo indietro, esso interessa l'azione dell'amministrazione finanziaria nella ricerca di prove e indizi relativi alla capacità contributiva del contribuente mediante "l'interferenza" di soggetti terzi. Per chiarire quanto detto, il fisco può dunque rivolgersi al terzo attraverso atti autoritativi, diretti o indiretti, ma anche attraverso l'acquisizione di indizi ed elementi probanti presso soggetti terzi.

Tornando agli interrogativi di carattere costituzionale, il terzo è senza ombra di dubbio portatore di principi, costituzionalmente tutelati<sup>166</sup>, a pari del contribuente sottoposto a verifica fiscale. Nel caso del terzo però la tutela di codesti principi potrebbe apparire sfumata a causa del mancato legame di comparazione e bilanciamento con l'art. 53 Cost<sup>167</sup>, che invece risulta inevitabile se riferito al contribuente sottoposto a verifica, il quale è gravato dall'onere di concorrere alla spesa pubblica. Se così fosse, tenendo come cardine il principio di capacità contributiva, non si giustificerebbe il coinvolgimento del terzo nel caso di un'istruttoria fiscale, in quanto egli, slegato dal principio di capacità contributiva, non avrebbe alcun dovere al riguardo. Per giustificare il coinvolgimento di un soggetto estraneo (terzo) all'istruttoria, è indispensabile congiungersi ad altri principi che regolano il nostro ordinamento giuridico. Primi fra tutti si pongono i principi di solidarietà sociale e ragionevolezza, rispettivamente art. 2 e art. 3 Cost., che in base al già citato art. 53 Cost., pongono in capo al contribuente, e ai terzi, oneri e obblighi in capo al contribuente. Oltremodo, il coinvolgimento del terzo nella fase accertativa e di istruttoria è situato anche in altre disposizioni dell'ordinamento interno,

---

<sup>164</sup> Per approfondimenti, S. CAPOLUPO, *Gli effetti*, cit. pag., 3017.

<sup>165</sup> A tal riguardo A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, 2018.

<sup>166</sup> Si ricordano, senza pretesa di esaustività: il principio alla riservatezza, alla corrispondenza, al domicilio e all'iniziativa economica.

<sup>167</sup> Per approfondire il tema sul legame tra art. 53 Cost. e relativi obblighi strumentali si veda: R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 1994, I, pag., 915 ss.

che rendono il terzo sempre più all'interno della fase procedimentale dell'amministrazione. Appurato il coinvolgimento del terzo nell'accertamento, attraverso principi di carattere costituzionale, la dottrina si pone il problema se il terzo possa essere assoggettato ad un livello di soggezione pari a quello a cui è sottoposto il contribuente nella fase procedimentale dell'accertamento. Il principio di ragionevolezza, declinato dall'art. 3 Cost., risponderebbe a tale interrogativo. In effetti, parrebbe iniquo applicare un potere di accertamento non proporzionato all'effettiva attuazione del rapporto tributario, per di più se nei confronti del terzo. In conclusione, si ritiene che gli oneri e gli obblighi debbano porsi a capo del contribuente, con la facoltà di porli in capo al terzo qualora sia non proficuo (o antieconomico per l'amministrazione) richiederli al contribuente.<sup>168</sup> Analizzati i principi sottostanti al coinvolgimento del terzo nella fase istruttoria, ci addentriamo nel ruolo che potrebbe rivestire e soprattutto analizziamo le conseguenze in seguito alla sua mancata collaborazione con l'amministrazione.

Il terzo, nel procedimento tributario e nell'istruttoria, svolge un ruolo di rilievo, tant'è che egli è destinatario di diverse disposizioni a livello normativo che lo obbligano a collaborare con l'amministrazione finanziaria, anche al fine di stimolare il contribuente alla corretta applicazione delle norme tributarie.<sup>169</sup> La partecipazione del terzo all'attività di accertamento può riguardare soggetti in possesso di notizie che riguardano il contribuente ed utilizzabili ai fini del controllo della sua posizione contributiva. Per fare degli esempi esplicativi, l'amministrazione potrebbe accedere presso il consulente del contribuente o un suo affine, per raccogliere documenti rilevanti per la ricostruzione dell'imponibile, oppure potrebbe richiedere informazioni e relativi documenti al datore di lavoro che assume la veste di sostituto di imposta. Le richieste di informazioni che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di rivolgere a costoro possono riguardare sia elementi o dati relativi a rapporti di natura economica intrattenuti con il soggetto passivo (si veda per esempio le richieste ai fornitori del contribuente controllato, ai sensi dell'art. 32, n. 8, D.P.R. n. 600 del 1973), o anche in possesso del terzo seppur non in dipendenza di un rapporto fiscalmente rilevante intercorso con il contribuente (per esempio le informazioni assunte presso le banche, imprese assicuratrici, ecc., ai sensi degli artt. 32, n.n. 5 e 7, D.P.R. n. 600/1973 e 51 n.n. 5 e 7 D.P.R. n. 633/1972).<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., pag., 145.

<sup>169</sup> G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag., 269.

<sup>170</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema si veda SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag., 247 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., pag., 20. Di profondo interesse è il tema relativo alla privacy del terzo nel corso dell'istruttoria, e della tutela dei diritti inviolabili della persona. Si faccia riferimento su tale problematica a V. UCKMAR, MARCHESELLI, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, pag.,

In merito al ruolo del terzo, nella produzione di dati e informazioni all'interno dell'istruttoria tributaria, si possono distinguere tre tipologie di soggetti<sup>171</sup>:

- *terzi che possiedono specifici requisiti*: enti pubblici e organi dello Stato, società di assicurazione, notai e uffici pubblici. Da questi soggetti il Fisco può ottenere documenti e notizie riguardanti il contribuente sottoposto a controllo;
- *soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili*, che data la loro organizzazione amministrativa hanno la possibilità di fornire all'amministrazione particolari documenti relativi a clienti, fornitori e lavoratori;
- *terzi privati che non hanno caratteristiche particolari*, essi si identificano in semplici acquirenti di beni o servizi, ai quali può essere richiesta la relativa documentazione dei rapporti intrattenuti con i contribuenti che finiscono sotto analisi dal fisco.

Tornando al tema delle preclusioni probatorie e dell'obbligo giuridico di collaborazione con l'amministrazione, un comportamento ostruzionistico da parte del terzo potrebbe ostacolare l'operato del fisco, tanto quanto l'omessa collaborazione del contribuente al quale vengono richiesti documenti indispensabili per l'istruttoria. Basti pensare, ad esempio, al penultimo comma dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973 (preclusione per i dati, documenti e registri richiesti e non trasmessi). Come si è potuto analizzare precedentemente, la disposizione si applica al contribuente a cui viene richiesta la relativa documentazione, ma appare lecito domandarsi se esista dal punto di vista giurisprudenziale e giuridico la possibilità di rendere effettive le disposizioni di preclusione probatoria anche nel caso di richieste a soggetti terzi. A livello generale si escluderebbe una ricaduta negativa sul contribuente nel caso di fatto compiuto da terzo, infatti, come già detto in precedenza, è possibile utilizzare la documentazione richiesta e non esibita per mera colpa o fatto a lui non imputabile. Nel caso specifico però, se per esempio il terzo in questione è costituito dall'ausiliario del contribuente, si avrebbero conclusioni diverse da quella prima paventata, facendo ricadere sul contribuente gli effetti preclusivi<sup>172</sup>. In materia di IVA<sup>173</sup> poi, in base all'art. 52 comma 10 del D.P.R. 633/1972, che

---

244; G. SCARLATA, R. LUPI, *Ispezioni, documenti relativi a terzi, tutela della riservatezza e legittimità della verifica*, in *Dialoghi*, 2005, pag., 1597. Nel mondo accademico ci si è posti il problema di ampliare la sfera di applicabilità dello Statuto dei diritti del Contribuente anche al terzo coinvolto nell'accertamento. Per una maggiore analisi, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria*, Trento, 2012, pag., 75.

<sup>171</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, 2018.

<sup>172</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., pag., 305 "Nella linea di tendenza di cui all'art. 1228 c.c., norma che prevede la responsabilità del debitore per il fatto degli ausiliari. Tale norma concerne le obbligazioni civili e riguarda la sola responsabilità per l'inadempimento, ma sembra espressiva di un principio generale."

<sup>173</sup> Idem, *Preclusioni e sanzioni tributarie per contribuente e commercialista che non collaborano con il fisco*, in *Corr. Trib.*, 2012, VII, pag. 477 dove spiega "L'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 regola gli accessi, ispezioni e verifiche a fini IVA, ma è richiamato, per le imposte sui redditi, dall'art. 33, primo comma, del D.P.R. n.

così espone “*Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l’attestazione non è esibita e se il soggetto che l’ha rilasciata si oppone all’accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.*”, è prevista l’inutilizzabilità dei documenti di cui il terzo ha ommesso o rifiutato l’esibizione nei confronti dell’amministrazione. Infatti, in base alla norma, se il contribuente dichiara che le scritture contabili si trovano presso altri soggetti, deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Nel caso in cui l’attestazione non fosse esibita e il terzo si opponesse all’accesso, non esibendo quanto richiesto, viene ad adoperarsi l’effetto preclusivo. In tal senso, la sentenza della Corte di Cassazione n. 8539 del 15 gennaio 2014, nel caso di rifiuto del terzo, opera la presunzione assoluta di non veridicità della dichiarazione del contribuente concernente la collocazione delle scritture contabili presso il terzo. Tale fattispecie viene equiparata<sup>174</sup> al rifiuto doloso di esibizione delle scritture, con il fisiologico divieto di valutare a favore del contribuente i documenti non esibiti, sia in sede amministrativa che contenziosa. In tal caso il contribuente vedrebbe su di sé gli effetti della preclusione probatoria per il solo fatto di aver posto (la relativa documentazione) nelle mani di un soggetto terzo che si è dimostrato, solo successivamente, non collaborativo con l’amministrazione finanziaria. In questi termini, l’applicazione del comma 5 dell’art. 52 D.P.R. 633/1972, desta non pochi dubbi, poiché seppur lontano da una propria responsabilità personale, il contribuente vede applicarsi gli effetti preclusivi per responsabilità oggettiva. Si rammenta però che nel caso di ostruzionismo da parte del terzo, il contribuente deve essere avvisato e messo nelle condizioni di poter rimediare alla mancata collaborazione del suo ausiliario, sopperendo<sup>175</sup> così alle mancanze collaborative del professionista.

---

600/1973. *Le disposizioni sulla rilevanza delle omissioni del terzo ausiliario appaiono quindi esportabili anche al campo delle imposte sui redditi.* “

<sup>174</sup> A. MARCHESELLI, *Contenzioso Tributario*, IPSOA, 2021, pag., 429.

<sup>175</sup> Per A. MARCHESELLI, *Preclusioni e sanzioni*, cit., Corr. Trib., 2012, VII, pag. 477, tale garanzia risulta proporzionata e adeguata, in quanto il contribuente deve essere messo al corrente della mancata collaborazione dell’ausiliario per porne, eventualmente, rimedio.

### 2.3. Sanzioni (improprie e non) in caso di omessa collaborazione

L'omessa collaborazione comporta, oltre che sul piano probatorio, delle conseguenze sanzionatorie di carattere amministrativo, in alcuni casi anche penale, con la possibilità inoltre di vedersi comminata una sanzione di tipo improprio<sup>176</sup> quale il calcolo dell'imponibile attraverso il metodo induttivo-extracontabile.

#### 2.3.1. La sanzione impropria dell'accertamento induttivo-extracontabile.

Dopo aver descritto l'istituto delle preclusioni probatorie, appare necessario analizzare le ulteriori conseguenze che la mancata esibizione di libri, registri e scritture contabili<sup>177</sup> comporta. Infatti, oltre alle sanzioni pecuniarie, di cui parleremo nel prossimo paragrafo, è prevista la possibilità per l'amministrazione finanziaria di dar seguito ad un accertamento di tipo induttivo-extracontabile (definita sanzione impropria<sup>178</sup>), se il contribuente ha rifiutato<sup>179</sup> di esibire al controllo dei funzionari le scritture contabili obbligatorie, o non ha dato seguito agli inviti dell'amministrazione in base all'art. 39 del D.P.R. 600/1973<sup>180</sup> di cui si riporta il secondo comma lettera *c, d e d-bis*:

*“(omissis) In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:*

*c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte*

---

<sup>176</sup> Il contribuente oltre a vedersi comminate sanzioni di tipo amministrativo-penale, subisce delle conseguenze sfavorevoli che possono essere sia sul piano procedimentale (laddove vengano preclusi al contribuente alcuni mezzi di difesa) che sostanziale (come l'accertamento induttivo). Vien da sé che l'aggettivo “impropria” denota un'aspra critica da parte della dottrina. Per approfondimenti G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi IVA*, 2013, pag. 146 e ss.

<sup>177</sup> Si veda per maggiori approfondimenti in merito alle scritture contabili e all'obbligo di esibizione, C. PINO, *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, CEDAM, 2012, pag. 46 e ss.

<sup>178</sup> Definita in tal modo da L. DEL FEDERICO in, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1993. Si veda pure, dello, stesso autore, “*Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*”, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, ESI, Napoli, 2006. G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione*, cit., pag. 146 e ss. qualifica così la sanzione impropria “*La sanzione viene qualificata come “impropria” poiché esiste un'incoerenza tra il precetto violato, che non riguarda direttamente un fatto di evasione, e la conseguenza in termini di imposta.*”

<sup>179</sup> Viene anche disciplinato il caso di sottrazione delle scritture stesse dalla disponibilità dei funzionari.

<sup>180</sup> In materia IVA vige l'art. 55 del D.P.R. 633/1972.

*dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;*

*d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. (omissis) d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633...”.*

Il metodo induttivo con cui si quantifica la materia imponibile è caratterizzato dalla peculiarità per cui il reddito di impresa viene determinato nella sua globalità non grazie alle scritture contabili, ma al di fuori di esse, denominato anche, per l'appunto, “*metodo extracontabile*”<sup>181</sup>.

Con il metodo induttivo-extracontabile l'amministrazione procede al calcolo del reddito con maggiori facoltà rispetto a quelle previste dal metodo analitico. Infatti le è concesso di prescindere del tutto dalle scritture di bilancio, utilizzare presunzioni semplici<sup>182</sup> non caratterizzate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza<sup>183</sup> ed utilizzare tutti i dati e le notizie che ha raccolto nonostante la mancata collaborazione del contribuente. L'amministrazione, nonostante la libertà di cui è investita in tale metodologia di accertamento, non può essere definita “arbitro assoluto”, in quanto la quantificazione delle poste reddituali deve essere comunque connessa a fattispecie che derivino da presunzioni dotate del principio di ragionevolezza. Quindi, nonostante l'ampia discrezionalità di calcolo del reddito, (calcolato attraverso indici diretti quali consumi di materie prime o mano d'opera impiegata), l'amministrazione deve considerare la situazione economica della singola impresa in questione “nel rispetto della realtà dell'imponibile”.<sup>184</sup>

Tornando al tema delle preclusioni probatorie, gli atteggiamenti ostruzionistici da parte del contribuente, che si rifiuta di produrre le scritture contabili, o risulta inottemperante agli inviti dell'amministrazione, vengono ancora una volta osteggiati dal fisco mediante l'applicazione dell'accertamento induttivo di cui si scriveva sopra. A tal riguardo occorre definire in maniera

---

<sup>181</sup> G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, cit., pag., 440.

<sup>182</sup> In tal senso M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag. 299., le definisce “*semplicissime, ossia meno stringenti e dotate di una forza dimostrativa inferiore, sul piano del convincimento, a quella (forza) richiesta per le presunzioni che caratterizzano l'accertamento contabile.*”

<sup>183</sup> G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, cit., pag., 441.

<sup>184</sup> Circolare Ministero delle Finanze n. 7/1496 del 30 aprile 1977, in *Imp. dir.*, 1977, III, pag.593 ss., spec. pag. 635 ss.

precisa cosa significa la mancata esibizione dei documenti richiesti, cercando di analizzare le fattispecie del caso, e in quali circostanze ciò comporta l'applicazione dell'accertamento induttivo. La Sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 25 febbraio 2000 n. 45, stabilisce in maniera chiara e concisa i requisiti affinché le preclusioni probatorie possano risultare operative<sup>185</sup>. A tal riguardo è indispensabile che “ *la dichiarazione, resa dal contribuente, nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti sia: non veritiera o che questa si concretizzi, più in generale in un sostanziale rifiuto di esibizione; cosciente e volontaria; dolosa, costituita, cioè, dalla volontà del contribuente di impedire l'ispezione.*”<sup>186</sup> Sostanzialmente il comportamento del contribuente deve essere connotato da un dolo<sup>187</sup> specifico, non contando la mera colpa, imperizia o negligenza<sup>188</sup>. Riguardo le circostanze di applicazione dell'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria, la Cass. Civ. con Sentenza n. 24503 del 2 dicembre 2015, rammenta che occorrono due circostanze: il dolo da parte del contribuente nel rifiutare l'esibizione dei documenti richiesti, e il caso in cui vi sia l'oggettiva mancanza dei documenti obbligatori, tali da rendere inattendibile la contabilità.<sup>189</sup> In tale sentenza il contribuente non aveva esibito i documenti richiesti in quanto non erano nella sua immediata disponibilità per cause a lui non imputabili, dando all'amministrazione il presupposto per implementare un accertamento di tipo induttivo, in quanto si riteneva che il contribuente avesse dolosamente rifiutato di esibirli. I giudici della Suprema Corte, constatando la mancanza di dolo, hanno così chiarito “*La condotta rilevante ai fini della applicazione della sanzione di inutilizzabilità delle prove definita dalla norma come “rifiuto”, implica la coscienza e volontà dell'azione intesa ad impedire la esibizione dei documenti richiesti dai verificatori e dunque presuppone non soltanto la esistenza ma anche la disponibilità di tali documenti da parte del contribuente, venendo meno il “rifiuto” le volte in cui l'ostensione della prova sia impedita per cause non imputabili al contribuente (forza maggiore; fatto del terzo; caso fortuito)*“. Per

---

<sup>185</sup> F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit.

<sup>186</sup> S. STUFANO, *Rifiuto di esibizione dei documenti: preclusioni probatorie e accertamento induttivo*, in *Corr. Trib.*, 2016, XIV, pag., 1081.

<sup>187</sup> A tal riguardo, M. CEDRO, *Preclusioni probatorie e indagini Finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 2019, III, pag. 672, anche L.R. CORRADO, *Documenti inutilizzabili in giudizio solo se l'Ufficio ne ha richiesto l'esibizione e il contribuente non ha ottemperato*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2018, pag. 686.

<sup>188</sup> Orientamento confermato da Cass. Civ. n. 8539/2014 e Cass. Civ. n. 7226/2015. Si è potuto notare però che l'atteggiamento della giurisprudenza risulta ondivago riguardo la mancata risposta ai questionari e inviti (controllo in ufficio) ex. Art 32 D.P.R. 600/1973 in cui diverse sentenze della Corte di Cassazione (Cass. n.16757 del 12 marzo 2021, Cass., sez. Trib., 26 marzo 2009, n. 7269, Cass. Sentenze n. 7161 del 24/06/1995, n. 8033 del 1992) hanno confermato l'operatività delle preclusioni anche dinanzi alla mera colpa del contribuente o a causa della sua imperizia e/o negligenza.

<sup>189</sup> Nel caso di specie della Cass. Civ. con Sentenza n. 24503 del 2 dicembre 2015, invece, non è stato riscontrato un atteggiamento doloso da parte del contribuente, poiché egli è riuscito a produrre i documenti mancanti in sede contenziosa, e l'Ufficio non è riuscito a dimostrare con ulteriori elementi l'inattendibilità della contabilità.

quanto riguarda invece l'applicazione dell'accertamento mediante il metodo induttivo, la medesima Corte ha ribadito che l'amministrazione non può fondare tali pretese solo ed esclusivamente in base al rifiuto oggettivo di esibizione documentale, aggiungendo poi che il contribuente potrebbe confutare tali risultanze anche successivamente attraverso i documenti che non aveva potuto esibire per causa a lui non imputabile. A tal proposito si riporta un frammento della sentenza in esame *“Si palesa infondato (il motivo su cui si basa l'accertamento induttivo) in quanto intende fondare la legittimità dell'accertamento induttivo esclusivamente in relazione al fatto oggettivo dalla mancata esibizione della documentazione richiesta, omettendo di considerare che, come espressamente previsto dalla legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, ultimo comma, per le ragioni anzidette, estendibile anche al “rifiuto di esibizione” di documenti rilevanti in materia IVA), i risultati dell'accertamento induttivo possono essere efficacemente contrastati dal contribuente anche successivamente, nel caso in cui in allegato al ricorso in primo grado produca i documenti che non era stato in grado di esibire prima a causa di forza maggiore”*.

Inoltre, risulta di interesse pratico-professionale sottolineare la comune prassi di depositare le scritture contabili e il bilancio presso il consulente/commercialista<sup>190</sup> incaricato e il caso, seppur raro, di mancata esibizione dei documenti contabili, e il collegamento con l'accertamento induttivo. In questo caso, di cui si è parlato nel paragrafo 2.2.3, in caso di rifiuto di esibizione della documentazione contabile da parte del terzo, indicato dal contribuente in fase di primo accesso, e di mancata produzione da parte del contribuente dell'attestazione del terzo recante la specificazione della documentazione in suo possesso, è legittimo l'accertamento induttivo effettuato dall'Amministrazione finanziaria, in quanto si può ritenere ricorrente l'ipotesi di “sottrazione all'ispezione di alcune scritture contabili obbligatorie” o comunque la “loro mancata disponibilità”. Tale circostanza denota un comportamento doloso da parte del contribuente, in quanto finalizzato a sottrarre documentazione rilevante dalle “mani” dei funzionari. Inoltre, omettendo la certificazione che attesta il possesso delle scritture contabili presso il terzo, opera la presunzione assoluta di non veridicità della dichiarazione del contribuente, comportando quindi l'operatività della preclusione probatoria riguardo ai documenti non esibiti, in quanto l'assenza della certificazione viene equiparata a sostanziale rifiuto di esibizione.<sup>191</sup>

---

<sup>190</sup> A. RUSSO, *Legittimo l'accertamento induttivo per mancata esibizione di documenti dal terzo indicato dal contribuente*, in *Fisco*, 2014, XXII, pag. 2211.

<sup>191</sup> Cass. Sez. Trib. n. 9765 del 31 gennaio 2014.

### **2.3.2. Le sanzioni amministrative in caso di mancata collaborazione.**

Oltre alla sanzione “impropria” dell’applicazione della metodologia dell’accertamento induttivo, la mancata collaborazione del contribuente e la sua inottemperanza agli inviti dell’amministrazione finanziaria, vengono puniti mediante la previsione di sanzioni amministrative pecuniarie previste dal D.lgs. 472/1997 art. 11 comma 1 che per maggiore chiarezza riportiamo di seguito:

*“Sono punite con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 le seguenti violazioni:*

*a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell’esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;*

*b) mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell’esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a) o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;*

*c) inottemperanza all’invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell’esercizio dei poteri loro conferiti.”*

Inerente invece agli accessi, ispezioni e verifiche è l’art. 9 del D.lgs. 472/1997<sup>192</sup> che disciplina l’apparato sanzionatorio. Durante la verifica fiscale, se il contribuente si rifiuta di esibire, dichiara di non possedere o comunque sottrae durante l’ispezione documenti, libri e registri contabili obbligatori e non obbligatori, dei quali risulti con sicurezza la loro esistenza, è passibile di una sanzione pecuniaria da un minimo di euro mille ad un massimo di euro ottomila. In dottrina, riguardo all’apparato sanzionatorio nell’ambito tributario vertono numerose considerazioni e teorie, che, correlate con il diritto al silenzio, affronteremo nel capitolo terzo. In questo paragrafo ci si chiede brevemente quanto siano compatibili le sanzioni da poco descritte con il diritto al silenzio riconosciuto dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo. La giurisprudenza europea enuncia che chiunque sia irrogato da sanzioni di tipo punitivo, penali e/o amministrative, non può essere obbligato o costretto a collaborare alla

---

<sup>192</sup> D.lgs. 471/1997 art 9 comma 1 e 2.

*“1) Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000.*

*2) La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell’accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all’ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l’esistenza.”*

propria imputazione. Da ciò appare illegittimo<sup>193</sup> punire il contribuente che non collabori all'interno di un accertamento in cui ha già commesso delle violazioni di legge. Tale affermazione comporterebbe quindi una "illegittimità", alla luce della giurisprudenza europea, delle sanzioni previste in caso di mancata collaborazione.<sup>194</sup> Nel nostro ordinamento, a seguito delle pronunce europee, si sono posti poi dubbi di compatibilità<sup>195</sup> costituzionale dell'art. 11 del D.P.R. 471/1997 nel rispetto degli artt. 24, 111 e 117 Cost. Riguardo la legittimità costituzionale e del suo rapporto con il diritto al silenzio tratteremo adeguatamente nel capitolo terzo, ma risulta di rilievo in questa l'analisi della natura punitiva della sanzione tributaria. Lo studio della natura della sanzione tributaria, amministrativa o penale, non risulta una divagazione dottrinale, in quanto in base alla sua "genetica" il contribuente possiede garanzie difensive ben diverse. L'ordinamento italiano, rispetto alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, assume una posizione puramente formale nello stabilire la nozione di reato, ossia "ogni fatto per il quale l'ordinamento giuridico stabilisce una sanzione penale" le cui sanzioni sono previste dall'art. 17 c.p., dando quindi al cittadino la totale conoscenza delle conseguenze in caso di illecito penale. In ambito europeo invece si adotta una visione sostanzialistica, in quanto il riconoscimento del carattere penale di un illecito comporta maggiori garanzie difensive per il cittadino, rafforzando i suoi strumenti di difesa. In tale contesto la Corte di Strasburgo nel 1976<sup>196</sup> ha elaborato due<sup>197</sup> principi che denotano la natura penale di una sanzione: lo scopo "afflittivo-deterrente" e la severità del "malum infliggibile" tenendo conto del massimo sanzionabile. I due parametri sanciti dalla Corte di Strasburgo risultano essere presenti nell'apparato sanzionatorio amministrativo italiano. Non è infatti indifferente rammentare che con la riforma delle sanzioni amministrative tributarie operata con i Decreti legislativi del 1997, il modello "afflittivo" risulta alla base di tali modifiche, incentrando pertanto la sanzione tributaria in un ambito concernente il diritto penale<sup>198</sup>.

---

<sup>193</sup> A. MARCHESELLI, *Contenzioso tributario*, cit., pag., 424.

<sup>194</sup> A tal proposito si ricordano: CEDU 17.12.93, "Funke c. Francia", in un caso in cui gli ispettori fiscali, a seguito di accesso presso l'abitazione del contribuente, chiedevano la produzione dei rapporti da egli intrattenuti con alcuni Istituti di Credito, costituenti potenziali prove di violazioni. Anche CEDU 4.10.2005, "Shannon c. Regno Unito", ed inoltre 21.4.2009, "Martinen c. Finlandia".

<sup>195</sup> E.A. SEPE, *Inottemperanza del contribuente alle richieste dell'ufficio: legittimità costituzionale della sanzione?* in Fisco, 2020, XLV, pag. 4307 e ss.

<sup>196</sup> Corte EDU con sentenza 8 giugno 1976, Engel ed altri c. Paesi Bassi.

<sup>197</sup> Tali principi si ritengono alternativi, ossia non devono coesistere entrambi per definire di carattere penale una sanzione, basta che sia presente anche uno solo dei due. (Sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, Grande Stevens ed altri c. Italia).

<sup>198</sup> R. MICELI, "Sanzioni amministrative", in Treccani Diritto on line, 2014, spiega che la sanzione amministrativa possiede una identità ideologica e una omogeneità funzionale con la sanzione penale, in quanto "suddetta sanzione si sostanzia, infatti, in una difesa di beni pubblici (identità ideologica), attraverso la rieducazione del trasgressore (omogeneità funzionale)."

Risulta quindi, in maniera consequenziale, che le sanzioni amministrative dell'ordinamento italiano siano equiparabili a quelle penali in base alle pronunce dell'EDU, comportando quindi, almeno a livello di principio, ampie garanzie difensive a tutela del cittadino.

### ***2.3.3. Le sanzioni penali in caso di false comunicazioni e documenti mendaci.***

Trattate le sanzioni amministrative, e la loro diatriba giurisprudenziale, passiamo ad analizzare mediante una breve panoramica le sanzioni penali in caso di esibizione di documenti, atti falsi o di notizie non corrispondenti al vero nel caso di esplicita richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria. L'art. 11, comma 1, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con relative modifiche, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, introduce nell'ordinamento una nuova tipologia di reato, che prevede una sanzione ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 di due comportamenti adottati dal contribuente. Uno consiste nell'esibizione di documenti falsi e l'altra nel rilascio di dichiarazioni mendaci; tali comportamenti si concretizzano nella fase di controllo sostanziale posto dall'Amministrazione finanziaria riguardo gli artt. 32 e 33 D.P.R. 600/1973 e 51-52 D.P.R. 633/1972 che hanno come oggetto imposte dirette, di registro, catastali e IVA.

Riguardo all'art. 11 del D.L. 201/2011 occorre fare alcune precisazioni in merito. Per quanto riguarda il campo di applicazione della norma sotto il profilo oggettivo, esso appare di ampia scala, in quanto sono molteplici le tipologie di richieste possibili da parte del Fisco richiamate dai decreti 600/1973 e 633/1972, come per esempio tutte le circostanze in ottica di collaborazione con l'amministrazione a seguito di accessi, ispezioni e verifiche o nei controlli in ufficio. Spostandoci verso il profilo soggettivo, le disposizioni penali in esame possono essere comminate sia al contribuente sottoposto ad istruttoria, che a qualsiasi altro soggetto a cui l'amministrazione o Guardia di Finanza possa rivolgersi. Possono infatti interpellare tutti coloro che siano obbligati alla tenuta di scritture contabili, e, in generale, "ogni altro soggetto", al fine di ottenere la consegna di "atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente", e di invitarli a "fornire i chiarimenti relativi"<sup>199</sup>. Per quanto riguarda la concezione di falsità, la disposizione del Decreto legge si riferisce sia a quei documenti originali, ma che riportano informazioni ipocrite, sia a quei documenti viziati da falsità.

Tornando al significato letterale della norma, riguardo la riproduzione di atti e documenti mendaci, il comma 1 dell'art. 11 del D.L. 201/2011 prevede che "*Chiunque, a seguito delle*

---

<sup>199</sup> Per maggiori approfondimenti sul tema, S. GIANONCELLI, *False esibizioni documentali e false comunicazioni*, in *Rass. Trib.*, 2013, I, pag. 180.

*richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.*" In dottrina è apparsa non di facile interpretazione<sup>200</sup> la locuzione "a seguito delle richieste" in cui si configurano le ipotesi del D.lgs. n. 74 del 2000. Si è ritenuto che l'espressione "a seguito" assuma un valore "temporale"<sup>201</sup> che presuppone l'emersione di quei documenti non veritieri successivamente alla fase istruttoria. Sono ritenuti sanzionabili quindi quei comportamenti che rivestono una risonanza penale, escludendo invece quelle false dichiarazioni che sono rilasciate in una circostanza in cui non vi siano rilievi in base al Decreto n. 74 del 2000.<sup>202</sup>

Occorre poi analizzare e verrà fatto attentamente in seguito, la disposizione introdotta dal D.L. 201/2011 alla luce del diritto al silenzio in ambito tributario, il quale trova la sua base giuridica nel diritto di difendersi da parte del contribuente. Secondo la dottrina, infatti, il decreto legge è passibile di due carenze normative, in quanto da una parte non si distinguono due fattispecie diverse come la collaborazione mendace del contribuente da quella del terzo, e dall'altra parte non dice nulla in merito al diritto al silenzio del contribuente.<sup>203</sup>

---

<sup>200</sup> Così G. FLORA, "Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del diritto penale del nemico?" in *Dir. pen. proc.*, 2012, I, pag. 16-24.

<sup>201</sup> A tal riguardo A. MARCHESELLI, "Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario, in *Corr. Trib.*, 2012, XXXIII, pag., 2533 ss., secondo il quale, tuttavia, la stessa precisazione sarebbe funzionale altresì a garantire che la commissione del reato sia successiva alla formulazione della richiesta, al fine di garantire il rispetto del principio in base al quale "*nemo tenetur se detegere*". Ma anche M. BASILAVECCHIA, "Emersione (diretta o indiretta) degli imponibili", in *Corr. Trib.*, 2012, I, pag., 40 e ss. il quale accoglie l'accezione temporale affermando che le risposte mendaci sono sanzionate penalmente "*solo se collegate a reati di carattere tributario*".

<sup>202</sup> In tal senso S. GIANONCELLI, *False esibizioni*, cit., pag., 180 e ss., afferma la necessità di un collegamento tra il rilievo penale del falso, e i fatti che possono emergere successivamente ai sensi del D.lgs. n. 74/2000.

<sup>203</sup> Secondo A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare*, cit., pag. 2537 e ss., la carenza legislativa nel D.L. 201/2011 riguardo il diritto al silenzio è la più grave. Il diritto al silenzio infatti (o anche quello di mentire) dovrebbe essere tutelato:

-*"escludendo qualsiasi sanzione (e non solo le sanzioni penali) per chi non collabori;*  
- *affermando il diritto di tacere per evitare qualsiasi sanzione (e non solo la sanzione penale per un reato).*

*Per evitare qualsiasi tipo di punizione, insegna il diritto interno e, soprattutto, quello comunitario, si ha il diritto di tacere, e il silenzio non può essere punito con nessun tipo di sanzione. Devono, quindi, restare sicuramente escluse sanzioni (amministrative, penali, di qualsiasi tipo, purché punitive) per il contribuente che non collabori, per non autoincriminarsi per violazioni (di qualsiasi tipo) già commesse."*

### 3. IL SUPERAMENTO DELLE PRECLUSIONI PROBATORIE E IL DIRITTO AL SILENZIO

Partendo dallo studio della partecipazione del contribuente alla fase procedimentale dell'attività istruttoria, abbiamo analizzato l'istituto delle preclusioni probatorie che il nostro ordinamento prevede in caso di omessa collaborazione da parte del contribuente nei casi disciplinati dagli artt. 32 comma 4 DPR n. 600/73 e 52 comma 5 del DPR n. 633 del 1972. Occorre quindi, per chiudere lo studio dell'analisi implementata, individuare le fattispecie anche alla luce di alcuni riflessi giurisprudenziali e dottrinali, che consentono di "superare" tale compressione del diritto di difesa disciplinato dall'art. 24 Cost. Un'ulteriore analisi che sarà effettuata riguarderà l'annosa questione che fino ad ora non ha trovato, in ambito tributario, un riscontro dal punto di vista ordinamentale: ossia il diritto al silenzio nel procedimento tributario. Nonostante la continua reticenza del riconoscimento di tale diritto in ambito tributario (con le preclusioni probatorie il silenzio del contribuente sottoposto ad istruttoria viene osteggiato e sanzionato<sup>204</sup>), gli ultimi sviluppi giurisprudenziali a livello europeo hanno condotto la Corte Costituzionale prima, e la Suprema Corte di Cassazione dopo, a riconoscere, perlomeno in via di principio, tale diritto. A ben vedere il diritto al silenzio, adeguatamente disciplinato in ambito penale, fa parte del più ampio e sovraordinato principio del non "autoaccusarsi", ossia il "*nemo tenetur se detergere*".<sup>205</sup> La giurisprudenza<sup>206</sup> e la dottrina<sup>207</sup> hanno poi ampliato l'interpretazione di tale principio individuando una specifica tripartizione, in seguito discesa nel campo amministrativo-tributario, così riassunta<sup>208</sup>:

- "*divieto di qualsiasi mezzo di coercizione per ottenere la confessione;*

---

<sup>204</sup> Ricordiamo anche la sanzione impropria dell'accertamento induttivo, oltre alla sanzione amministrativa di carattere pecuniario trattate nel capitolo secondo.

<sup>205</sup> A. MARCHESELLI – R. DOMINCI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Giappichelli, 2012, pag., 112; in cui si dà uno spaccato dell'origine del principio al non autoaccusarsi di cui si riporta un frammento "*originariamente ideato quale limite al potere coercitivo di un giudice monologante che non escludeva nemmeno la tortura per l'accertamento della verità (secondo l'ottica ordalica di siffatto accertamento vigente ancora alle soglie del XVIII Secolo, prima che la "Ragione dissolvesse la Magia" ed allorquando la stessa tortura non tanto era applicata a fini estorsivi, per ottenere la confessione voluta, ma quale "prova di Dio", che liberava l'inquisito, che tale aveva superato, dall'accusa)*".

<sup>206</sup> Corte di Giustizia UE, Grande sez., 2 febbraio 2021, causa C-481/19, Corte Cost., 30 aprile 2021, n. 84., Cass., sez. Trib., 1° marzo 2022, n. 6786. Anche Corte Cost., Ord. n. 202 del 28 giugno 2004 e n. 485 del 26 novembre 2002 le quali riconoscono il diritto al silenzio nonostante possa comportare il mancato sviluppo della prova testimoniale.

<sup>207</sup> S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in Dir. prat. Trib., 2012, pag., 241, A. MARCHESELLI-R. DOMINCI, *Giustizia tributaria*, cit.

<sup>208</sup> A. MARCHESELLI – R. DOMINCI, *Giustizia tributaria*, cit., pag., 112.

- *esclusione delle presunzioni legali atte a ribaltare l'onere della prova della colpevolezza;*
- *divieto di punire il soggetto che si dimostra non collaborativo con sanzioni dalla connotazione afflittiva, anche non di carattere penale.<sup>209</sup>*

Di profondo interesse ai fini dell'elaborato risulterà essere la terza declinazione del postulato in merito al divieto di irrogare sanzioni<sup>210</sup>.

### **3.1. Il superamento delle preclusioni probatorie.**

#### ***3.1.1. Corte di Cassazione n. 6092 del 24 febbraio 2022: considerazioni.***

La recente ordinanza della Corte di Cassazione ci permette di effettuare alcune considerazioni in merito alla tutela del contribuente dinanzi all'attivarsi delle preclusioni probatorie causate dalla sua mancata collaborazione, oltre a chiarire, almeno per ora, la posizione della giurisprudenza che su tale tema non risulta sempre univoca. Nel caso di specie la Cassazione è stata chiamata ad esprimersi riguardo un accertamento-extracontabile redatto a termini dell'art. 39 comma 2 D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini IRES, IRAP e IVA relativo al periodo d'imposta 2005. In questo frangente l'amministrazione finanziaria contestava alla società contribuente la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, l'omesso deposito del bilancio d'esercizio ed anche l'inosservanza dell'invito ad esibire la relativa documentazione contabile<sup>211</sup>. La società, impugnando l'atto di accertamento, aveva dichiarato che la documentazione contabile non fosse in suo possesso, poiché si trovava nella disponibilità del proprio consulente, allegando in sede di ricorso i relativi documenti. Nel primo grado di giudizio i giudici hanno considerato inutilizzabile la documentazione presentata poiché ricoperta da "preclusione probatoria" in quanto non era stata prodotta a seguito della richiesta da parte dell'amministrazione. La società, ricorrendo in appello, contestava la decisione dei giudici, in quanto nell'invito effettuato dagli uffici, in cui veniva richiesta la documentazione da sottoporre a controllo, difettava del relativo avvertimento riguardo l'operatività delle preclusioni probatorie in caso di omessa risposta. I giudici della Corte di Appello, anche in questo caso, hanno ritenuto infondate le considerazioni della società contribuente, ribadendo

---

<sup>209</sup> Nei paragrafi successivi si darà una specificazione sulla natura della sanzione amministrativa e della sua "assimilabilità" alla sanzione penale mediante i c.d. "*Engel criteria*".

<sup>210</sup> Anche se le preclusioni probatorie non possono essere considerate alla stregua di una vera e propria sanzione, in dottrina vengono definite "sanzioni improprie", G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione*, cit., pag., 146, si rimanda alla nota nella suddetta pagina per un approfondimento della bibliografia in merito.

<sup>211</sup> M. ANTONINI – P. PIANTAVIGNA, *Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria*, in Corr. Trib., 2022, VI, pag., 554 e ss.

l'inutilizzabilità della documentazione allegata in primo grado, confermando l'atto impositivo.<sup>212</sup> Nel caso preso in esame dalla Cassazione è interessante, prima di ogni altra considerazione, valutare l'effettiva imputabilità del contribuente, analizzando il mero fatto oggettivo, ossia la mancata risposta all'invito correlato con la sua responsabilità soggettiva. Come già rilevato nel capitolo secondo, l'operatività delle preclusioni probatorie risulta effettiva a seguito di un comportamento del contribuente volto a "nascondere", quindi con una denotazione necessariamente dolosa, la documentazione che l'amministrazione gli ha richiesto nell'invito. Ciò appare di facile intuizione, in quanto risulterebbe atipico vedersi sanzionati tramite la preclusione probatoria se per mera colpa ci si fosse "dimenticati" di ottemperare all'invito dell'amministrazione. Quanto ciò detto però non risulta sempre vero, soprattutto alla luce di diverse uscite giurisprudenziali che hanno condotto a distinguere l'ipotesi della richiesta di documenti mediante questionario da quella avanzata nel corso di attività presso la sede del contribuente, rispettivamente art. 32 D.P.R. n. 600/1973 ed art. 52 comma 5 D.P.R. n. 633/1972. La tematica è stata già affrontata in precedenza<sup>213</sup>, qui ci consta dire che nel caso di richiesta documentale tramite questionario, la mancata risposta equivale sempre a rifiuto di esibizione, senza considerare l'aspetto psicologico e volontario, ossia se il contribuente abbia intenzionalmente ommesso di collaborare o se invece la sua inerzia corrisponda a negligenza o mera colpa. L'analisi dell'aspetto psicologico viene invece presa in considerazione se le richieste sono effettuate nel corso dei controlli in sede, in questo caso occorre il comportamento doloso del contribuente volto a sottrarre, durante l'ispezione, la documentazione richiesta. La Cassazione in merito all'ordinanza analizzata, in cui l'invito al contribuente era stato notificato tramite questionario, opera un cambio di passo rispetto a precedenti sentenze emanate della medesima Corte.<sup>214</sup> In tal senso risultano *"Fondate, ulteriormente, le censure, nella parte in cui deducono la nullità della sentenza, nella parte in cui ha escluso che il comportamento del consulente possa equipararsi a un rifiuto di produrre i documenti effettivamente richiesti dall'Amministrazione finanziaria, anziché qualificarsi come causa di forza maggiore, con soluzione di continuità tra comportamento del contribuente e omessa produzione dei documenti richiesti. La sentenza si è, difatti, limitata a statuire che "la mancata risposta al preventivo contraddittorio (...) rende inutilizzabile la documentazione probatoria eseguita in sede contenziosa", senza accertare se tale evento*

---

<sup>212</sup> M. ANTONINI – P. PIANTAVIGNA, *Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria*, in Corr. Trib., 2022, VI, pag., 554 e ss. in cui si riporta una descrizione fattuale della fattispecie in causa.

<sup>213</sup> Si rimanda ai paragrafi 2.2.1. e 2.2.2. per la relativa analisi.

<sup>214</sup> Cass., ord. 14 giugno 2021, n. 16757; Cass., ord. 22 giugno 2018, n. 16548; Cass., ord. 19 giugno 2018, n. 16106; Cass. 23 marzo 2016, n. 5734; Cass. 27 settembre 2013, n. 22126 Cass. 4 dicembre 2013, n. 27193; Cass., ord. 22 ottobre 2010, n. 21665; Cass. 30 dicembre 2009, n. 28049.

*comporti la non imputabilità del comportamento al contribuente.*” La Cassazione quindi, considerando che la documentazione richiesta si trovava nella sola disponibilità del consulente, ha accolto il ricorso in quanto il contribuente non ha potuto ottemperare alle richieste dell’amministrazione per causa a lui non imputabile<sup>215</sup>. L’ordinanza vede quindi modificare il precedente orientamento giurisprudenziale, “ampliando” il campo difensivo del contribuente dinanzi all’istituto delle preclusioni probatorie.

Un’altra questione meritevole di analisi risulta essere l’inoperatività delle preclusioni probatorie nel caso in cui l’invito dell’amministrazione non rispetti lo standard prefissato ex lege dall’art. 32 D.P.R. n. 600/1973. Ricordiamo che nel caso analizzato dalla sentenza, l’invito dell’amministrazione non riportava alcun avvertimento riguardo le conseguenze della mancata collaborazione da parte del contribuente e ciò avrebbe dovuto, in linea di principio, rendere inoperative<sup>216</sup> le preclusioni probatorie, che invece i giudici di primo e secondo grado hanno ritenuto valide. I giudici della Cassazione hanno invece ribaltato le sentenze di primo e secondo grado anche alla luce dell’art. 24 Cost. *“La pervasività della norma (che introduce una decadenza processuale in forza di una violazione di un obbligo di cooperazione verificatasi nella precedente fase amministrativa) ha portato questa Corte a ritenere che tale decadenza, oltre alla salvezza dei comportamenti non imputabili (vada circoscritta ai casi in cui vi sia stato formalmente l’esplicito avvertimento al contribuente delle conseguenze (ex lege) dell’inadempimento. Si è, pertanto, ritenuto che costituisce condizione per l’operatività della sanzione processuale l’invio di un avvertimento (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 4: “di ciò l’Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”) che risulti specifico e puntuale (Cass., Sez. V, 4 maggio 2018, n. 10670; Cass.,*

---

<sup>215</sup> Nel frangente in cui la documentazione richiesta si trovi presso un terzo soggetto, la Cassazione ha verificato se alla società fosse imputabile una *“culpa in eligendo o in vigilando”*. In alcune sentenze precedentemente analizzate, il contribuente ha visto rendere operative le preclusioni probatorie nonostante la documentazione richiesta non fosse nelle sue disponibilità, ma bensì come in questo caso, nella sfera dell’ausiliario/consulente. (Corte di Cassazione n. 8539 del 15 gennaio 2014). A. RENDA, *Preclusioni probatorie: si attenua la rigidità interpretativa della Cassazione*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2022, VII, pag., 595 e ss., che a tal proposito scrive *“Al fine di poter qualificare un determinato accadimento come non imputabile al contribuente, occorre, dunque, l’imprevedibilità ed inevitabilità dell’evento, tale da sovrastare la volontà del contribuente, precludendone il compimento del comportamento richiesto dalla norma entro il termine prescritto. La forza maggiore, così intesa, nel suo elemento oggettivo rispecchia in certa misura la nozione penalistica, potendosi accomunare nel tratto della irresistibilità le circostanze anormali ed estranee al contribuente. Una pronuncia della Corte di Giustizia ha, in tal senso, precisato che l’estraneità di siffatte circostanze al contribuente non si limita al profilo materiale o fisico, ma piuttosto intende riferirsi all’impossibilità per il contribuente di controllarle ovvero al loro collocarsi al di fuori dell’ambito della sua responsabilità”*.

<sup>216</sup> S. DIDONI, *Invito a produrre documenti e preclusioni probatorie: brevi note a margine della pronuncia della Corte di Cassazione n. 6092 del 24 febbraio 2022*, in Riv. Tel. Dir. Trib., il quale precisa che la difformità dell’invito rispetto allo standard prefissato renderebbe inoperative le preclusioni, senza però intaccare di invalidità l’avviso di accertamento, in tal senso anche A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, pag., 162.

Sez. VI, 27 dicembre 2016, n. 27069), nonché corredato da un congruo termine minimo per consentire l'adempimento richiesto (Cass., Sez. V, 27 settembre 2013, n. 22126); in assenza di tali elementi la norma non opera, in quanto disposizione derogatoria dei principi di cui agli artt. 24 e 53 Cost. che "deve essere applicata in modo da non comprimere il diritto alla difesa e di non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti" (Cass., Sez. VI, 26 maggio 2014, n. 11765; Cass., Sez. V, 6 settembre 2013, n. 20487; Cass., Sez. U., 25 febbraio 2000, n. 45)." Sostanzialmente le richieste dell'amministrazione, affinché possano essere ritenute legittime, devono necessariamente rispettare specifici requisiti anche nel rispetto dei principi di buona fede e collaborazione che, oltre ad investire il contribuente, ricadono necessariamente in capo all'amministrazione. L'invito ex. Art. 32 D.P.R. 600/1973, che dispone l'obbligo di collaborazione per il contribuente, deve risultare<sup>217</sup> :

- specifico e dettagliato nella richiesta della documentazione da fornire<sup>218</sup>;
- contenere al suo interno un avviso riguardo le possibili conseguenze in caso di mancata ottemperanza alle richieste formulate;
- mettere a disposizione al contribuente un congruo lasso di tempo<sup>219</sup> per far fronte alle richieste contestuali.

La chiara e concisa formulazione della Cassazione a riguardo permette di diradare gli eventuali dubbi in materia, sempre a giovamento del diritto di difesa del contribuente.

La terza e ultima analisi che ci permette di effettuare l'ordinanza della Cassazione attiene ad un ambito prettamente processuale. La società contribuente nell'ordinanza n. 6092 aveva eccepito la non conformità dell'invito ricevuto solamente nel secondo grado di giudizio, facendo sorgere diversi dubbi giurisprudenziali in merito. In alcune recenti sentenze della Cassazione<sup>220</sup> si era stabilito che l'onere della prova riguardo l'invalidità dell'invito sul tema della rilevabilità delle preclusioni, cadeva in capo all'amministrazione. Nella sentenza analizzata però la Suprema Corte ha statuito diversamente, permettendo al contribuente di eccepire l'invalidità dell'atto anche in appello. A tal proposito i giudici d'Appello avevano constatato l'illegittimità dei documenti che la contribuente aveva posto in giudizio, in quanto non esibiti a seguito della richiesta. La Corte così specifica "Si osserva, inoltre, sotto il profilo processuale che la deduzione della mancanza dell'avvertimento - la quale non attiene,

---

<sup>217</sup> M. ANTONINI – P. PIANTAVIGNA, *Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria*, in Corr. Trib., 2022, VI, pag., 554 e ss.

<sup>218</sup> La c.d. "fishing expedition" risulterebbe quindi lesiva per il contribuente, oltre ad essere contraria al principio di buon andamento. Si rimanda a pag. 43 di tale elaborato per le considerazioni in merito.

<sup>219</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., pag., 162. Esso deve risultare almeno pari a 15 giorni. Il mancato rispetto di questo lasso di tempo non comporta l'invalidità dell'accertamento, ma solo dell'invito. Quindi la tardiva o mancata risposta del contribuente non potrà essere passibile di sanzione.

<sup>220</sup> Cass., sez. V, 15 luglio 2021, n. 20317; Cass., sez. V, 10 febbraio 2021, n. 3254.

come si è visto, al contenuto dell'atto impositivo ma alle conseguenze processuali del comportamento tenuto dal contribuente nella precedente fase amministrativa - consegue alla formulazione dell'eccezione da parte dell'Ufficio che opponga al contribuente l'inutilizzabilità della documentazione quale effetto della violazione del dovere di collaborazione. Solo nel momento in cui l'Amministrazione, a fronte della produzione della documentazione da parte del contribuente, opponga la decadenza conseguente all'inottemperanza all'invito, questi può dedurre l'illegittimità dell'invito, in quanto non contenente l'avvertimento delle conseguenze dell'inottemperanza all'invito. Tale difesa del contribuente non deriva se non dall'esame e dalle contestazioni relative al contenuto del documento, di provenienza dell'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che tale difesa può essere articolata anche successivamente dal contribuente, in quanto volta a negare i presupposti del verificarsi di un effetto processuale favorevole all'Ufficio; trattandosi, pertanto, di mera difesa la stessa, al pari delle contestazioni della valenza probatoria della documentazione avversa (Cass., Sez. VI, 22 maggio 2018, n. 12614), non è soggetta a preclusione processuale e può essere formulata per la prima volta in appello non incorrendo nel divieto di cui al D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, comma 2, (Cass., Sez. VI, 21 marzo 2019, n. 8073; Cass., Sez. V, 29 ottobre 2020, n. 23862). Così come è consentito alla parte produrre in appello ogni documento, ancorché nuovo (Cass., Sez. V, 4 aprile 2018, n. 8313)". Riassumendo, il contribuente ha la possibilità di rilevare la non conformità dell'invito anche in sede di appello, senza dover motivare le ragioni per le quali tale invito non è stato riprodotto in sede di primo grado di giudizio senza incappare nell'art. 57, comma 2, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale sancisce il divieto di nuove eccezioni non rilevabili d'ufficio.<sup>221</sup> Appare in effetti di buon senso non circoscrivere il campo d'azione del contribuente sottoposto a processo, seppur in una fase avanzata, anche alla luce del diritto alla difesa. Per usare le parole della Cassazione trattasi, appunto, di "mera difesa". L'ordinanza della Cassazione, oltre a chiarire alcuni punti salienti delle disposizioni analizzate, ci consente di effettuare alcune considerazioni di carattere generale sull'attualità dell'istituto delle preclusioni probatorie, soprattutto in un ordinamento giuridico, e specie quello tributario, in continua evoluzione.

---

<sup>221</sup> Così M. ANTONINI – P. PIANTAVIGNA, *Omessa risposta*, cit., pag., 559, in cui nella nota 18 si riporta "Costituisce, invece, "eccezione" in senso tecnico lo strumento processuale con il quale una parte fa valere un fatto giuridico nuovo, avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa avanzata da controparte."

### ***3.1.2. Preclusioni probatorie: disposizione non più attuale.***

Il contesto tributario vede evolversi e modificarsi in maniera continua e costante, sia rispetto alle modalità accertatrici dell'amministrazione, sia rispetto agli obblighi e agli oneri che ricadono in capo al contribuente. Tali evoluzioni possono essere lette sotto la lente del precetto delle preclusioni probatorie, che seppur attraverso alcune interpretazioni giurisprudenziali abbia assunto connotati differenti, è rimasto pressoché invariato. Come già si discuteva nel capitolo secondo, la ratio delle preclusioni probatorie è insita nella globalità e unicità dell'azione accertatrice dell'amministrazione. La "fuoriuscita" di un elemento probatorio a seguito dell'emissione dell'atto impositivo renderebbe l'azione dell'amministrazione evanescente, oltre a dichiararla inefficiente ed inefficace. Sostanzialmente tutto ruota intorno al principio costituzionale del buon andamento disciplinato dall'art. 97 Cost., oltre che ai principi di buona fede e collaborazione che dovrebbero regolare il rapporto tra fisco e contribuente. Quanto ciò detto era direttamente funzionale all'unicità/globalità dell'accertamento, che ha avuto modo di essere implementata con alcune riforme di sistema avvenute negli anni '80 del secolo scorso.<sup>222</sup> A ben vedere il carattere unitario dell'azione impositiva rispetterebbe principi di ordine costituzionale in ottica di garanzie al contribuente, in quanto sarebbe poco "felice" trovarsi nella situazione ad essere continuamente chiamati in causa da accertamenti reiterati, precludendo anche il diritto di difesa che non dovrebbe essere ostacolato da continue e ripetute azioni da parte del fisco, anche perché tali azioni andrebbero a ledere un principio di carattere generale come quello della certezza del diritto.

L'unicità dell'azione impositiva però nel corso degli anni è stata scalfita da numerose disposizioni<sup>223</sup> che hanno consentito all'amministrazione di emettere avvisi di accertamento c.d. *parziali*<sup>224</sup>. L'accertamento parziale, nato come deroga rispetto al carattere di globalità

---

<sup>222</sup> E. M. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, 2012, pag., 99 ss., per approfondimenti in merito all'unitarietà dell'atto di accertamento e alle ragioni di fondo degli anni della riforma.

<sup>223</sup> S. MULEO, *Comportamento del contribuente sottoposto a indagini e preclusioni probatorie: verso la fine del principio di preclusione?*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, III, che giudica come cause della frammentazione dell'azione accertativa anche l'accertamento con adesione agli inviti ai sensi dell'art. 5 bis, D.lgs. n. 218/1997.

<sup>224</sup> Disciplinato dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte sul reddito e dall'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA. Per una spiegazione eloquente sull'accertamento parziale si riporta M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 305 " *Le disposizioni che regolano gli accertamenti parziali prevedono che gli uffici possano accertare porzioni di reddito o fatturato, come se si trattasse delle tessere di un mosaico, quando dispongano di elementi, di segnalazioni, oppure di dati i quali consentano di stabilire, d'emblè, l'esistenza di un nuovo reddito non dichiarato in tutto o in parte, o di imposte non versate*".

dell'accertamento, ha soppiantato l'accertamento unitario<sup>225</sup>. In origine l'idea del legislatore era quella di implementare un accertamento parziale in ottica di rettifica della dichiarazione, allorquando l'amministrazione fosse venuta a conoscenza di elementi palesi, al limite dell'inconfutabile.<sup>226</sup> Attualmente si è assistita ad un'inversione in quanto, l'eccezione rappresentata dall'accertamento parziale, risulta essere la prassi con cui opera l'amministrazione. Risulta di rilievo sottolineare che la notifica dell'accertamento parziale non preclude lo svolgimento di ulteriore azione accertativa, con la conseguenza che di accertamenti parziali, per una medesima annualità, ce ne possono essere di numero indefinito.<sup>227</sup> Essendo venuto meno, almeno nella pratica, il carattere unitario e globale dell'azione impositiva, ci si può chiedere se l'istituto delle preclusioni probatorie, strettamente correlato con il principio di unicità dell'accertamento, abbia ancora una funzione effettiva e sostanziale.<sup>228</sup> L'amministrazione, avendo la possibilità di emettere in maniera reiterata accertamenti parziali, non vede decadere o esaurire la propria azione impositiva e investigativa. In tal guisa essa potrebbe tranquillamente raccogliere, o comunque venire a conoscenza solo dopo (per esempio a causa di un ritardo del contribuente), di elementi probatori, anche successivamente all'emissione dell'atto impositivo. Tale prassi risulta sicuramente in contrasto con la ratio delle preclusioni probatorie, in quanto la loro funzione è proprio quella di evitare un reiterare e un perdurare dell'azione amministrativa, in base al principio dell'art. 97 Cost.

Perlopiù se si considera anche la prassi<sup>229</sup> secondo la quale gli accertamenti integrativi possono apporre modifiche (financo) in aumento di un accertamento precedentemente notificato, senza che siano stati rinvenuti "nuovi elementi", appare lapalissiano che il principio di "consumazione"<sup>230</sup> del potere accertativo non sussista più. Avendo constatato che

---

<sup>225</sup> S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, pag., 123 e ss. in cui afferma che "Le innovazioni legislative hanno inciso a tal punto sui metodi di accertamento che, tra le altre cose, hanno portato alla frammentazione del potere impositivo eliminando il principio di unitarietà; detto potere ora è potenzialmente segmentato in una sequenza di accertamenti parziali. Dunque oramai l'attività di accertamento si manifesta per mezzo di una serie di atti impositivi a contenuto "parziale", con il corollario che l'accertamento non ha più caratteri della "generalità" e della "unicità".

<sup>226</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 305, anche S. MULEO, *Comportamento del contribuente*, cit.

<sup>227</sup> S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario*, cit., pag., 127.

<sup>228</sup> S. MULEO, *Comportamento del contribuente*, cit.,

<sup>229</sup> Cass., n. 8029, 3 aprile 2013. Si veda in tal senso M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., pag., 308, che sul tema scrive "La giurisprudenza ritiene tuttavia che l'accertamento integrativo possa essere notificato anche sulla base di elementi che già si trovavano nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, ma a condizione che essi non fossero suscettibili di apprezzamento sul piano fiscale se non attraverso gli elementi sopravvenuti".

<sup>230</sup> S. MULEO, *Comportamento del contribuente*, cit.

il principio di unitarietà dell'accertamento sia ormai decaduto e oltrepassato<sup>231</sup>, essendo che l'unico limite per l'azione impositiva risulta essere, in base a quanto analizzato, la decadenza del termine di accertamento, le preclusioni probatorie risultano essere anacronistiche e troppo afflittive, in quanto l'amministrazione, come abbiamo visto, ha molto spazio di manovra. Un'altra modifica<sup>232</sup> risulta essere la necessità di rendere il contribuente sempre più partecipe all'azione istruttoria, convertendo il mero onere di collaborazione, a vero e proprio obbligo di mettersi a disposizione dell'amministrazione ottemperando alle sue richieste. Avendo già trattato il tema della partecipazione del contribuente nel capitolo primo attraverso l'analisi dei diversi istituti vigenti, qui ci soffermeremo brevemente sulla correlazione tra preclusioni probatorie e obbligo di collaborazione, analizzando le problematiche inerenti. Gli obblighi di collaborazione da parte del contribuente in sede di istruttoria avrebbero come effetto innaturale<sup>233</sup> quello di "costringere" il contribuente ad autoaccusarsi già nella fase amministrativa della verifica fiscale. Ciò appare legittimamente contrario al diritto di difesa<sup>234</sup> e ai principi fondamentali, anche considerando che la fase amministrativa dell'istruttoria potrebbe in maniera quanto meno realistica sfociare in un processo penale. Quindi mediante il moltiplicarsi di obblighi in capo al contribuente in sede di confronto con l'amministrazione, egli è intimato a compiere atti determinati e determinanti riferibili alla sua sfera di difesa, discostandosi dall'idea di fondo dello Statuto dei diritti del contribuente che prevedeva una semplice cooperazione del contribuente finalizzata soltanto a non porre ostacoli al corso delle indagini finanziarie. Oltremodo in dottrina si discute sul tema della proporzionalità delle disposizioni che disciplinano le preclusioni probatorie alla luce degli ampi poteri conoscitivi che il fisco possiede. In altre parole la preclusione probatoria risultava necessaria ai fini dello svolgimento dell'istruttoria allorquando il contribuente era considerato l'unico possessore<sup>235</sup> degli elementi probanti riferibili alla sua persona. Attualmente invece risulterebbe quanto meno poco proporzionata in quanto l'amministrazione, attraverso la possibilità di chiedere la relativa documentazione ad altri organi amministrativi, gode di un'ampia conoscenza fattuale che le consentirebbe di acquisire informazioni di rilievo anche in mancanza della

---

<sup>231</sup> G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in Riv. Dir. Trib. 2005, I, pag., il quale considera che per rendere coerente l'apparato normativo a seguito della "dipartita" dell'accertamento globale, sarebbe opportuno abrogare l'accertamento integrativo per ragioni di coerenza.

<sup>232</sup> Si intende rispetto al periodo in cui sono state disciplinate le preclusioni probatorie.

<sup>233</sup> S. MULEO, *Comportamento del contribuente*, cit.

<sup>234</sup> A. MARINELLO, *I primi echi del diritto al silenzio materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur se detergere nei procedimenti tributari*, in Riv. Dir. Trib., Pacini giuridica, 2022, in cui l'autore in merito alla tutela del diritto alla difesa dice che "è lecito interrogarsi sulla possibilità di riconoscere al contribuente un diritto ad astenersi dalla collaborazione, in modo da evitare in radice il rischio di agire in modo a sé pregiudizievole".

<sup>235</sup> S. MULEO, *Comportamento del contribuente*, cit.

collaborazione del contribuente.<sup>236</sup> Tali considerazioni porterebbero dunque la dottrina<sup>237</sup> ad auspicare una rivisitazione di tale disciplina, sia in tema di proporzionalità che di applicazione. In effetti, allorquando la mancata produzione dei documenti per mera colpa, o il ritardo di esibizione, non abbia comunque invalidato e/o ostacolato l'azione amministrativa, si ritiene che l'effetto preclusivo sia eccessivo e contrario a principi di ordine generale come quello della difesa. Non mancano però considerazioni riguardo la disapplicazione<sup>238</sup> in toto della disciplina anche in funzione del diritto (non riconosciuto in ambito tributario) al silenzio.

### 3.2. Il diritto al silenzio nel contesto tributario.

Il diritto al silenzio trova una corretta sistemazione in ambito penalistico nell'art. 64 c.p. in quanto dispone che la persona *“ha facoltà di non rispondere ad alcuna domanda”* in sede di interrogatorio, oltre ad essere consequenziale al più grande precetto riferibile al *“nemo tenetur se detergere”*<sup>239</sup> ai sensi dall'art. 384 c.p. che disciplina il principio a non testimoniare contro sé stessi, avvalendosi anche della facoltà di non rispondere. Il diritto al silenzio risponde inoltre ad un più ampio principio di carattere costituzionale stabilito dall'art. 24 Cost, in cui vige il diritto del cittadino a difendersi in ogni grado e procedimento in cui è coinvolto.<sup>240</sup> Di primo acchito si può individuare una piccola dissonanza con l'istituto delle preclusioni probatorie che abbiamo precedentemente analizzato. È evidente che se i documenti che non

---

<sup>236</sup> Idem, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. Trim. Trib, 2012, pag., 685.

<sup>237</sup> Idem, *Comportamento del contribuente*, cit.

<sup>238</sup> R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, pag., che aveva già delineato un possibile adattamento della disciplina delle preclusioni probatorie all'ordinamento vigente.

<sup>239</sup> Riguardo a tale principio S. FAIELLA, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Giuffrè, Teoria e pratica del diritto, Milano, 2009, pag., 304 enuncia che *“il nemo tenetur se detergere è un principio di civiltà giuridica che, nel suo significato più risalente, ha funzionato da argine alla macchina da confessione del processo inquisitorio. Nelle civiltà moderne, in cui è vietata qualsiasi forma di tortura per l'accertamento della «verità», esso continua a svolgere una fondamentale funzione, negando spazio all'applicazione di qualsivoglia sanzione processuale a chi, indagato o imputato, scelga di tacere riguardo a ciò che può essergli penalmente contestato. Nato, dunque, per tutelare il «taciturnus» e, dunque, il c.d. «diritto al silenzio», il principio ha assunto una duplice valenza: in primis il divieto sia dell'impiego di qualsivoglia coartazione per l'ottenimento della confessione, sia di qualsivoglia presunzione capace di ribaltare la presunzione di non colpevolezza; allo stesso tempo il divieto di applicazione di sanzioni afflittive atte a reprimere, anche non penalmente, il contegno non collaborativo dell'indagato o dell'imputato.”*

<sup>240</sup> Oltre all'art. 24 Cost. si può individuare il principio del diritto al silenzio anche nell'art. 27 Cost. comma 2 relativamente alla presunzione d'innocenza. A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra corti europee e corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2022, II, pag., 632., che in merito all'art. 27 Cost. e alla presunzione di innocenza esplica *“cioè nel senso che la suddetta presunzione esclude in radice doveri di collaborazione incombenti sull'imputato, il quale è libero di scegliere se svolgere o meno attività probatoria e confutare le prove addotte a suo carico o, appunto, limitarsi a negare ogni addebito a rimanere il silenzio”*.

sono stati esibiti all'amministrazione entro i termini non possano essere utilizzati a garanzia del contribuente nella fase del processo, ci si potrebbe interrogare sulla violazione di tale importante precetto costituzionale. Dopo questa breve considerazione è opportuno analizzare l'atipicità del diritto tributario nei confronti del principio al silenzio che, come si è potuto analizzare nella disciplina delle preclusioni probatorie non è tutelato, ma anzi è sanzionato, attraverso le c.d. sanzioni improprie e amministrative. All'origine del tema la dicotomia tra diritto tributario e penale si constatava proprio dalla differenza del tipo di sanzione, amministrativa nel primo caso e di tipo penale nel secondo. Tale differenza però, in realtà, è constatabile solo sul piano formale in quanto le sanzioni amministrative che abbiamo analizzato in riferimento alle preclusioni probatorie vengono considerate dalla dottrina<sup>241</sup>, ma anche dalla giurisprudenza<sup>242</sup>, sanzioni afflittive-punitive che possono sfociare in via diretta o indiretta sul piano penale. Questa correlazione è stata appurata da una consolidata giurisprudenza della CEDU, in particolar modo dalla sentenza 8 giugno 1976, Engel ed altri c. Paesi Bassi, che ha definito quali sono i parametri per considerare una sanzione di tipo penale: il "carattere afflittivo" e la severità del "malum" inflitto. Per meglio chiarire, per "carattere afflittivo" e severità del "malum inflitto" della sanzione, si intendono le conseguenze sia sul piano personale, ma anche patrimoniale, che le suddette sanzioni comporterebbero al cittadino autore dell'illecito. Allorquando tali conseguenze fossero connotate dai parametri citati in precedenza, come per esempio la severità del "malum inflitto" dovuta dall'elevato importo di una sanzione pecuniaria, la sanzione amministrativa assumerebbe un carattere penalistico. Dopo la riforma delle sanzioni tributarie avvenuta mediante i decreti legislativi del 1997, è avvenuto un cambiamento sul versante penale della sanzione tributaria, in quanto basata su un modello afflittivo-punitivo<sup>243</sup>, concludendo che tutte le sanzioni pecuniarie previste dall'ordinamento italiano sono di carattere penale.<sup>244</sup> Tale posizione è suffragata anche dalla Corte EDU nella sentenza del 21 marzo 2006 Valic c. Italia, ma ancor prima dalla sentenza della medesima corte del 9 novembre del 1999 Varruzza c. Italia che ha considerato una

---

<sup>241</sup> E.A. SEPE, *Inottemperanza del contribuente*, cit., A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare*, cit., pag., 2537 e ss., R. MICELI, *Sanzioni amministrative*, in Treccani Diritto online, 2014.

<sup>242</sup> Corte EDU 8/06/1976, Engel ed altri c. Paesi Bassi, Corte EDU 21/03/2006 Valic c. Italia.

<sup>243</sup> In tal senso si veda R. MICELI, "Sanzioni amministrative", in Treccani Diritto on line, 2014, che riguardo la somiglianza giuridica tra sanzione e amministrativa e penale individua "una identità ideologica e una omogeneità funzionale con la sanzione penale; la suddetta sanzione si sostanzia, infatti, in una difesa di beni pubblici (identità teleologica), attraverso la rieducazione del trasgressore (omogeneità funzionale) penale; la suddetta sanzione si sostanzia, infatti, in una difesa di beni pubblici (identità teleologica), attraverso la rieducazione del trasgressore (omogeneità funzionale)".

<sup>244</sup> E.A. SEPE, *Inottemperanza del contribuente*, cit., pag. 4307 e ss., A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio, riconosciuto in sede comunitaria, e i suoi effetti in materia tributaria nazionale, con particolare riferimento alla preclusione di una successiva produzione documentale*, in Dir. Prat. Trib., 2022, III, pag., 836.

sanzione amministrativa alla stregua di una penale a causa dell'elevato importo sanzionato<sup>245</sup>. L'orientamento della Corte ha poi trovato definitivamente conferma nella sentenza del 2014 in riferimento alle sanzioni Consob per abuso di mercato nella pronuncia del 4 marzo 2014 Grande Stevens ed altri c. Italia. Avendo chiarito quindi che la differenza di garanzie tra diritto tributario e penale non può essere fondata sulla diversità della sanzione irrogabile, ci si può chiedere in base a quale precetto giuridico il contribuente debba godere di minori garanzie rispetto ad un cittadino che si trovi dinanzi ad un processo penale. La "diversità"<sup>246</sup> del diritto tributario in questo caso dovrebbe fondarsi sul potere d'imperio dello Stato di imporre tributi ed esigere la loro riscossione, oltre che in base anche al principio di solidarietà e di capacità contributiva posto dall'art. 2 e 53 Cost.<sup>247</sup> Sostanzialmente, in chiave "machiavellica", il fine giustifica i mezzi<sup>248</sup>, il cui fine in questo caso è rappresentato dall'esigenza da parte dello Stato di imporre ed esigere i tributi, oltre alla corretta quantificazione dell'imponibile, "giustificando" in questo senso le minori garanzie previste per il cittadino rispetto al diritto penale, come per esempio il mancato riconoscimento dello "ius tacendi" in ambito tributario. In tal senso la sentenza della Corte EDU, *Ferrazzini c. Italia* del 12 luglio 2001, rimarca tale considerazione, facendo prevalere gli interessi dello Stato a discapito delle garanzie poste in capo al contribuente.<sup>249</sup> Tale "prevaricazione" è riscontrabile anche in altre "decisioni" giurisprudenziali<sup>250</sup>, che hanno evidenziato il rapporto di subordine tra Stato e contribuente. In dottrina vi sono stati pareri altamente discordanti a riguardo, anche perché attraverso un ragionamento in senso contrario, seppur dovesse essere affermata e confermata la "superiorità" degli interessi di tipo fiscale al cospetto di altri valori della persona e del giusto processo, proprio in tal senso il cittadino dovrebbe possedere più garanzie a riguardo.<sup>251</sup> Rispetto invece ai principi di solidarietà e capacità contributiva vige

---

<sup>245</sup> E.A. SEPE, *Inottemperanza del contribuente*, cit., pag. 4307 e ss.

<sup>246</sup> A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria (spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021)*, in Consulta online, 2021, Il fasc., pag., 455, la definisce, in maniera critica "superiorità" del diritto tributario.

<sup>247</sup> Idem, *Il diritto al silenzio*, cit., pag., 455.

<sup>248</sup> In questo caso i "mezzi" della locuzione machiavellica andrebbero intesi come "minori garanzie per il contribuente" per raggiungere il fine ultimo della quantificazione dell'imponibile e della riscossione del tributo.

<sup>249</sup> Ibidem, *ivi*, cit., pag., 455, riguardo la sentenza Ferrazzini afferma che "*La sentenza afferma pianamente che il potere di imporre tributi rientra nel nocciolo duro delle prerogative del potere sovrano, e, pertanto, non dovrebbe rispondere delle sue azioni in un processo giusto. Si tratta di una affermazione cospicuamente erosa sotto molteplici profili...*".

<sup>250</sup> Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea C-105/14<sup>250</sup> dell'8 settembre 2015 sulla maggior tutela degli interessi finanziari sul diritto ad un processo non irragionevolmente lungo. Anche nella sentenza c.d. "*Robin Tax*" in cui il principio finanziario del pareggio di bilancio ha surclassato, dal punto di vista valoriale e di principi, l'applicazione del giusto tributo.

<sup>251</sup> A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio*, cit. pag., 455 ss., appare molto critico nei confronti della giurisprudenza e del filone di pensiero che riconosce una "superiorità" di interessi da salvaguardare in ambito tributario.

l'assunto che tali precetti siano da salvaguardare indistintamente, riconoscendo a loro una "primazia"<sup>252</sup> valoriale rispetto ad altri principi. Orbene, se fosse vero tale assunto, ci si chiederebbe il motivo per il quale dei valori ritenuti imprescindibili o superiori non debbano essere tutelati con garanzie maggiori, proprio per il fatto di essere considerati valori da proteggere in ogni modo. A tal proposito è comunque ravvisabile un'ampia critica a tali giustificazioni di "superiorità" del diritto tributario, anche perché apparirebbe quanto meno al di fuori dell'ordinamento considerare sullo stesso piano o persino di "categoria" superiore interessi di tipo fiscale a qualsiasi altra fattispecie che conduce ad un processo penale. Per chiarire ancor meglio tale considerazione, sarebbe difficile immaginare che un ordinamento consideri più impellente e di rilievo evitare di far evadere le imposte<sup>253</sup> rispetto per esempio a condurre un'adeguata lotta alla criminalità.<sup>254</sup>

Tutto ciò è da considerare dinanzi ad un'esplicita affermazione della Corte di Strasburgo che ha riconosciuto "il diritto a restare in silenzio e a non contribuire in alcun modo alla propria incriminazione" come un fondamento alla base del giusto processo ai sensi dell'art. 6 della Convenzione dei diritti dell'uomo in quanto l'imputato non può in nessun modo essere costretto ad autoaccusarsi anche nel rispetto del principio di presunzione d'innocenza. L'applicabilità dell'art. 6 CEDU al processo tributario ha incontrato diversi ostacoli di ordine giurisprudenziale, in quanto si è ritenuto che tale disposizione dovesse trovare spazio solo in campo penale e nelle controversie di carattere civile, non comprendendo il settore tributario. Restando in questi termini, l'art. 6, di cui se ne riporta un frammento, sancisce che "Ogni persona ha il diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta...". Tale linea è stata confermata dalla sentenza *Schouten e Meldroun c. Paesi Bassi* del 9 dicembre 1994, oltre che dalla già citata sentenza *Ferrazzini* del 12 luglio 2001, la quale ha rimarcato che le obbligazioni di tipo patrimoniale, che denotano il processo tributario, fanno parte del grande apparato del diritto pubblico, con relativa esclusione delle

---

<sup>252</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 456.

<sup>253</sup> In riferimento al dovere di concorrere alle spese pubbliche e la sua correlazione con il diritto al silenzio si veda A. GIOVANNINI, *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in Riv. Trim. Trib., 2022, II, pag., 235 e ss. il quale scrive "infatti, se la radice del dovere di collaborazione sta nell'art. 2, tutte le richieste della pubblica amministrazione potrebbero essere intese come funzionali o strumentali alla realizzazione del vincolo solidaristico del concorso alle pubbliche spese. E ciò anche quando, invece, seguendo un'impostazione alternativa e anelastica, il silenzio potrebbe essere applicato conformemente alla sua ratio."

<sup>254</sup> A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio*, cit. pag., 456 sulla diversità delle garanzie previste in ambito penale e tributario scrive: "lo Stato di diritto non rinuncia alle garanzie neppure quando reprime i crimini più efferati, come la luminosa tradizione giuridica italiana insegna. "A ben vedere quindi dovrebbe tutelare a maggior ragione il cittadino anche nelle violazioni meno "gravi".

“*obbligazioni di carattere civile.*” La “rigida” interpretazione della giurisprudenza da ultimo esaminata, è stata però affievolita, negli anni successivi, dalle sentenze *Jussilia c. Finlandia* del 23 novembre 2006 e dalla Sentenza *Ravon c. Francia* del 21 febbraio 2008, le quali hanno confermato l’assimilabilità delle sanzioni amministrative a quelle di carattere penale ogni qualvolta esse si dimostrino assumere un carattere punitivo e di deterrenza dettato dalla severità intrinseca della sanzione, in base ai parametri dettati dalla sentenza *Engel*. L’equiparazione tra processo penale e processo tributario in tali circostanze, porterebbe un inevitabile riconoscimento del diritto al silenzio anche in sede tributaria, o quanto meno potrebbe condurre l’ordinamento interno a non sanzionarlo attraverso gli strumenti esaminati in precedenza.

Lo “*ius tacendi*” è stato anche ribadito dalla Corte di Giustizia UE nella causa 481/19, che come si diceva in precedenza riguardo il parallelismo tra sanzioni amministrative e penali, ha chiarito che il diritto al silenzio vige anche in procedimenti in cui devono essere accertati illeciti amministrativi, poiché possono essere ricondotti successivamente a sanzioni di fattispecie penale. La giurisprudenza comunitaria appare quindi pacifica rispetto al diritto al silenzio considerato principio inviolabile sia in sede penale che amministrativa. L’ordinamento interno però, anche per le ragioni che abbiamo esposto prima, ha considerato da sempre il silenzio del contribuente una presunzione di colpevolezza, o comunque una turbativa al corso delle indagini fiscali, sanzionandolo dunque con la preclusione, nel processo, dei documenti non esibiti durante i controlli effettuati dai funzionari.

### ***3.2.1. Preclusioni probatorie e il diritto al silenzio: considerazioni sull’art. 24 Cost.***

Le preclusioni probatorie trovano un inevitabile collegamento con il mancato riconoscimento del diritto al silenzio in sede amministrativa, in quanto come abbiamo potuto notare, non vigono nel diritto tributario le garanzie previste in campo penale. È fisiologico chiedersi dunque se le sanzioni amministrative e le preclusioni probatorie in caso di omessa collaborazione del contribuente siano rispettose dei principi emanati dalla CEDU e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Appaiono sicuramente incompatibili le sanzioni pecuniarie previste dall’art. 11 comma 1 lett. b e c del D.lgs. n. 471 del 1997 inerenti alla richiesta di documenti non obbligatori. Esse, infatti, oltre a ledere il diritto al silenzio, andrebbero a ostacolare il legittimo esercizio del diritto di difesa disciplinato dall’art. 24 Cost., risultando contrarie ai principi di ordine comunitario. Riguardo invece all’istituto della preclusione probatoria, il ragionamento è più sofisticato, ma comunque non dissimile da quello effettuato per le sanzioni amministrative. Il contribuente dovrebbe avere il diritto di

difendersi anche in sede di istruttoria, eventualmente mediante il silenzio, con la possibilità però di non precludersi in tal senso il diritto di difesa in sede processuale, anche nel rispetto degli art. 24 e 111 Cost. Il contribuente infatti potrebbe da un lato non esibire in fase procedimentale un documento<sup>255</sup> (non obbligatorio) in quanto passibile di una futura contestazione di tipo tributaria o penale<sup>256</sup>, dall'altro lato non esibirlo in sede di verifica in quanto potrebbe attendere l'eventuale atto impositivo per poi valutarne la possibile esibizione in sede processuale.<sup>257</sup> Entrambe le fattispecie di ordine pratico analizzate dovrebbero essere tutelate in ogni caso, sia in fase procedimentale che processuale, oltre che in relazione ai principi comunitari e ai sensi dell'art. 24 Cost. In tal senso è opportuno effettuare alcune considerazioni in merito al diritto alla difesa disciplinato dalla nostra Costituzione, e se questo preveda, in linea di principio, anche il diritto al silenzio, perché se così fosse le preclusioni probatorie sarebbero passibili di incostituzionalità. L'analisi può fondarsi su due piani distinti: l'oggetto della difesa e l'ambito in cui questo può essere esercitato<sup>258</sup>. Nel primo caso è giuridicamente chiaro che l'art. 24 Cost. contenga al suo interno il diritto a tacere<sup>259</sup>, più problematico invece risulta l'ambito in cui tale diritto può essere fatto valere. L'art. 24 Cost. non sembra ricomprendere al suo interno la possibilità di avvalersi del diritto al silenzio in

---

<sup>255</sup> Riguardo la possibilità di invocare il diritto al silenzio nelle fattispecie documentali la dottrina risulta scettica. A. GIOVANNINI, *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in Riv. Trim. Trib., 2022, II, pag., 243, spiega, riguardo ai documenti di tipo "obbligatorio", che "il diritto al silenzio non può essere invocato a giustificazione dell'omessa collaborazione nei casi in cui la legge autorizza la pubblica amministrazione a richiedere l'esibizione o la consegna della contabilità, di database, documenti bancari, contratti o altri atti che la stessa potrebbe acquisire direttamente con l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e sequestro. In queste circostanze l'omissione è nient'altro che violazione di obblighi in sé rilevanti, di mancato esercizio di poteri derivati, ed è per questo che il silenzio, qui, non può calzare il cappello del diritto di difesa, non si può ammantare, cioè, della dignità giuridica dell'esercizio di un diritto, rimanendo piuttosto macchiato del disvalore omissivo." In tal senso il "nemo tenetur se detergere" non potrebbe trovare applicazione, anche perché obbligare il contribuente a redigere un documento, per poi non poterlo visionare a causa del diritto al silenzio, causerebbe un corto circuito del sistema. Fattispecie diversa sono quei documenti, non obbligatori, che l'Amministrazione richiede al contribuente. In questo caso il diritto al silenzio potrebbe ritagliarsi il proprio spazio. In tal senso A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra corti europee e corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2022, II, pag., 656 e ss. Anche A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in Riv. Tel. Dir. Trib., marzo 2021, il quale differenzia la collaborazione del contribuente a "monte" e a "valle", specificando che sarebbe illogico riconoscere il diritto al silenzio riguardo gli "obblighi dichiarativi primari", ma non sarebbe altrettanto illogico riconoscere il diritto al silenzio in una fase successiva definita come "cooperazione di secondo grado" in cui il contribuente avrebbe tutte le facoltà di omettere la propria collaborazione in ragione del "nemo tenetur se detergere".

<sup>256</sup> F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit., pag., 173.

<sup>257</sup> Idem, *ivi*, cit.

<sup>258</sup> A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria*, cit., pag., 114

<sup>259</sup> Idem, *ivi*, cit., pag., 114. Vi sono invece dubbi riguardo il diritto a mentire A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., pag., 266 e ss.

una fase endoprocedimentale di carattere tributario<sup>260</sup>, accantonando così l'ipotesi di poter individuare un carattere di incostituzionalità del mancato riconoscimento del diritto al silenzio. Nonostante quindi non sia rinvenibile, a livello costituzionale, una tutela dello “*ius tacendi*” all'interno del procedimento tributario, bisogna tenere a mente le considerazioni effettuate sull'assimilabilità delle sanzioni amministrative a quelle penali. Invero il carattere afflittivo-punitivo che caratterizza le sanzioni penali è senza ombra di dubbio, anche alla luce della giurisprudenza comunitaria, peculiarità delle sanzioni amministrative-pecuniarie. In base a tale ordine di idee, in un ordinamento tributario sempre più improntato sugli obblighi di collaborazione del contribuente, con l'acquisizione delle prove in fase endoprocedimentale, dovrebbe essere pacifico garantire al contribuente il diritto a tacere anche in una fase procedimentale<sup>261</sup> (di carattere tributario)<sup>262</sup> per evitare che una propria dichiarazione possa trasformarsi in “un'autoaccusa”, sempre nel rispetto del principio “*nemo tenetur se detergere*”. Sostanzialmente tutto “ruota” intorno alla natura della sanzione tributaria, la quale assumendo un carattere “il più volte” penalistico in base ai parametri (sufficientemente elastici) della sentenza “Engel”, sarebbe probabilmente non velleitario dotare l'ambito tributario delle medesime garanzie previste per il campo penale riferibili alla tutela del diritto al silenzio. Considerato ciò appare dunque illegittimo ai sensi dei principi comunitari sanzionare lo stesso diritto al silenzio mediante sanzioni amministrative o di ordine preclusivo, poiché si andrebbe a ledere un diritto inderogabile come quello della difesa. Tale asimmetria<sup>263</sup> risulta ingiustificata in base alle analisi precedentemente svolte in merito al

---

<sup>260</sup> R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pag., 448, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., pag., 266, A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria*, cit., pag., 114.

<sup>261</sup> Secondo F. TUNDO, *Procedimento tributario*, cit., pag., 173, il diritto al silenzio andrebbe garantito (e non sanzionato come invece accade) in ambito endoprocedimentale, in ragione del diritto di difesa del contribuente il quale dovrebbe avere più ampi margini di “manovra” nella fase difensiva.

<sup>262</sup> S.F. COCIANI, *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione. Dal giusto processo al giusto procedimento*, in Riv. Trim. Dir. Trib., II, 2022, pag., 419 e ss., che precisa “il diritto al silenzio deve essere rispettato anche nell'ambito di procedure di accertamento di illeciti amministrativi, purché suscettibili di dar luogo all'inflizione di sanzioni amministrative di carattere sostanzialmente penale”. A ben vedere l'esigenza di un “giusto procedimento” risponderebbe anche ad altre fattispecie di ordine sistemico come l'autore evidenzia “Difatti non vi può essere giusta imposta se non in presenza di un giusto procedimento e, all'occorrenza, di un giusto processo, quale insopprimibile momento di verifica non solo sostanziale ma anche formale di tutto il “procedimento” d'imposizione sino ad allora seguito.”

<sup>263</sup> A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio*, cit., pag., 467 effettua alcune considerazioni dal carattere critico sulla simmetria che vi è tra contribuente e amministrazione nella produzione delle prove nel processo amministrativo. Ritiene infatti che i due soggetti in causa non possono essere messi sullo stesso piano nell'ambito del processo e della disciplina delle preclusioni probatorie poiché se da un lato è giusto non prendere in esame quei documenti che l'amministrazione per negligenza, caso fortuito, non ha acquisito durante i controlli, non si può effettuare in maniera speculare tale considerazione nei confronti del contribuente. Infatti se nel caso dell'amministrazione ci troviamo dinanzi all'ente preposto per effettuare i controlli, con il dovere di acquisire le prove da portare successivamente in giudizio, nel caso del contribuente abbiamo a che fare con un soggetto che ha sì l'obbligo di cooperare, ma anche quello di difendersi. Se poi si considera il diritto a non

“genus” delle sanzioni amministrative e penali, che per i principi comunitari risulta comparabile e della stessa natura. Nonostante comunque il nostro ordinamento non preveda espressamente la tutela del diritto al silenzio, in giurisprudenza, grazie anche ai principi comunitari enunciati, la Corte Costituzionale prima, e la Cassazione dopo, sta lentamente riconoscendo tale diritto anche in sede amministrativa come si vedrà nel paragrafo che segue.

### ***3.2.2. Alcuni spiragli alla luce della recente Giurisprudenza.***

L'esigenza di maggiore chiarezza e di più preminenti tutele nell'ambito del diritto al silenzio in ambito tributario è tangibile anche da alcune recenti sentenze, delle corti nazionali e comunitarie, che hanno riconosciuto, seppur con le dovute considerazioni, il diritto al silenzio del contribuente in sede amministrativa. L'input principale è stato dato senz'altro dalla Corte europea dei Diritti dell'Uomo che attraverso la sua giurisprudenza ha di fatto riconosciuto il diritto al silenzio e al “*nemo tenetur se detergere*” quale fondamento basilare del “*giusto processo*” disciplinato dell'art. 6 CEDU. Sin dagli anni Novanta la Corte europea si è vista propensa alla tutela di tale diritto, muovendosi in origine alla tutela della presunzione d'innocenza per poi ampliare il campo di applicazione anche in ambito amministrativo.<sup>264</sup> Successivamente con la sentenza Chambaz del 2012 si è avuto il vero e proprio riconoscimento del “*right of silent*” anche in sede amministrativa. In tale sentenza la Corte aveva dichiarato illegittime le sanzioni irrogate a seguito del rifiuto del contribuente di esibire la documentazione richiesta dalle autorità fiscali in quanto avrebbero violato l'art. 6 comma 1 CEDU, sancendo in via definitiva il diritto a non autoaccusarsi. Punto di riferimento della giurisprudenza della Corte nella tutela del diritto a tacere, risulta, senza ombra di perplessità, la sentenza Grande Stevens c. Italia, in cui viene confermato il carattere afflittivo-punitivo della sanzione amministrativa in base ai parametri che la stessa giurisprudenza aveva esposto precedentemente nel caso Engel nel 1976, appurando il perfetto parallelismo tra sanzione amministrativa e penale. Tale “fermento” giurisprudenziale in ottica del diritto al silenzio in ambito tributario ha visto il suo culmine nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 2 febbraio 2021, D.B. c. Consob C-481-19.<sup>265</sup> La pronuncia della Corte deriva da

---

autoaccusarsi come appendice del diritto di difesa, si può constatare che il rapporto non può che essere asimmetrico anche alla luce dei principi comunitari.

<sup>264</sup> Corte EDU 22 febbraio 1993, Funk c. Francia.

<sup>265</sup> Per un approfondimento fattuale della sentenza di merito M. BALDARI, *La CGUE riconosce il diritto al silenzio nei procedimenti sanzionatori dinanzi alla CONSOB (Nota a CGUE, Sentenza 2 febbraio 2021, causa*

una richiesta della Corte costituzionale italiana in merito alla legittimità della sanzione pecuniaria<sup>266</sup> irrogata alla persona fisica (rappresentante legale della società) interessata nel processo ai sensi dell'art. 187-quinquiesdecies<sup>267</sup> T.U.F. in quanto oltre a non aver ottemperato nei termini alle richieste di cooperazione della CONSOB, si era avvalso del diritto al silenzio non rispondendo ad alcune richieste dell'autorità. Dopo il rigetto della Corte d'Appello di Roma, è stato effettuato ricorso in Cassazione poiché il soggetto interessato aveva ritenuto la sanzione amministrativa incompatibile con il diritto a non autoaccusarsi in quanto le eventuali dichiarazioni trasmesse avrebbero avuto un rilievo penale nel caso in cui fossero entrate nella sfera di conoscibilità del Pubblico Ministero. La Corte di Cassazione in merito alla legittimità dell'art. 187-quinquiesdecies T.U.F. si è rimessa alle decisioni della Corte Costituzionale che manifestava una fondata illegittimità costituzionale in riferimento agli artt. 24, 111 e 117 Cost ai sensi del principio del "giusto processo" disciplinato dalla Corte EDU nell'art. 6<sup>268</sup> e in relazione all'art. 47 della Carta di Nizza. In tal frangente la Corte di Giustizia europea, rimessa dalla Corte Costituzionale, ha affrontato la decisione in merito alla legittimità della sanzione pecuniaria comminata ai sensi dell'art. 187-quinquiesdecies pronunciandosi sull'equo processo e sul diritto al silenzio stabilendo che *"deve essere rispettato anche nell'ambito di procedure di accertamento di illeciti amministrativi suscettibili di sfociare nell'inflizione di sanzioni amministrative presentanti carattere penale"* in quanto tale diritto al silenzio, per la Corte, *"comprende anche le informazioni su questioni di fatto che possano essere successivamente utilizzate a sostegno dell'accusa ed avere così un impatto sulla condanna o sulla sanzione inflitta a tale persona"*. A seguito della pronuncia

---

C-481-19, in Giustiziainsieme.it, 2021, A. R. CIARCIA, *Ancora sul diritto al silenzio (Brevi note alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE)*, in Dir. prat. Trib. int., 2021, pag., 941 ss.

<sup>266</sup> Sanzione di euro cinquantamila.

<sup>267</sup> (1) *Fuori dai casi previsti dall'articolo 2638 del Codice Civile, è punito ai sensi del presente articolo chiunque non ottempera nei termini alle richieste della Banca d'Italia e della Consob, ovvero non coopera con le medesime autorità al fine dell'espletamento delle relative funzioni di vigilanza, ovvero ritarda l'esercizio delle stesse.*

(1-bis) *Se la violazione è commessa da una persona fisica, si applica nei confronti di quest'ultima la sanzione amministrativa pecuniaria da euro diecimila fino a euro cinque milioni.*

(1-ter) *Se la violazione è commessa da una società o un ente, si applica nei confronti di questi ultimi la sanzione amministrativa pecuniaria da euro diecimila fino a euro cinque milioni, ovvero fino al dieci per cento del fatturato, quando tale importo è superiore a euro cinque milioni e il fatturato è determinabile ai sensi dell'articolo 195, comma 1-bis. Fermo restando quanto previsto per le società e gli enti nei confronti dei quali sono accertate le violazioni, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dal comma 1-bis nei confronti degli esponenti aziendali e del personale della società o dell'ente nei casi previsti dall'articolo 190 bis, comma 1, lettera a).*

(1-quater) *Se il vantaggio ottenuto dall'autore della violazione come conseguenza della violazione stessa è superiore ai limiti massimi indicati nel presente articolo, la sanzione amministrativa pecuniaria è elevata fino al doppio dell'ammontare del vantaggio ottenuto, purché tale ammontare sia determinabile.*

<sup>268</sup> Altre illegittimità fondate riguardavano l'art. 14 comma 3 lettera g del Patto internazionale sui Diritti Civili e Politici del 16 dicembre 1996.

della Corte europea, la Corte Costituzionale con sentenza n. 84 del 2021 ha conseguentemente dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 187-quinquiesdecies del D.lgs. n. 58/1998 definendo il diritto al silenzio *“un corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa”* riconoscendo lo stretto legame con l'art. 24 Cost<sup>269</sup> e statuendo che *“tale diritto dovrebbe necessariamente essere riconosciuto anche a colui che sia sottoposto a un'indagine condotta da un'autorità amministrativa, ma potenzialmente funzionale all'irrogazione nei suoi confronti di sanzioni di carattere punitivo”*. Da ultimo, la sentenza n. 6786 del 1 marzo 2022 della Corte di Cassazione ha avallato<sup>270</sup> le decisioni in merito al diritto al silenzio pronunciate dalla Corte di Giustizia prima e dalla Consulta poi, riconoscendo che i principi comunitari, rispettivamente art. 6 CEDU e art. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali trovano applicazione *“alla sanzionabilità diretta del rifiuto di rispondere ossia nel caso in cui il diritto interno degli stati aderenti/membri prevedono una sanzione punitiva nei confronti del titolare del diritto di tacere”*. La Suprema Corte con tale sentenza sancisce per la prima volta un riconoscimento giurisprudenziale allo *ius tacendi*, specificando però il suo campo di applicazione dal punto di vista del profilo soggettivo. Per meglio chiarire la Suprema Corte, rifacendosi alla sentenza C-481/19 della Corte di Giustizia Europea, ha specificato che le sanzioni irrogate a seguito della mancata collaborazione risultano illegittime solamente se riferibili *“alla persona fisica autrice della violazione intercorsa”* la quale si è avvalsa del diritto al silenzio, e non nel caso in cui le sanzioni siano riferibili ad un altro soggetto giuridico (la società) non *“titolare”*, per usare le parole della Corte, del diritto al silenzio.<sup>271</sup> Nel caso di specie infatti il rappresentante legale ha agito in nome e per conto della società, (destinataria dell'accertamento), con la conseguenza che il soggetto (rappresentante legale) che avrebbe potuto avvalersi dello *“ius tacendi”* sarebbe, in questo caso, diverso dal soggetto (società) a cui sono state comminate le sanzioni. La Suprema Corte ha infatti così specificato, mediante un richiamo alla giurisprudenza comunitaria di merito, che *“Dette Corti (Corte EDU e Corte di Giustizia UE) infatti si sono pronunciate in casi pacificamente rientranti nel diritto delle sanzioni penali ed equiparate oppure allorché al "silenzio" è direttamente correlata una sanzione, ma sempre quando destinatario del trattamento sanzionatorio è lo stesso titolare del diritto al silenzio e non altro soggetto di diritto.”* Tale considerazione risulta confermata d'altronde da recenti sentenze<sup>272</sup> di carattere comunitario, che i giudici della Corte hanno espressamente richiamato ai fini della loro decisione *“Ciò è particolarmente chiaro nelle più recenti pronunce di dette Corti ed in particolare in Corte EDU, Chambaz c. Svizzera ed in*

---

<sup>269</sup> A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario*, cit., pag., 645.

<sup>270</sup> Idem, *I primi echi del diritto al silenzio*, cit.

<sup>271</sup> Idem, *ivi*, cit.,

<sup>272</sup> Corte EDU Chambaz c. Svizzera, Corte Giust. UE. DB c. Consob.

*Corte giust. UE, DB c. Consob, (nelle quali risulta) pacifico che in entrambe si trattava di sanzioni direttamente irrogate alla persona fisica autrice della violazione interna.”* In base a quanto ciò affermato la Corte di Cassazione ha concluso che *“nel caso in esame si controverte dell'imponibile fiscale della Società e di sanzioni direttamente applicate alla medesima, quindi non al rappresentante legale, preteso titolare del diritto al silenzio; pertanto dette norme e giurisprudenze unionali/convenzionali non risultano pertinenti ed applicabili.”* Riguardo a tale profilo soggettivo di applicazione, che sancisce un distinguo tra persona fisica e giuridica, vi sono non poche perplessità a riguardo. Nonostante la decisione della Corte si basi sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di concorrenza<sup>273</sup>, la Corte di Strasburgo, nelle sue sentenze, non ha mai operato una distinzione (a livello di garanzie) tra persona fisica e giuridica per quanto concerne l'art. 6 CEDU.<sup>274</sup> Sotto questo aspetto ci potrebbe essere in futuro un'apertura della Corte di Giustizia europea nel riconoscere, anche alle imprese, il principio del *“nemo tenetur se detergere”*, qualora esse siano sottoposte al procedimento disciplinato dal d.lgs. 231/2001 che abbia, inevitabilmente, una prerogativa di carattere penale.<sup>275</sup>

Le sentenze finora analizzate comportano delle necessarie considerazioni inerenti alla disciplina delle preclusioni probatorie, in quanto, come abbiamo potuto vedere in precedenza, il diritto al silenzio presenta degli aspetti di incompatibilità con tale istituto.

---

<sup>273</sup> E. AMATI-P. INSOLERA, *Il nemo tenetur se detergere è applicabile nel procedimento dinanzi alla Consob funzionale all'inflizione di sanzioni amministrative “sostanzialmente” punitive: costituzionalmente illegittimo l'art. 187 quinquiesdecies T.U.F.*, in *Giur. Comm.*, I, 2022, pag., 106.

<sup>274</sup> G. LASAGNI, *Prendendo sul serio il diritto al silenzio: commento a Corte Cost., ord. 10 maggio 2019, n. 117*, in *Dir. pen. cont. Riv. Trim.*, I, 2020, pag., 140 e ss., S. CONFALONIERI, *Il nemo tenetur se detergere nel labirinto delle fonti*, in *Dir. pen. cont. Riv. Trim.*, I, 2020, pag., 128 e ss.

<sup>275</sup> Sotto questo profilo M. ARANCI, *Diritto al silenzio e illecito amministrativo punitivo: la risposta della Corte di Giustizia*, in *Sist. Pen.*, II, 2021, pag., 96 e ss., che riguardo ad una possibile apertura futura della CGUE dice che *“essa possa essere sollecitata... a chiarire se il nemo tenetur se detergere debba essere garantito alle imprese sottoposte ad un procedimento (quale quello delineato in Italia dal d.lgs. 231/2001) che abbia un intrinseco connotato penale”* continuando chiarisce che *“...l'estensione del diritto al silenzio, si fonda in sostanza, sulla matrice penalistica dell'accusa, quindi è prospettabile l'affermazione dell'ampliamento del perimetro applicativo del diritto al silenzio”*.

### 3.2.3. *Preclusioni probatorie: considerazioni finali.*

La Giurisprudenza nazionale, con le sentenze esaminate nel paragrafo precedente, ha riportato alla luce il sopito diritto al silenzio. Prima d'allora nel contesto tributario tale diritto non aveva avuto un riscontro in termini pratici anche a causa della superiorità intrinseca dell'esazione del tributo che, come si è avuto modo di vedere, aleggia nel nostro ordinamento quale principio inossidabile. La suffragazione dello "ius tacendi" comporta una inevitabile riflessione riguardo al tema delle preclusioni probatorie, in quanto comporterebbe, in base alla statuizione di tale diritto, una inevitabile incompatibilità. Non sarebbe infatti di logica comprensione riconoscere il diritto a rimanere in silenzio dinanzi all'amministrazione finanziaria per poi vedersi in un secondo momento applicare la "sanzione impropria" delle preclusioni probatorie con una lesione inevitabile del diritto alla difesa disciplinato dall'art. 24 Cost., medesimo articolo che le Corti nazionali pongono alla base delle loro considerazioni in merito al diritto al silenzio. In tal senso ci consta specificare che la sentenza della Corte Costituzionale nulla dice riguardo la manifesta incompatibilità<sup>276</sup> tra il diritto al silenzio e le preclusioni probatorie, ribadendo soltanto che non possono essere "*irrogate sanzioni di natura punitiva secondo i criteri Engel*" ossia sanzioni che indipendentemente dalla loro natura giuridica abbiano uno scopo afflittivo, punitivo e di deterrenza nell'esercizio del diritto al silenzio. In base a tale ragionamento per far sì che le preclusioni probatorie possano essere considerate un atto lesivo al diritto al silenzio bisognerebbe individuare la loro natura sanzionatoria, e che tale natura sia rispettosa dei parametri emanati dalla sentenza Engel. Le considerazioni della dottrina a tal proposito risultano essere convergenti nel definire la disciplina delle preclusioni probatorie alla stregua di una sanzione definita "impropria"<sup>277</sup> in quanto si configura quale conseguenza immediata del diritto al silenzio.<sup>278</sup> In tal senso è facile intravedere nello scopo della preclusione probatoria<sup>279</sup>, quell'effetto di deterrenza<sup>280</sup> applicato dall'amministrazione per "obbligare" il contribuente a collaborare nella fase d'istruttoria, pena la mancata considerazione dei documenti non esibiti nella fase processuale. Oltremodo il

---

<sup>276</sup> A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio*, cit., pag., 836

<sup>277</sup> In tal senso anche A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in Riv. Tel. Dir. Trib., marzo 2021.

<sup>278</sup> A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio*, cit., pag., 836.

<sup>279</sup> In riferimento alla natura delle sanzioni, sia la sentenza *Engel*, che *Grande Stevens*, ha rimarcato l'interpretazione sostanzialistica, e non formale, della natura delle sanzioni. Per chiarezza, bisognerebbe analizzare gli effetti che la sanzione comporta al soggetto interessato (anche conseguenze di tipo patrimoniale) valutandone la severità, in modo tale da poterla definire di carattere punitivo o meno.

<sup>280</sup> A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio*, cit., pag. 836 e ss. definisce la preclusione probatoria una specie di "reazione" dell'amministrazione causata dalla mancata collaborazione del contribuente.

carattere punitivo, e la severità del “*malum infligibile*”, risultano caratteristiche proprie delle preclusioni probatorie<sup>281</sup>, atte a “disarmare” il contribuente in fase processuale a causa della sua inottemperanza nella fase istruttoria, con conseguenze inevitabili ai sensi dell’art. 24 Cost.<sup>282</sup> Invero non si potrebbe commettere l’errore contrario nel definire la disciplina delle preclusioni probatorie illegittima in toto a causa della tutela dello “*ius tacendi*”, anche per l’inevitabile bilanciamento che ci deve essere tra azione amministrativa e tutela del contribuente. Sarebbe impensabile, infatti, riconoscere il diritto al silenzio in una fase definita a “monte”<sup>283</sup> in cui il contribuente è obbligato a predisporre la dichiarazione dei redditi per l’autoliquidazione delle imposte e il versamento dei tributi, in quanto andrebbe a scontrarsi con il principio della capacità contributiva e di concorrere alla spesa pubblica oltre che a quello della solidarietà ai sensi dell’art. 2 Cost. In tal senso si avrebbe un “abuso” del diritto al silenzio con conseguenze dirompenti in quanto il sistema fiscale italiano si basa sull’autoliquidazione delle imposte da parte del contribuente. Tornando al tema centrale il diritto al silenzio dovrebbe essere tutelato in una fase prodromica (o a “valle”)<sup>284</sup>, ossia nel momento in cui l’amministrazione “obbliga” il contribuente alla partecipazione, collaborativa o difensiva che sia, nella fase istruttoria, anche alla luce del moltiplicarsi degli schemi partecipativi che vigono nel nostro ordinamento. In tal senso, il diritto alla partecipazione del contribuente alla fase istruttoria, a causa della natura “inquisitoria”<sup>285</sup> della stessa, rappresenterebbe un vero e proprio obbligo per il contribuente, in quanto “costretto” a collaborare, fino all’estrema ipotesi di autoaccusarsi, per evitare di incorrere nelle sanzioni amministrative o improprie che l’ordinamento prevede. Nella prospettiva del diritto alla difesa il contribuente potrebbe, o dovrebbe, poter decidere quando e come esibire uno specifico

---

<sup>281</sup> A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente*, cit., effettua una considerazione sulla compatibilità delle preclusioni probatorie con la recente giurisprudenza riconoscendo che “*le preclusioni probatorie previste dall’art. 32 D.P.R. 600/1973 sono fortemente a rischio di contrasto con il diritto a non cooperare alle proprie incriminazioni sancite dalle Corti Internazionali*”. Idem, *Obbligo di collaborare*, cit., pag., 2538, ritiene che “*Assai intrigante, in teoria, e importantissimo, in pratica, domandarsi allora se le considerazioni effettuate sulla illegittimità delle sanzioni amministrative, ad esempio, possano paralizzare le preclusioni procedurali di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972. Esse, in effetti, sono legittime solo se vi si trova una giustificazione (anche) non sanzionatoria, quale ad esempio, prendere atto di un contesto conoscitivo povero, e quindi tale da legittimare accertamenti meno analitici e puntuali da parte degli Uffici. Ove invece esse abbiano una giustificazione sanzionatoria si tratta di istituto di legittimità assai dubbia*”

<sup>282</sup> A. MARCHESELLI – R. DOMINICI, *Giustizia tributaria*, cit., pag., 119, riguardo le preclusioni probatorie e la loro legittimità si evidenzia che “*esse sono di dubbia legittimità: in pratica si impedisce al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa in giudizio per una sua omessa collaborazione che era in realtà giustificata dalla scelta di non autoincriminarsi*”.

<sup>283</sup> A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario*, cit., pag., 652.

<sup>284</sup> Così definita da A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente*, cit., riferendosi alla “*cooperazione di secondo grado*”, ossia successiva a quella degli “*obblighi dichiarativi primari*”.

<sup>285</sup> A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario*, cit., pag., 653, A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio*, cit., pag. 830.

documento<sup>286</sup>, anche in base all'evoluzione dell'accertamento, lasciando così un ampio spazio in cui esercitare il diritto disciplinato dall'art. 24 Cost. Avviandoci alla fase conclusiva, è inevitabile che ci debba essere un bilanciamento d'interessi tra amministrazione e contribuente, anche nel rispetto del principio di buon andamento disciplinato dall'art. 97 Cost. e del principio di buona fede e collaborazione, in cui vengano sanzionati i comportamenti ostruzionistici del contribuente, ma che allo stesso tempo venga dato un adeguato spazio giuridico all'esercizio del diritto di difesa, più volte ostacolato da una giurisprudenza non proprio univoca a riguardo.

---

<sup>286</sup> Per evitare incomprensioni è bene chiarire che i documenti obbligatori che il contribuente deve predisporre ai sensi di legge non potrebbero essere coperti dal diritto al silenzio, in quanto parrebbe quanto meno inusuale obbligare il contribuente a redigere uno specifico documento per poi non poterlo visionare perché avvalsi del diritto al silenzio. Stesso discorso vale per quei comportamenti in frode alla legge quali la falsificazione di documenti e atti mendaci. In questo caso il diritto al silenzio non può essere invocato, perché le relative sanzioni non sono riferibili ad un comportamento omissivo del contribuente, ma bensì ad un comportamento attivo (nelle sentenze D.B. Consob le corti appaiono concordi su tale fattispecie). Diverso invece il caso di specie in cui l'amministrazione richieda al contribuente un documento non obbligatorio ai fini di legge. In questo caso il diritto al silenzio dovrebbe essere riconosciuto e tutelato ai fini del diritto alla difesa. In tal senso A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario*, cit., pag., 656 e ss. Anche A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente*, cit.

## CONCLUSIONI.

Redigendo il presente elaborato si è cercato di analizzare l'istituto delle preclusioni probatorie, con l'obiettivo di verificare la possibilità che tale disciplina possa essere "superata" attraverso l'analisi dello "ius tacendi", soprattutto a fronte di una recente giurisprudenza nazionale sul tema. La considerazione sul punto è partita dalla morfologia del ruolo del contribuente il quale ha subito un sostanziale cambiamento dovuto al moltiplicarsi degli schemi partecipativi previsti dal nostro attuale ordinamento. L'analisi dei vari tipi di partecipazione del contribuente alla fase istruttoria ci ha condotto allo studio del "diritto" al contraddittorio preventivo, attraverso il quale si è potuto appurare l'effettiva mancanza di una disciplina generalizzata che possa tutelare, anche in questo caso, il diritto alla difesa del contribuente in fase endoprocedimentale. Diritto alla difesa, e partecipazione del contribuente alla fase istruttoria, risultano vicendevolmente argomenti alla base della disciplina delle preclusioni probatorie. La suddetta disciplina si prefigge l'obiettivo di "sanzionare" il contribuente che non ottempera e non rispetta i principi di buona fede e cooperazione, i quali si instaurano alla base del rapporto tra amministrazione finanziaria e cittadino ai sensi dello Statuto dei diritti del Contribuente. Il percorrere degli artt. 32 D.P.R. 600/1973 e 52 D.P.R. n. 633/1972 ci ha consentito di analizzare da vicino la disciplina captandone la sua ratio anche dinanzi ad una giurisprudenza non sembra lapalissiana a riguardo. Il concetto di "dolo" del contribuente, che con la sua coscienza psicologica "nasconde" al fisco i documenti da esibire a seguito di una richiesta istruttoria, sembra non essere l'unica fattispecie "falcidiata" dalla preclusione probatoria. Come si è potuto verificare la giurisprudenza ha considerato (e considera) meritevole di ricadere nell'alveo della preclusione documentale anche comportamenti caratterizzati dalla mera colpa o negligenza a seguito di una omessa risposta ai questionari inviati dall'amministrazione nel contesto dei controlli in ufficio. Contesto ben diverso invece nel caso dei controlli in sede, in cui il dolo risulta l'unica causa plausibile per rendere operative le preclusioni probatorie. Invero, una differenza di "tollerabilità" tra l'omessa collaborazione nei controlli in ufficio e la mancata partecipazione in accessi, ispezioni e verifiche risulta, agli occhi di chi scrive, alquanto singolare. Si instaurerebbe in questo caso una ingiustificata disuguaglianza tra chi è sottoposto ad un controllo in un ufficio e chi vede entrare in sede i funzionari dell'amministrazione finanziaria. Per questo sarebbe ben auspicabile un indirizzo univoco della giurisprudenza riguardo le circostanze e i comportamenti del contribuente che possano causare l'insorgere delle preclusioni probatorie. In tal senso l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 6092 del 24 febbraio 2022 risulta di grande supporto per diradare i dubbi in ottica di preclusioni probatorie, stabilendo in maniera

definitiva le caratteristiche che la richiesta dell'amministrazione deve possedere affinché si possa parlare di preclusioni probatorie. Nonostante l'evidente passo in avanti, risultano però alcune zone d'ombra che non garantiscono un'effettiva tutela del contribuente a causa di una giurisprudenza ondivaga. Una zona d'ombra risulta essere sicuramente il principio del diritto al silenzio nell'ambito tributario-amministrativo che nel nostro ordinamento non ha mai goduto di grandi fortune, essendo percorribile solo in campo penalistico. La giurisprudenza comunitaria, attraverso la garanzia del principio "*nemo tenetur se detergere*" ha condotto il diritto nostrano a compiere degli inesorabili passi in avanti nel riconoscere, seppur con le dovute cautele e specificità analizzate, il diritto al silenzio del contribuente dinanzi all'amministrazione finanziaria in quanto diretta espressione dell'art. 24 Cost. e dei principi della Carta dei diritti fondamentali. Ciò che però non risulta ben chiaro è il rapporto di inesorabile incompatibilità tra il diritto al silenzio e l'istituto della preclusione probatoria. Se da un lato i principi comunitari vietano l'irrogazione di qualsiasi sanzione, penale o amministrativa che sia, come atto "punitivo" dell'inerzia del contribuente, dall'altro le preclusioni probatorie risultano invece "sanzionare" l'omessa collaborazione del contribuente attraverso una privazione documentale nella fase del processo. Ad ogni modo bisognerebbe riconoscere in via definitiva la natura "sanzionatoria" delle preclusioni probatorie, la dottrina non appare aver dubbi a proposito, in modo da poter "revisionare" tale istituto. Istituto che a seguito di alcuni inevitabili processi evoluti in campo tributario risulta essere quanto meno non "aggiornato" o comunque legato ad un diritto tributario che ha smesso di evolversi. Attraverso il perdurare degli accertamenti parziali, e dinanzi ad un fisco dai poteri esorbitanti, la disciplina delle preclusioni probatorie risulta "fin troppo" rigida e severa nei confronti del diritto di difesa del contribuente. Per questo occorrerebbe un bilanciamento, o un affievolimento di tale disciplina, sia alla luce dei principi che regolano il rapporto tra fisco e contribuente, ma anche dinanzi alla "nascita" di un diritto al silenzio che potrebbe essere il "*leading case*" per la giurisprudenza a venire.



## BIBLIOGRAFIA.

- A. BERGOGLIO, *Inammissibili in contenzioso le fatture non esibite a seguito di invito dell'ufficio*, in *Fisco*, 2022, X, pag., 983.
- A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente*, Giappichelli, 2012.
- A. COMELLI, *I diritti della difesa in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'etre entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2020, IV, pag., 1315 e ss.
- A. COTTO-M. MEOLI-G. VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura de *Il Sole 24 Ore*, 2001, pag., 112.
- A. GIORGIANNI, *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?*, in *Riv. dir. Trib.*, 2005, II, pag., 164 ss.
- A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Fisco*, 2015, IV, pag., 320.
- A. GIOVANNINI, *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in *Riv. Trim. Trib.*, 2022, II, pag., 235 e ss.
- A. LOVISOLO, *Il diritto al silenzio, riconosciuto in sede comunitaria, e i suoi effetti in materia tributaria nazionale, con particolare riferimento alla preclusione di una successiva produzione documentale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, III, pag., 840.
- A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2004, XXXIII pag., 2536.
- A. MARCHESELLI, *Il principio di "buona fede" e gli effetti dell'acquiescenza del contribuente durante il rilievo dei dati utili all'elaborazione delle percentuali di ricarico*, in *Dir. prat. Trib.*, 2005, II, pag., 1315 e ss.
- A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Giur. Trib.*, 2007, V, pag., 389 ss.
- A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, 2010, pag. 54.
- A. MARCHESELLI – R. DOMINCI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Giappichelli, 2012, pag., 112.
- A. MARCHESELLI, *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, 2012, pag., 2379.
- A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario*, in *Corr. Trib.*, 2012, XXXIII, pag., 2533 ss.

- A. MARCHESELLI, *Preclusioni e sanzioni tributarie per contribuente e commercialista che non collaborano con il fisco*, in *Corr. Trib.*, 2012, VII, pag., 477.
- A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, 2018.
- A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria (spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021)*, in *Consulta online*, 2021, II fasc., pag., 455.
- A. MARCHESELLI, *Contenzioso Tributario*, IPSOA, 2021, pag., 429.
- A. MARCHESELLI, *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, marzo 2021.
- A. MARINELLO, *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra corti europee e corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2022, II, pag., 632.
- A. MARINELLO, *I primi echi del diritto al silenzio materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur se detergere nei procedimenti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, Pacini giuridica, 2022.
- A. R. CIARCIA, *Ancora sul diritto al silenzio (Brevi note alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE)*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2021, pag., 941 ss.
- A. RENDA, *Preclusioni probatorie: si attenua la rigidità interpretativa della Cassazione*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2022, VII, pag., 595 e ss.
- A. RUSSO, *Legittimo l'accertamento induttivo per mancata esibizione di documenti dal terzo indicato dal contribuente*, in *Fisco*, 2014, XXII, pag., 2211.
- A. RUSSO, *Mancata produzione dei documenti richiesti con il questionario: è sempre rifiuto di esibizione*, in *Fisco*, 2021, XXIV, pag., 2891.
- A. TROPEA, *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Riv. Trim. dir. Trib.*, 2017, III-IV pag., 795.
- A. URICCHIO, *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 2003, Aggiornamento, II, pag., 868.
- A. URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in V. UCKMAR-F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, pag., 593.
- A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, pag., 318.
- A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, pag., 137, 2011.

- A. ZAPPI, *ISA: Le zone d'ombra riducono l'appeal dell'adeguamento*, in *Fisco*, 2020, I, pag., 14.
- C. GARBARINO - A. RIZZO, *Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all'adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità*, in *Fisc. Comm. Int.*, 2022, V, pag., 29 e ss.
- C. PINO, *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, CEDAM, 2012, pag. 46 e ss.
- D. CONTE, “*Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*”, in *Riv. Dir. Trib.* 2014, V.
- D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, CEDAM, 2018, pag., 6-12.
- D. ZARDINI, *La partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, d'irrogazione delle sanzioni e d'iscrizione a ruolo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, I, pag., 148.
- E. AMATI-P. INSOLERA, *Il nemo tenetur se detergere è applicabile nel procedimento dinanzi alla Consob funzionale all'inflizione di sanzioni amministrative “sostanzialmente” punitive: costituzionalmente illegittimo l'art. 187 quinquiesdecies T.U.F.*, in *Giur. Comm.*, I, 2022, pag., 106.
- E. DELLA VALLE, “*L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*”, Atena, Roma, 1996, pag., 112.
- E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr. Trib.*, 2002, XLIV, pag., 3969.
- E. M. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, 2012, pag., 99 ss.
- E. MARELLO, *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, 2012, in *Digesto*.
- E.A. SEPE, *Inottemperanza del contribuente alle richieste dell'ufficio: legittimità costituzionale della sanzione?* in *Fisco*, 2020, XLV, pag., 4307 e ss.
- F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, II, pag., 275.
- F. AMATUCCI, *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2017, pag., 257.
- F. MODUGNO, “*Principi generali dell'ordinamento*”, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, XXIV, pag., 5.
- F. MOSCHETTI, *I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?* in *Rass. Trib.*, 1979, I, pag., 65.

- F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, V, 2013, pag., 1137.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, 2020.
- F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, CEDAM, 2012, pag., 22.
- F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, 2013.
- F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?* in *Corr. Trib.*, 2013, XXXVI pag., 1825.
- G. ANTICO, *Necessità o meno dell'invito a comparire se l'accertamento si discosta dal p.v.c.*, in *Fisco*, 2022, XVI, pag., 1510.
- G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario parte generale*, CEDAM, 2017.
- G. FERRANTI, *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell'Agenzia*, in *Fisco*, 2020, IXXX, pag., 2814.
- G. FLORA, *"Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del diritto penale del nemico?"* in *Dir. pen. proc.*, 2012, I, pag. 16-24.
- G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in *Riv. Dir. Trib.* 2005, I.
- G. LASAGNI, *Prendendo sul serio il diritto al silenzio: commento a Corte Cost., ord. 10 maggio 2019, n. 117*, in *Dir. pen. cont. Riv. Trim.*, I, 2020, pag., 140 e ss.,
- G. MARINI - S.DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, IV, pag., 818 e ss.
- G. MARONGIU, *"Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede"*, in *Riv. dir. Trib.*, 2008, III, pag., 181 e ss.
- G. MARIONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag., 474.
- G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. Trib.*, 2012, I, pag., 614 e ss.
- G. MERONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti "connessi"*, in *Dir. prat. Trib. Int.*, 2020, II, pag., 741 e ss.
- G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi IVA*, 2013, pag. 146 e ss.
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*; in *Riv. giur. Trib.*, 2009.
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

- G. SCARLATA, R. LUPI, *Ispezioni, documenti relativi a terzi, tutela della riservatezza e legittimità della verifica*, in *Dialoghi*, 2005, pag., 1597.
- G. TINELLI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Padova, 2016, pag., 238-239.
- G. VANZ, *Art. 32, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, Padova, 2011, pag., 184.
- G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria*, Trento, 2012, pag., 75.
- G.VANZ, *Poteri istruttori*, in *Enciclopedia Treccani*, 2014.
- G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, 2012, pag., 15 e ss.
- G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005, pag., 340.
- G. M. CIPOLLA, *Prova (diritto tributario)* in *Digesto*, 2008.
- G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, CEDAM, 2021, pag., 241.
- L. DEL FEDERICO in, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1993.
- L. GIARETTA, *Le preclusioni derivanti dal "rifiuto" di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo "costituzionalmente orientata"*, in *Riv. dir. Trib.*, 2006, II, pag., 654.
- L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag., 247 e ss.
- L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. Trib.*, 2000, I, pag., 14.
- L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione", di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in *Riv. dir. Trib.*, 1991, II, pag., 479.
- L.R. CORRADO, *Preclusioni probatorie per l'atteggiamento non collaborativo del contribuente durante l'indagine fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, VII-VIII, pag., 470 e ss.
- L.R. CORRADO, *Documenti inutilizzabili in giudizio solo se l'Ufficio ne ha richiesto l'esibizione e il contribuente non ha ottemperato*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2018, pag. 686.
- M. ANTONINI – P. PIANTAVIGNA, *Omessa risposta agli inviti: anche in appello si può superare l'inutilizzabilità probatoria*, in *Corr. Trib.*, 2022, VI, pag., 554 e ss.
- M. ARANCI, *Diritto al silenzio e illecito amministrativo punitivo: la risposta della Corte di Giustizia*, in *Sist. Pen.*, II, 2021, pag., 96 e ss.

- M. BALDARI, *La CGUE riconosce il diritto al silenzio nei procedimenti sanzionatori dinanzi alla CONSOB (Nota a CGUE, Sentenza 2 febbraio 2021, causa C-481-19)*, in Giustiziainsieme. it, 2021.
- M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in GT-Riv. giur. Trib., 2010, pag., 205.
- M. BASILAVECCHIA, “*Emersione (diretta o indiretta) degli imponibili*”, in Corr. Trib., 2012, I, pag., 40 e ss.
- M. BEGHIN, *Studi di settore, automatismi accertativi e motivazione della rettifica*, in Riv. giur. Trib., 2009, V, pag. 452-456.
- M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in Corr. Trib., 2016, VII.
- M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2020, pag., 273.
- M. BESSONE - A. D'ANGELO, *Buona fede*, in *Enciclopedia giur. Treccani*, Roma, 1988, V, p. 1 s.
- M. BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in Corr. Trib., 2001, XIX, pag., 1385 ss.
- M. CEDRO, *Preclusioni probatorie e indagini Finanziarie*, in Rass. Trib., 2019, III, pag., 672.
- M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Edizioni scientifiche italiane, 2018, pag., 65 e ss.
- M. TRIVELLIN, “*Il principio di buona fede nel rapporto tributario*”, Giuffrè, Milano, 2009, pag., 22 ss.
- M.V. SERRANO, *Il diritto tributario. Principi generali*, Giappichelli, 2015, pag., 135.
- R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005, pag., 113 ss.
- R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, 2011, pag., 275.
- R. LUPI, *La Funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS, 2022, pag., 81.
- R. MARCHETTO, *Profili critici delle preclusioni probatorie all'utilizzo di documenti non esibiti durante le operazioni di verifica*, in Giur. It., 2012, pag., 960 e ss.
- R. MICELI, “*Sanzioni amministrative*”, in Treccani Diritto on line, 2014.
- R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 1994, I, pag., 915 e ss.
- S. BALDASSARE, *Mancata risposta alle richieste degli uffici: conseguenze per i contribuenti*, in Corr. Trib., 1999, X, pag., 692.
- S. BALDASSARE, *La nuova frode fiscale*, CEDAM, 2021, pag., 228.

- S. CAPOLUPO, *Gli effetti della mancata esibizione della contabilità*, in Fisco, 1999, IX, pag., 3017.
- S. CONFALONIERI, *Il nemo tenetur se detergere nel labirinto delle fonti*, in Dir. pen. cont. Riv. Trim., I, 2020, pag., 128 e ss.
- S. DIDONI, *Invito a produrre documenti e preclusioni probatorie: brevi note a margine della pronuncia della Corte di Cassazione n. 6092 del 24 febbraio 2022*, in Riv. Tel. Dir. Trib.
- S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, pag., 123 e ss.
- S.F. COCIANI, *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione. Dal giusto processo al giusto procedimento*, in Riv. Trim. Dir. Trib., II, 2022, pag., 419.
- S. FAIELLA, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Giuffrè, Teoria e pratica del diritto, Milano, 2009, pag., 304.
- S. GIANONCELLI, *False esibizioni documentali e false comunicazioni*, in Rass. Trib., 2013, I, pag., 180.
- S. LOCONTE, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale in materia di tributi armonizzati*, in GT-Riv. giur. Trib., 2022, VI, pag., 545-546.
- S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in Dir. e prat. Trib., 2012, pag., 241.
- S. MULEO, *Comportamento del contribuente sottoposto a indagini e preclusioni probatorie: verso la fine del principio di preclusione?*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, III.
- S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012 pag., 406 e ss.
- S. STUFANO, *Rifiuto di esibizione dei documenti: preclusioni probatorie e accertamento induttivo*, in Corr. Trib., 2016, XIV, pag., 1081.
- V. DE FLORA, *I limiti del principio del contraddittorio preventivo*, in Dir. e prat. Trib. int., 2012, III, pag., 995.
- V. UCKMAR, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in Dir. Prat. Trib., 1998.

## **GIURISPRUDENZA.**

Corte EDU 8/06/1976, Engel ed altri c. Paesi Bassi.

Corte Cost., 29/12/1988, n. 1146.

Cass. civ. Sez. V n. 8033 del 1992.

Cass. civ. Sez. V, 24/06/1995, n. 7161.

Cass. civ. Sez. I Sez. 29/03/1990, n. 2575.

Cass. civ. Sez. Unite, 25/02/2000, n. 45.

Cass. civ. Sez. V, 10/12/2002, n. 17576.

Cass., civ. Sez. V, 8/08/2003, n. 11981.

Cass. civ. Sez. V 26/01/2004, n. 1286.

Cass. civ. Sez. V, 7/10/2005, n. 19620.

Cass. civ. Sez. V, 19/04/2006, n. 9127.

Cass. civ. Sez. Unite 30/11/2006, n. 26606.

Corte di Giustizia C- 349/07, 18 dicembre 2008.

Cass. civ. Sez. V, 26/03/2009, n. 7269.

Cass. civ. Sez. V, 16/10/2009, n. 21968.

Cass. civ. Sez. V, 26/10/2009, n. 21967.

Cass. civ. Sez. V, 28/10/2009, n. 2276.

Cass. civ. Sez. V, 30/12/2009, n. 28049.

Cass. civ. Sez. V, Ord., 22/10/2010, n. 21665.

Cass. civ. Sez. V, 27/6/2011, n. 14027.

Cass. civ. Sez. V 16/9/2011, n. 18921.

Cass. civ. Sez. trib. 20/10/2011, n. 21856.

Cass. civ. Sez. V, 12/01/2012, n. 263.

Cass. civ. Sez. V, 10/1/2013, n. 415.

Cass. civ. Sez. V, 3/04/2013, n. 8029.

Cass. civ. Sez. Unite 29/07/2013, n. 18184.

Cass. civ. Sez. V, 27/09/2013, n. 22126.

Cass. civ. Sez. V, 4/12/2013, n. 27193.

Cass. civ. Sez. V, 18/12/2013, n. 28271.

Cass. civ. Sez. V, 19/12/2013, n. 27193.

Cass. civ. Sez. V, 15/01/2014, n. 8539.

Cass. Sez. V, 31/01/2014, n. 9765.

Corte EDU, 4/03/2014, Grande Stevens ed altri c. Italia.

Cass. civ. Sez. Unite 18/09/2014 n. 19667.

Cass. civ. Sez. V, 9/04/2014, n. 8539.

Cass. civ. Sez. V, 11/04/2014, n. 8539.

Cass. civ. Sez. V, 26/05/2014, n. 11765.

Corte di Giustizia C-129/13, 3 luglio 2014.

Corte di Giustizia C-130/13, 3 luglio 2014.

Cass. civ. Sez. V, 28/11/2014, n. 25334.

Cass. civ. Sez. V n. 7226/2015.

Cass. civ. Sez. V, 2/12/2015, n. 24503.

Cass. Sez. Unite 9/12/2015, n. 24823.

Cass. civ. Sez. V, 12/05/2016, n. 9725.

Corte Cost. Ord. n. 197/2017.

Cass. civ. Sez. V, 19/06/2018, n. 16106.

Cass. civ. Sez. V, 22/06/2018, n. 16548.

Cass. civ. Sez. V, 14/12/2018, n. 16548.

Corte di Giustizia C-189/2019, 16 ottobre 2019.

Cass. civ. Sez. Unite 18/12/2019, n. 26635.

Corte di Giustizia C-481/19, 2 febbraio 2021.

Cass. civ. Sez. V, 30/04/2020, n. 8405.

Cass. civ. Sez. V, 10/02/2021, n. 3254.

Cass. civ. Sez. V, 11/02/2021, n. 3442.

Cass. civ. Sez. V, 12/03/2021, n.16757.

Corte Cost. Sent. 30/04/2021, n. 84.

Cass. civ. Sez. V, 14/06/2021, n. 16757.

Cass. civ. Sez. V, 15/07/2021, n. 20317.

Cass. civ. Sez. V, 25/01/2022, n. 3770.

Cass. civ. Sez. V, 24/02/2022 n. 6092.

Cass. civ. Sez. V, 1/03/2022, n. 6786.

