

OSSERVATORIO COSTITUZIONALE

Codice ISSN: 2283-7515

Fasc. 1/2026

Data: 3 febbraio 2026

La Corte costituzionale tra convergenze desiderate e contrapposizioni reali: i limiti di un'interpretativa di rigetto sui limiti probatori in materia tributaria (osservazioni a C. cost. sent. n. 137/2025)*

di **Angelo Jr Golia** – Ricercatore TT in diritto costituzionale presso il dipartimento di giurisprudenza della LUISS Guido Carli**

TITLE: The Constitutional Court between the desire for convergence and the reality of contraposition: the limits of an interpretative rejection decision on evidentiary rules in tax proceedings (remarks to C. cost. judgment no. 137/2025)

ABSTRACT: Il contributo analizza la sent. n. 137/2025 della Corte costituzionale, che ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 32, co. 4 e 5, del d.P.R. n. 600/1973, relativa alla preclusione probatoria a carico del contribuente che non collabori nella fase precontenziosa dell'accertamento tributario. Dopo aver ricostruito il quadro normativo e il relativo diritto vivente, l'articolo esamina le argomentazioni del giudice *a quo* e il percorso argomentativo della Corte. La Corte, pur confermando il diritto vivente, ha ridotto ulteriormente in via interpretativa l'ambito applicativo della norma censurata, limitandone l'operatività alle sole fonti di prova dal contenuto univocamente favorevole al contribuente, con il dichiarato intento di preservare il principio *nemo tenetur se detegere* e promuovere un modello di adempimento tributario

* Lavoro sottoposto a referaggio secondo le linee guida della Rivista.

Contributo soggetto alla licenza "CC BY-NC-ND" Attribuzione – Non Commerciale – Non Opere Derivate 4.0 Internazionale; <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

** Si ringraziano Camilla Buzzacchi, Domenico Damiano e Alessio Persiani per i commenti a versioni preliminari dello scritto, nonché Ludovica Tripodi per l'aiuto nel reperimento di alcune fonti bibliografiche.

cooperativo. Il contributo valuta criticamente il contenuto e la tecnica decisoria, mettendo in luce aporie e incertezze derivanti da un'interpretativa di rigetto "forzata", adottata in presenza di un diritto vivente già consolidato. Si sostiene che la pronuncia presuppone un assetto dei rapporti tra fisco e contribuente incompiuto e che rischia di indebolire la certezza del diritto e la tutela giurisdizionale effettiva nel sistema della giustizia tributaria.

The contribution analyzes Constitutional Court judgement no. 137/2025, which declared unfounded the question of constitutionality of Art. 32, paras 4 and 5, of Presidential Decree No. 600/1973, concerning evidentiary limits against taxpayers who do not cooperate in the pre-trial administrative investigation, was declared unfounded. After outlining the regulatory framework and the related case law, the article examines the arguments of the referring court and the reasoning of the Court. While confirming existing judicial "living law", the Court further narrowed the scope of application of the provision by way of interpretation, limiting its applicability to evidence unequivocally favorable to the taxpayer, in order to preserve the principle of *nemo tenetur se detegere* and to promote cooperative tax compliance. The contribution critically assesses both the content and the decision-making technique adopted, highlighting inconsistencies and uncertainties arising from a 'forced' interpretation, adopted in a field where a well-established case law already exists. It is argued that the ruling assumes a largely unfinished model of relations between tax authorities and taxpayers and that risks weakening legal certainty and effective judicial protection in the tax justice system.

KEYWORDS: dovere tributario; tutela giurisdizionale effettiva; giustizia tributaria; sanzioni amministrative punitive; sentenze interpretative; tax obligations; effective judicial protection; punitive sanctions; tax courts; interpretative decisions

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le norme censurate: cenni ricostruttivi e diritto vivente. – 3. Le argomentazioni del giudice rimettente e la decisione della Corte. – 4. Conclusioni: osservazioni critiche su contenuto e tecnica decisoria.

1. Introduzione

Sono trascorsi decenni da quando Leopoldo Elia richiamava i costituzionalisti ad occuparsi di diritto tributario, «uno dei settori più esposti al deperimento dello stato di diritto»¹. Rispetto ai tempi in cui quel richiamo veniva formulato, gli studi costituzionalistici su tali temi si sono moltiplicati. Ciò nonostante, la materia tributaria resta al centro di forti tensioni, con le quali il Giudice delle leggi deve confrontarsi frequentemente. Alla luce di ciò, offre spunti interessanti la recente sent. n. 137/2025², con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale (d'ora in poi: q.l.c.) relativa all'art. 32, co. 4 e 5, d.P.R. n. 600/1973, sollevata dalla Corte di giustizia tributaria (d'ora in poi: CGT) di primo grado di Roma per contrasto con gli artt. 10, 24, 25, 111 e 117 Cost., direttamente e attraverso norme interposte costituite da diversi trattati internazionali³. Con tale pronuncia, sono state fatte salve le disposizioni in base alle quali «[l]e 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» (art. 32, co. 4); e «[l]e cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi 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

¹ L. ELIA, *Prefazione*, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, II, Milano, 1993, p. XXIV.

² Corte cost. sent. 23 giugno 2025, n. 137, dep. 28 luglio 2025, Pres. Amoroso, red. Antonini, in G.U. n. 31 del 30 luglio 2025. V. G. FRANSONI, *Inammissibilità di atti. La Consulta non risolve il tema proporzionalità*, in *Sole24Ore*, 29 luglio 2025, in: <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/inammissibilita-atti-consulta-non-risolve-tema-proporzionalita-AHJzW7wB>; R. IAIA, *Dovere di collaborazione, preclusioni istruttorie e (confini oggettivi del) diritto al silenzio nelle indagini amministrative tributarie. Prime riflessioni su Corte cost. n. 137/2025*, in *Riv. dir. trib. Supp. online*, 9 agosto 2025, in: <https://www.rivistadirittotributario.it/2025/08/09/dovere-di-collaborazione-preclusioni-istruttorie-e-confini-oggettivi-del-diritto-al-silenzio-nelle-indagini-amministrative-tributarie-prime-riflessioni-su-corte-cost-n-137-2025/>; N. GALANTINI, *Dovere di collaborazione e inutilizzabilità dei dati favorevoli nel rito tributario*, in *Sistema pen.*, 7-8/2025, in: <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/galantini-dovere-di-collaborazione-e-inutilizzabilita-dei-dati-favorevoli-nel-rito-tributario>; L. AMBROSI, *Contenzioso tributario, preclusione probatoria legittima solo in casi circoscritti*, in *Il Sole24Ore*, Approfondimento n. 33, 10 settembre 2025, in: <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/contenzioso-tributario-preclusione-probatoria-legittima-solo-casi-circoscritti-AHreqDRC>; A. LOVISOLO, *Preclusioni documentali: un (limitato) passo in avanti della Consulta*, in *IPSOA Quotidiano Premium*, 3 ottobre 2025, in: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2025/10/04/preclusioni-documentali-limitato-passo-consulta>.

³ Ord. 8 luglio 2024, r.o. n. 165/2024, in G.U. 18 settembre 2024 n. 38. V. S.F. COCIANI, *Il diritto del contribuente a non collaborare alla propria incolpazione all'esame della Corte costituzionale. Noterelle a corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, ord. 8 luglio 2024*, in *Tax news*, 1/2025, pp. 274-284.

alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile» (art. 32, co. 5). La sentenza è un'interpretativa di rigetto in senso proprio, in quanto il condizionamento del rigetto a una certa interpretazione contenuta nella motivazione risulta esplicitamente dal dispositivo. La Corte ha voluto ritagliare in via interpretativa l'ambito di applicazione della norma, limitando l'operatività della preclusione di cui all'art. 32, co. 4, ai soli elementi informativi che hanno un contenuto *univocamente* «a favore del contribuente», da intendersi come quelli che, ove immediatamente consegnati, avrebbero potuto impedire un accertamento ovvero ridurre la portata dell'eventuale pretesa dell'amministrazione⁴.

La decisione si colloca in un settore in cui si incrociano l'interesse fiscale dello Stato-comunità⁵, l'(ampi)a discrezionalità del legislatore in materia processuale(-tributaria)⁶, la natura di principio "supremo" e/o diritto "inviolabile" riconosciuta nel nostro ordinamento al diritto di azione in giudizio e di difesa⁷, nonché la crescente rilevanza del "diritto al silenzio"⁸ anche in settori diversi da quello penale⁹. Alla luce di ciò, la pronuncia, incentrata sulla necessaria collaborazione tra contribuente e amministrazione, solleva alcune osservazioni in ordine al rapporto tra dovere tributario e interesse fiscale, alla tutela dei diritti in materia tributaria e alle tecniche decisorie della Corte costituzionale¹⁰. Quest'ultima, riducendo in via interpretativa l'ambito di applicazione della

⁴ C. cost., sent. n. 137/2025, §7.1 *dir.*

⁵ Sulla nozione di interesse fiscale v. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pp. 243-262; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*. Nella giurisprudenza costituzionale, v. già C. cost., sent. n. 45/1963, §3 *dir.* e C. cost., sent. n. 50/1965, §1 *dir.*

⁶ Sulla quale v. da ultimo C. cost. sentt. nn. 36/2025, 189 e 96/2024, 67/2023.

⁷ V. C. cost. sentt. nn. 18/2022, 120 e 238/2014, 386/2004, 29/2003, 82/1996, 232/1989, 18/1982 e 98/1965.

⁸ V. nella letteratura più recente P. MOSCARINI, *Silenzio dell'imputato (diritto al)*, in *Enc. dir.*, Ann. III, Milano, 2010, pp. 1079-1109; G. STANZIONE, *Autoincriminazione e diritto al silenzio*, Padova, 2017.

⁹ V. spec. CtEDU (GC), sent. 29 giugno 2007, ric. nn. 15809/02 e 25624/02, *O'Halloran and Francis v. United Kingdom*; CGUE (GS), sent. 2 febbraio 2021, C-481/19, *D.B. c. Consob*; C. Cost., ord. n. 117/2019 e sent. n. 84/2021; e Cass. civ., sez. V, sent. n. 6786/2022. Per il diritto al silenzio in ambito tributario v. A. MARCHESELLI, *Diritto al silenzio del contribuente nell'infedele dichiarazione TARSU (nota a Cass., sez. trib., 11 febbraio 2005, n. 2823)*, in *Corr. trib.*, 2005, pp. 1839 ss.; A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, pp. 31 ss.; G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2013, pp. 292-294; R. GERACI, *Il diritto al silenzio del contribuente in materia tributaria*, in *Inn. dir.*, 6/2013, pp. 133-148; 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 *ConsultaOnline*, 2/2021, pp. 454-466; A. GIOVANNINI, *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2022, pp. 235-246; 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.*, 2/2022, pp. 419-454; A. MARINELLO, *I primi echi del diritto al silenzio in materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il nemo tenetur se detegere nei procedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 aprile 2022, in: <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2022/04/Marinello.pdf>.

¹⁰ Per alcuni contributi di taglio costituzionalistico, v. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; G. LOMBARDI, *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro*

norma, ha tentato di individuare un equilibrio all'interno di quell'affollato campo di interessi costituzionalmente rilevanti. Tuttavia, la sentenza lascia diverse questioni aperte, anche alla luce delle specificità/criticità che ancora oggi caratterizzano il sistema della giustizia tributaria¹¹.

Anticipando quanto si dirà *infra*, si ritiene che la pronuncia, per contenuto e tecnica decisoria, si giustifichi (solo) all'interno di un modello di adempimento tributario autenticamente cooperativo, caratterizzato da garanzie procedimentali e processuali effettive e, più in generale, dalla spontanea convergenza tra dovere tributario e interesse fiscale; tutti elementi che, benché in una certa misura rintracciabili nel disegno costituzionale complessivo¹² e promossi attraverso interventi legislativi

del dovere costituzionale di prestazione tributaria, in *Temi trib.*, 6/1964, pp. 597 ss.; G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967; C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Milano, 1968, pp. 188-217; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in *Commentario della Costituzione* fondato da G. BRANCA e continuato da A. PIZZORUSSO, Bologna, 1994, pp. 1-46; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit.; C. SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in B. PEZZINI, C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005, pp.167-216; P. BORIA, *Art. 53*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, pp. 1055-1074; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006⁵; F. PIZZOLATO, C. BUZZACCHI, *Doveri costituzionali*, in *Dig. disc. pubb.*, III Agg., Torino, 2008, pp. 319-339; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011; L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *Federalismi.it*, 16 novembre 2022, in: https://www.cortecostituzionale.it/documenti/file_rivista/41461_2020_120.pdf; P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario*, Torino, 2023; F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, in *Quad. cost.*, 2/2025, pp. 343-375.

¹¹ Per le criticità della nostra giustizia tributaria, v. F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del "giusto processo"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2020, pp. 85-99. A. PODDIGHE (in *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, pp. 166 ss.) insisteva sugli elementi di specialità che giustificherebbero un affievolimento del principio di "parità delle armi". Per contributi che tengono conto delle ll. nn. 130/ 2022 e 111/2023 e del d.lgs. n. 175/2024, v. G. CARLIZZI, F.A. GENOVESE (a cura di), *La riforma del processo tributario*, Napoli, 2022; G. TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2023, pp. 883-935; G. GILARDI, *La giustizia tributaria ieri e oggi*, in *Quest. giust.*, 3/2024, in: <https://www.questionegiustizia.it/rivista/articolo/la-giustizia-tributaria-ieri-e-oggi>; A. MARCHESELLI (a cura di), *Contenzioso tributario*, Milano, 2025³. V. anche la relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (c.d. Commissione Della Cananea) nominata dai Ministri dell'economia e delle finanze e della giustizia del 30 giugno 2021 e in: https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANANEA_relazione_finale_30giu21.pdf. Per l'applicabilità anche al processo tributario del principio della "parità delle armi" tra le parti, in particolare a seguito della l. cost. n. 2/1999, v. nella giurisprudenza costituzionale recente C. cost., sent. n. 10/2023, §6*dir.*, che richiama C. cost., sent. n. 73/2022.

¹² Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pp. 149-242; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., spec. pp. 1-59. E. DE MITA (in *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, e in *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, entrambi in ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., rispettivamente pp. 11-26 e 44-50) sottolinea tuttavia come, nonostante i principi sottostanti la disciplina costituzionale in materia tributaria, gran parte della dottrina tributaristica si sia tenuta all'interno di una concezione imperativistica (v. *infra* nt. 16) dei rapporti tra contribuente e amministrazione, contribuendo a giustificare gli elementi di specialità del diritto tributario.

parziali¹³, sembrano ancora oggi lontani dal costituire una realtà nel concreto assetto dell'ordinamento tributario¹⁴. La pronuncia, in altre parole, *presuppone* e, allo stesso tempo, *vuole contribuire a* qualcosa che è ancora in costruzione, cioè un sistema di rapporti tributari autenticamente cooperativo¹⁵. Mettendo tra parentesi le reali caratteristiche del rapporto tra contribuente e amministrazione – tuttora almeno in parte “contrappositive”¹⁶ – la pronuncia della Corte lascia zone d'ombra per quanto riguarda la tutela dei diritti dei contribuenti, la certezza del diritto e, in ultima analisi, la stessa garanzia del soddisfacimento dell'interesse fiscale dello Stato e dell'adempimento dei doveri di solidarietà. In particolare, anche prescindendo dal contenuto della decisione, la tecnica decisoria prescelta sembra incoerente con gli effetti desiderati, si allontana dalle prassi più recenti sull'uso della dottrina del diritto vivente e, potenzialmente, presta il fianco a un seguito giurisprudenziale e amministrativo incerto.

Il contributo è strutturato come segue: si ricostruisce il quadro normativo e giurisprudenziale, ricordando i profili di problematicità già da tempo evidenziati in dottrina (sez. 2); si ripercorrono poi le argomentazioni del giudice *a quo* e l'*iter* argomentativo della Corte (sez. 3); infine, si offrono alcune osservazioni critiche su profili tra loro collegati, in particolare sul contenuto della decisione (soprattutto in relazione alla garanzia del diritto di difesa del contribuente) e sulla tecnica decisoria utilizzata (soprattutto in relazione alla dottrina del diritto vivente) (sez. 4).

¹³ V. spec. la l. n. 212/2000, come modificata in particolare dal d.lgs. n. 156/2015. Sugli istituti della *cooperative tax compliance*, v. *infra* nt. 91.

¹⁴ Cfr. E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, cit., pp. 43-44; L. STRIANESE, *Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in C. BUCCICO, S. FIORENTINO, A. MERONE (a cura di), *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto “ideale” di Statuto dei diritti del Contribuente*, Milano, 2020, pp. 71 ss.

¹⁵ Cfr. G. MELIS, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2023, pp. 351-383.

¹⁶ Caratteristiche riconducibili all'ideologia liberale “debole” del costituzionalismo ottocentesco, alla scuola dei diritti pubblici soggettivi e a concezioni imperativistiche del rapporto tributario che, da un lato, legittimano l'interesse fiscale come manifestazione di un potere originario e autosufficiente dello Stato di procurarsi le entrate necessarie ai suoi bisogni, slegato, in quanto tale, dalla garanzia dei diritti e dai principi di solidarietà; dall'altro, configurano il dovere tributario come una forma di soggezione/obbedienza nei confronti di quello stesso potere politico. Dinanzi a questo modo di intendere l'interesse fiscale, l'obbligazione tributaria scaturisce da affievolimenti del principio di legalità e da una posizione di dominanza dell'amministrazione: cfr. *ex plurimis* L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pp. 40-120; E. DE MITA, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, cit., pp. 43-44; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., pp. 2-6.

2. Le norme censurate: cenni ricostruttivi e diritto vivente

Come si accennava, le disposizioni oggetto della q.l.c. sono state introdotte dall'art. 25 l. n. 28/1998. Pur avendo avuto un *iter legis* tormentato, durante i lavori parlamentari non vi fu una discussione particolarmente approfondita sui loro profili di costituzionalità. Introdotte inizialmente in materia di imposte sui redditi, esse trovano oggi applicazione anche in materia di IVA in forza del rinvio compiuto dall'art. 51, co. 5, d.P.R. n. 633/1972¹⁷. Una disposizione simile si trova nell'art. 52, co. 5, dello stesso d.P.R. n. 633/1972, che prevede limitazioni probatorie quando, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, il contribuente rifiuti l'esibizione di libri, registri, scritture e documenti¹⁸. Quest'ultima disposizione si applica anche in materia di imposte dirette, in base all'art. 33, co. 1, d.P.R. n. 600/1973. Va tuttavia precisato che, in base all'art. 11, co. 8, dello Statuto dei diritti del contribuente, queste limitazioni probatorie sono escluse nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello¹⁹.

Tornando all'art. 32, co. 4 – l'oggetto della q.l.c. che qui interessa – la limitazione da esso prevista, solitamente indicata come “preclusione probatoria” o “inutilizzabilità probatoria”, configura più propriamente un'inefficacia relativa della prova²⁰. Il contribuente, infatti, può produrre la fonte di prova ma il giudice, nell'ambito del suo apprezzamento, non può prenderla in considerazione a suo favore. Poiché l'oggetto immediato della norma è l'apprezzamento del giudice, la norma non istituisce in capo al contribuente, dal punto di vista tecnico e in senso stretto, né un obbligo di collaborazione né una sanzione, bensì un onere correlato a una preclusione²¹.

Tale meccanismo – che, si ripete, prevede che a chi non collabora nella fase amministrativa di accertamento sia impedito di giovare di alcune fonti di prova nell'apprezzamento del giudice²² – non è, di per sé, eccezionale nell'ambito del processo tributario. Quest'ultimo conserva, nonostante le più

¹⁷ V. art. 51, co. 5, d.P.R. n. 633/1972.

¹⁸ «[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».

¹⁹ V. art. 11, co. 8, l. n. 212/2000.

²⁰ Cfr. N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, p. 189.

²¹ Così A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, p. 229.

²² Decorso il termine per la produzione documentale, la preclusione opera non solo in sede giurisdizionale, ma anche in distinte fasi amministrative, quali autotutela, accertamento con adesione e valutazioni pre-accertative, mettendo in discussione la natura esclusivamente processuale della norma affermata dalla Corte costituzionale (v. nt. 25).

recenti riforme, un’“anima cartolare”²³ ed è caratterizzato dai limitati poteri istruttori delle corti di giustizia tributaria (già commissioni tributarie)²⁴ e dall’estesa presenza di limiti probatori, preclusioni, prove precostituite e presunzioni legali di vario genere. Tuttavia, e benché la Corte costituzionale abbia qualificato la norma come processuale²⁵, la sua *ratio* non riguarda l’organizzazione del processo in quanto tale, inteso come sequenza coordinata di atti strumentali alla determinazione degli elementi di fatto e di diritto nell’ambito di una controversia e alla conseguente adozione di una decisione giurisdizionale. La funzione essenziale dell’art. 32, co. 4, è, invece, quella di orientare in senso collaborativo il comportamento del contribuente in un’ottica deflattiva del contenzioso²⁶, in una fase precedente a quella giurisdizionale²⁷ ma già successiva all’eventuale violazione e, quindi, all’avvio del controllo da parte dell’amministrazione. In ogni caso, la sua applicazione può determinare riflessi negativi sul piano sostanziale, ove dalla sua applicazione consegua l’impossibilità, per il contribuente, di provare in giudizio una capacità contributiva o comunque un reddito imponibile effettivamente inferiore a quello accertato dall’amministrazione²⁸. Ciò dev’essere ulteriormente collegato alla distinta ipotesi in cui, dall’applicazione delle disposizioni censurate e a seconda della portata del debito fiscale che si determina a causa di tale limitazione, possano derivare sanzioni (formalmente) amministrative aventi carattere afflittivo (o punitivo, se si preferisce) e di sanzioni (formalmente e sostanzialmente) penali²⁹.

In ragione della riconosciuta *ratio* afflittiva, la dottrina qualifica tale norma come “sanzione impropria”, cioè una conseguenza sfavorevole ulteriore rispetto alle sanzioni vere e proprie, penali o amministrative³⁰. Più specificamente, è una sanzione impropria “di secondo grado” perché non

²³ Cfr. A. MARCHESELLI, *Anima cartolare del processo tributario*, in ID. (a cura di), *Contenzioso tributario*, cit., p. 154.

²⁴ Per una ricostruzione agile, v. G. GILARDI, *La giustizia tributaria ieri e oggi*, cit.

²⁵ C. cost., ord. n. 181/2007, confermata in C. cost., sent. n. 26/2015, §4 *dir.*

²⁶ Insiste su questa *ratio* anche la giurisprudenza di legittimità: v. Cass. civ., sez. V., sent. n. 28049/2009, §5.4.1; Cass. civ., sez. V., sent. n. 453/2013; Cass., sez. V, sent. n. 22126/2013; Cass. civ., sez. VI, ord. n. 11765/2014; Cass. civ., sez. V, sent. n. 21271/2016; Cass. civ., sez. V, sent. n. 26646/2020; Cass., sez. V, sent. n. 2847/2022. In alcune pronunce, per la verità (ad es., Cass. civ., sez. V, sent. n. 13289/2011; Cass., sent. n. 7978/2014; Cass. civ., sez. VI, ord. n. 11765/2014; Cass., sent. n. 5734/2016; Cass., sez. V, sent. n. 2847/2022) la giurisprudenza di legittimità ha fatto emergere l’“anima” sanzionatoria della disposizione.

²⁷ Non a caso la fase giurisdizionale è disciplinata in un diverso atto normativo, cioè il d.lgs. n. 546/1992, come da ultimo modificato dal d.lgs. n. 175/2024.

²⁸ Sugli effetti sostanziali di tale norma insiste molto il giudice *a quo*: v. CGT, ord. 8 luglio 2024, §§3.4, 4.3.

²⁹ Sul punto v. *infra* in questa sez.

³⁰ L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario, doganale e valutario* diretto da A. GIOVANNINI e curato da E. MARZADURI, A. DI MARTINO, II, Milano, 2016, p. 711. Nella dottrina tributaria, la nozione di sanzione impropria è contestata da D. COPPA, S. SAMMARTINO, *Sanzioni*

collegata a un inadempimento relativo all'originaria obbligazione tributaria³¹ bensì alla violazione di obblighi/oneri di cooperazione che emergono dopo l'eventuale violazione e, quindi, a controllo già iniziato. Pur essendo più volte intervenuta sulle sanzioni improprie in materia tributaria³², la Corte costituzionale non ha mai affrontato specificamente la compatibilità di una sanzione impropria "di secondo grado" con il diritto alla difesa; né tale profilo è stato esaminato nella recente sent. n. 140/2022 in tema di imposta di registro³³, pur attenta al rapporto tra oneri fiscali e tutela giurisdizionale³⁴.

Tornando alla disposizione censurata, è indubitabile che l'art. 32, co. 4, presenti profili di problematicità per quanto riguarda il diritto di difesa in giudizio e alla prova. La norma, dichiaratamente volta a spingere il contribuente a cooperare all'accertamento tributario, esercita una pressione a "cooperare" in procedimenti che, come si diceva, potrebbero comportare la propria incriminazione. L'inefficacia relativa in giudizio della documentazione non esibita, infatti, si traduce in una compressione del principio *nemo tenetur se detegere*, che nel nostro ordinamento trova fondamento negli artt. 24 e 111 Cost., interpretati anche alla luce di fonti di diritto internazionale e sovranazionale. Tale profilo è particolarmente grave ove il documento abbia contenuto misto, contenga cioè elementi sia sfavorevoli sia favorevoli al contribuente. Quest'ultimo, ove voglia avvalersi degli effetti favorevoli in giudizio, deve comunque trasmetterlo o esibirlo all'amministrazione anche se lo stesso contiene elementi a sé sfavorevoli³⁵.

Per questi motivi, la giurisprudenza ha già da tempo ridotto il suo ambito di applicazione, valorizzando l'ultimo periodo del co. 4³⁶ e basandosi su un'interpretazione costituzionalmente

tributarie, in *Enc. dir.*, XLI, Milano, 1989, pp. 424 ss.; e F. TESAURO, *Conseguenze sostanziali delle irregolarità contabili*, in *Rass. mens. imp.*, 1987, pp. 951 ss. S.F. COCIANI (in *Il diritto del contribuente a non collaborare alla propria incolpazione all'esame della Corte costituzionale*, cit., p. 278) ha messo in discussione la natura di "sanzione impropria" dell'art. 32, co. 4, in quanto la preclusione non deriverebbe da una violazione di un obbligo ma dal mancato rispetto di una norma che dispone un onere (su questa qualificazione v. *supra* in questa sez. e nt. 21).

³¹ Come avviene, ad es., nel caso della perdita del diritto alla detrazione dell'IVA per il contribuente che registri le fatture fuori termine: v. art. 25, co. 1, d.P.R. n. 633/1972.

³² V. C. cost. sentt. nn. 201/1970, 121/1982, 186/1982 e ordd. nn. 108, 817 e 1038/1988, 385/1989 e 246/1993.

³³ V. art. 66, co. 2, d.P.R. n. 131/1986.

³⁴ La Corte ha affermato che eventuali oneri tributari incidenti sull'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale sono costituzionalmente ammissibili solo nel rispetto del principio di proporzionalità e di stretta necessità, e non possono giustificarsi in base alla sola tutela dell'interesse fiscale, che, pur rilevante ex art. 53 Cost., non è coesistente alla realizzazione dei diritti inviolabili (C. cost., sent. n. 140/2022, §4.2 *dir.*).

³⁵ In dottrina v. A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 228.

³⁶ «[...] Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta».

orientata³⁷ che tiene conto dello Statuto dei diritti del contribuente³⁸. Sulle disposizioni impugnate esiste oggi un diritto vivente in base al quale la preclusione opera solo se il contribuente è previamente informato delle conseguenze del suo comportamento³⁹ e la richiesta dell'amministrazione: 1) è rivolta specificamente al contribuente o ad un suo ausiliare, e non ad un terzo⁴⁰; 2) è specifica e puntuale⁴¹; 3) prevede un congruo termine per rispondere, ragionevole in relazione alla tipologia di richiesta, in ogni caso non inferiore a quindici giorni⁴²; 4) non riguarda documenti o informazioni già in possesso della pubblica amministrazione⁴³.

La questione diventa più complessa per quanto riguarda l'elemento psicologico e quindi l'imputabilità della mancata trasmissione. La disposizione non prevede nulla di specifico al riguardo, facendo riferimento ai dati «non esibiti o non trasmessi». Conseguentemente, sulla scorta della giurisprudenza di legittimità inizialmente formatasi su questa specifica disposizione⁴⁴, si è ritenuto che la limitazione di cui all'art. 32, co. 4, operi indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente⁴⁵. Anche in questo caso, tuttavia, la giurisprudenza è poi intervenuta valorizzando il co. 5 dell'art. 32 – anch'esso oggetto della q.l.c. che ci occupa – che consente al contribuente di depositare, con il ricorso, gli elementi non esibiti, dimostrando di non aver potuto adempiere alla richiesta

³⁷ Sugli aspetti “costituzionalmente orientati” di tale diritto vivente, v. spec. Cass. civ., sez. V, sent. n. 20731/2019; e Cass. civ., sez. V, sent. n. 9127/2006.

³⁸ In particolare, del principio della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione ex 10, co. 1, l. n. 212/2000. V. N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 3/2018, pp. 763-771; P. ZUDDAS, *Principio costituzionale e dovere tributario*, cit., spec. pp. 139 ss. Sul valore interpretativo delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, v. G. REPETTO, *Statuto del contribuente, legittimo affidamento e principi generali dell'ordinamento tributario*, 19 marzo 2003, in: www.associazionedeicostituzionalisti.it; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., pp. 138-144.

³⁹ Cass. civ., sez. V, sent. n. 16962/2019; Cass. civ., sez. V, ord. n. 7011/2018; Cass. civ., sez. V, sent. n. 21398/2017; Cass. civ., sez. VI, n. 27069/2016; Cass. civ., sez. VI, ord. n. 11765/2014; Cass., sez. trib., sent. n. 22126/2013; Cass. civ., sez. V, sent. n. 453/2013.

⁴⁰ Cass. civ., sez. V, ord. n. 3254/2021; Cass. civ., sez. V, ord. n. 17368/2020.

⁴¹ Cass. civ., sez. V, ord. n. 15021/2017.

⁴² Cass., sez. trib., sent. n. 6275/2023.

⁴³ Cass. civ., sez. V, sent. n. 8299/2014.

⁴⁴ V. la già richiamata Cass. civ., sez. V., sent. n. 28049/2009 (che ha rigettato un'eccezione di legittimità costituzionale affermando la manifesta infondatezza della questione sollevata per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost.); e Cass. civ., sez. VI, ord. n. 11608/2019. *Contra* Cass. civ., sez. V, sent. n. 24503/2015, che tuttavia sembra confondere la limitazione di cui all'art. 32, co. 4, d.P.R. n. 600/1973 con quella prevista dall'art. 52, co. 5, d.P.R. n. 633/1972 (il passaggio della decisione si fonda sul riferimento letterale al «rifiuto» che è contenuto nell'art. 52, co. 5, d.P.R. n. 633/1972 e non nell'art. 32, co. 4, d.P.R. n. 600/1973) e dando quindi per implicito che debba sussistere lo stesso elemento psicologico affinché si configuri l'inefficacia probatoria in entrambi i casi.

⁴⁵ In dottrina v. N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., p. 190.

dell'amministrazione per causa a sé non imputabile⁴⁶. Con interpretazioni probabilmente non del tutto rigorose sul piano letterale ma più conformi agli artt. 24 e 111 Cost., si sono quindi fatte rientrare tra le cause non imputabili, oltre a quelle che escludono radicalmente l'elemento soggettivo della condotta (ad es., forza maggiore, fatto di terzo o caso fortuito)⁴⁷, anche quelle colpose (ad es., perché non ha catalogato in modo diligente la copia del documento richiesto, poi rinvenuto)⁴⁸. Si è affermato, in particolare, che «l'omissione deve essere obiettivamente cosciente e volontaria, diretta ad impedire l'ispezione documentale»⁴⁹. In tal modo, si è tendenzialmente allineato, pur senza una completa coincidenza, il presupposto della limitazione *ex art. 32, co. 4*, a quello della limitazione “gemella” *ex art. 52, co. 5, d.P.R. n. 633/1972* in materia di accessi e ispezioni. Infatti, siccome quest'ultima prevede espressamente il «rifiuto» da parte del contribuente di dare seguito alla risposta dell'amministrazione⁵⁰, ad avviso della Cassazione⁵¹ essa scatta solo a fronte di un comportamento doloso, da intendersi non come “semplicemente” volontario ma pienamente intenzionale⁵².

3. Le argomentazioni del giudice rimettente e la decisione della Corte

Ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale, si possono riassumere le argomentazioni del giudice *a quo*. Il giudizio era nato da un accertamento notificato a seguito di un invito *ex art. 32 d.P.R. n. 600/1973* con il quale l'Ufficio aveva richiesto a una contribuente la documentazione su eventuali spese incrementative del valore di un terreno edificabile e l'esistenza di una perizia giurata e copia degli atti di provenienza, atteso che dai dati la compravendita dell'area generava una

⁴⁶ Si tratta di un presupposto più ampio rispetto a quello processual-civilistico, che ammette la rimessione in termini quando si sia incorsi in decadenza per causa non imputabile. Qui, infatti, la norma è correlata ad un comportamento del contribuente nella fase pre-processuale. Non è la legge che direttamente pone una decadenza, al ricorre di un presupposto processuale (come può essere, ad es., un termine per il deposito di documenti), ma la legge ricollega la limitazione all'esercizio di poteri da parte dell'amministrazione, in una fase (pre-contenziosa), dove il contribuente non ha l'obbligo di essere assistito da un difensore.

⁴⁷ V. Cass. civ., sez. V, sent. n. 8645/2019.

⁴⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, sent. n. 16962/2019; e poi Cass. civ., sez. trib., sent. n. 3254/2021; Cass., sez. trib., sent. n. 31345/2023.

⁴⁹ Cass. civ., sez. V, ord. n. 16962/2019.

⁵⁰ Sul fatto che ormai sia considerato necessario il dolo come presupposto psicologico per l'applicazione anche della norma di cui all'art. 32, co. 4, v. ancora N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., pp. 194-195.

⁵¹ Cass. civ., sez. V., sent. n. 28049/2009; e, soprattutto, Cass. civ., sez. un., sent. n. 45/2000. Sulle specifiche condotte qualificabili come «rifiuto» nelle diverse ipotesi di richiesta di esibizione di documenti, v. Cass. civ., sez. V, ord. n. 16757/2021. Cfr. A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, cit., p. 223, nt. 15.

⁵² Cfr. A. MARCHESELLI, *Anima cartolare del processo tributario*, cit., p. 176.

plusvalenza “potenzialmente” tassabile⁵³. La contribuente non aveva risposto all’invito e l’amministrazione aveva emesso un avviso di accertamento assoggettando l’intera plusvalenza a tassazione. Il provvedimento era stato impugnato e, in sede di ricorso, erano state prodotte le fatture dei costi incrementativi sostenuti che avrebbero ridotto il valore della plusvalenza. L’Ufficio aveva dunque eccepito che tale documentazione non potesse trovare ingresso in sede contenziosa e l’interessata si era difesa affermando che aveva tentato più volte di contattare telefonicamente l’Ufficio senza alcun esito, verosimilmente a causa delle restrizioni del periodo pandemico. Dinanzi a questa situazione, la CGT aveva sollevato q.l.c.

L’ordinanza si distingueva per l’ampio ricorso a parametri sia interni, sia di diritto europeo e internazionale. In particolare, come si ricordava, era invocata la violazione degli artt. 10, co. 1, 24, co. 1, 25, 111 e 117, co. 1, Cost., letti anche alla luce dell’art. 6 CEDU, degli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani, degli artt. 47 e 48 CDFUE, e dell’art. 14, co. 3, lett. g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici (PIDCP). Più specificamente, le norme censurate avrebbero: 1) sottratto al giudice il potere di valutare le prove a favore della tesi del cittadino contenute nei documenti oggetto del divieto di utilizzazione, dando luogo a una negazione del diritto al processo attraverso la negazione del diritto di adire, in relazione a quelle prove, un giudice imparziale precostituito per legge all’interno di una pubblica udienza; 2) negato il diritto ad avere una udienza pubblica ove esporre la propria difesa in relazione alle prove contenute nei documenti esclusi; 3) violato il principio del diritto alla difesa come istituto generale nonché il diritto ad una udienza “equa” in “posizione di piena uguaglianza”; 4) violato il diritto al silenzio, in quanto esso postula che in una procedura giudiziaria nessuno può essere costretto a provare o non provare un fatto dietro la minaccia di una misura afflittivo-sanzionatoria.

Senza approfondire le (sovr)abbondanti argomentazioni relative a vari parametri di diritto internazionale⁵⁴, va sottolineato che il giudice *a quo*, esclusa la possibilità di un’interpretazione

⁵³ In base all’art. 67, co. 1, lett. b), d.P.R. n. 917/1986.

⁵⁴ V. CGT Roma, ord. 8 luglio 2024, §§4, 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, che, per dimostrare la violazione degli artt. 10 e 117, co. 1, Cost., richiamava disposizioni di diritto unionale e internazionale per dimostrare l’esistenza e la rilevanza nel giudizio *a quo* del 1) diritto ad adire e poter sempre adire un giudice “naturale”; 2) diritto alla pubblica udienza; 3) diritto alla difesa come istituto generale; 4) uguaglianza e “parità delle armi”; 5) diritto al silenzio; 6) diritto alla difesa – sulla prova e sul “difendersi provando”. Al di là delle singole argomentazioni, va notato che il giudice rimettente ha spesso invocato tali parametri senza specificare in quali casi i diritti assunti violati fossero contenuti in norme di diritto consuetudinario o solo pattizio; né facendo riferimento a prassi e documenti (quali ad es. i Commenti Generali del Comitato per i Diritti Umani delle Nazioni Unite) per suffragare il contenuto concreto e l’applicabilità delle varie garanzie nei procedimenti tributari. Non a caso, la Corte ha dichiarato d’ufficio l’inammissibilità, per difetto di

conforme a Costituzione⁵⁵, aveva ravvisato la violazione dell'art. 6 CEDU, la cui applicabilità alle materie tributarie non potrebbe essere esclusa solo perché quella disposizione fa riferimento alle sole «controversie sui [...] diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale». Anche se la CtEDU aveva inizialmente escluso l'applicazione delle garanzie di cui all'art. 6 CEDU alle controversie di carattere pubblicistico⁵⁶, l'assolutizzazione della tripartizione delle controversie di diritto civile, penale e pubblico «costituirebbe la negazione dello stesso impianto dei diritti umani»⁵⁷. D'altronde, la stessa CtEDU – che pure non ha mai superato esplicitamente la tripartizione e quindi la diversa applicabilità dell'art. 6 CEDU in base alla natura della controversia – ha corretto il proprio orientamento, attraverso una convergenza con la giurisprudenza sulle sanzioni sostanzialmente penali (c.d. euro-penali)⁵⁸ e all'estensione delle relative garanzie, che includono, tra le altre cose, il *nemo tenetur se detegere*, cioè il diritto a non cooperare alla propria incolpazione (c.d. diritto al silenzio).

Su questo punto il giudice rimettente aveva insistito e, facendo riferimento ad alcuni sviluppi giurisprudenziali, aveva ascritto la limitazione di cui all'art. 32, co. 4, alla categoria delle norme c.d. euro-penali⁵⁹. Ricordava infatti che in *Jussila* la CtEDU aveva rigettato la posizione che le sanzioni tributarie, per loro natura, non siano incluse nell'ambito di applicazione delle garanzie di

motivazione sulla non manifesta infondatezza, delle questioni sollevate in relazione agli artt. 47 e 48 CDFUE (non avendo il rimettente spiegato perché le disposizioni censurate ricadono nell'ambito di applicazione del diritto UE) e agli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani.

⁵⁵ V. *supra* nt. 50. In sede di tentativo di interpretazione conforme, la CGT aveva rigettato l'ipotesi, formulata in dottrina da S.F. COCIANI (in *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione*, cit., pp. 127-164; e *Sui poteri istruttori del giudice nel processo tributario riformato*, in *Le corti umbre*, 2/2023, pp. 585-609), in base alla quale il superamento della violazione del diritto di difesa potrebbe essere compiuto attraverso una valorizzazione dei poteri d'ufficio del giudice tributario di cui all'art. 7, d.lgs. n. 546/1992: v. CGT Roma, ord. 8 luglio 2024, §§2.2.3.

⁵⁶ V. CtEDU, sent. 9 dicembre 1994, *Schouten and Meldrum v. The Netherlands*, ricc. nn. 19005 e 19006/91; CtEDU, sent. 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, ric. n. 44579/98. La decisione chiarì che la natura patrimoniale di una controversia non ne comporta automaticamente l'inclusione tra i “diritti e doveri di carattere civile”, potendo riguardare obbligazioni pubblicistiche verso lo Stato, in particolare di origine fiscale, che rientrano nei doveri civili e nelle prerogative del potere di imperio, caratterizzate dalla prevalente natura pubblicistica del rapporto tributario.

⁵⁷ CGT Roma, ord. 8 luglio 2024, §3.3.1.

⁵⁸ In base ai criteri elaborati per la prima volta in CtEDU, sent. 8 giugno 1976, *Engel and others v. Netherlands*, ric. n. 5100/71: carattere affittivo, finalità di deterrenza, applicabilità alla generalità dei cittadini. Nella giurisprudenza più recente, v. CtEDU, sent. 22 dicembre 2020, *Gestur Jónsson and Ragnar Halldór Hall v Iceland*, ric. n. 68273/14; CtEDU, sent. 1° giugno 2023, *Grosam v. Czech Republic*, ric. n. 19750/13. In dottrina v. da ultimo R. GOSS, *The Engel criteria in the 21st century: irrational flexibility and deference in recent European Court of Human Rights jurisprudence*, in *Hum. Rights L. Rev.*, 4/2025, in: <https://doi.org/10.1093/hrlr/ngaf031>.

⁵⁹ V. CGT Roma, ord. 8 luglio 2024, nel passaggio di cui ai §§3.4.1, 3.4.1.1., 3.5, 3.5.1., 3.5.2.

cui all'art. 6 CEDU⁶⁰, principio confermato, ad avviso del giudice rimettente, in *Ravon*⁶¹. L'argomentazione fondata sull'art. 6 CEDU si collegava a quella relativa al c.d. diritto al silenzio e, a tal fine, era richiamata la sent. n. 84/2021 della Corte costituzionale⁶². La violazione del diritto al silenzio, peraltro, si sarebbe posta in contrasto anche con l'art. 14, co. 3, lett. g), PIDCP, che riconosce espressamente il diritto a non deporre contro se stesso e a non confessarsi colpevole, e con gli artt. 24 e 111, Cost. In particolare, l'art. 32, co. 4, avrebbe violato questo diritto perché porrebbe «il cittadino dinanzi all'alternativa tra rinuncia ad una strategia difensiva che ritiene più utile e una perdita irreparabile di strumenti difensivi. La scelta processuale, anche se, in ipotesi, inconsapevole delle conseguenze, di non scoprire le proprie carte rientra nella strategia difensiva della parte e come tale costituisce espressione del suo diritto inviolabile alla difesa»⁶³. È vero, affermava il giudice *a quo*, che il legislatore può disciplinare il processo in conformità alle esigenze dei singoli procedimenti nei quali il diritto di difesa viene esercitato e che il regime delle decadenze processuali risponde allo scopo di rendere il processo ordinato e celere. Tuttavia, la preclusione di cui all'art. 32, co. 4, «non sembra avere una funzione ordinatrice e acceleratoria del processo. Non incide sui tempi ed ha come unica conseguenza quella di punire il contribuente per non avere dimostrato una volontà di collaborazione contro se medesimo»⁶⁴.

Infine, il giudice rimettente insisteva sul fatto che, impedendo al contribuente di trarre benefici in giudizio dal documento non trasmesso all'amministrazione, la norma avrebbe violato non soltanto il

⁶⁰ CtEDU, sent. 23 novembre 2006, *Jussila v. Finland*, ric. n. 73053/01, che esclude che l'efficienza del sistema fiscale giustifichi la compressione delle garanzie procedurali in materia di sanzioni tributarie, ritenendo la sanzione pecuniaria irrogata a seguito dell'accertamento sostanzialmente penale, per finalità preventive e repressive, anche se di modesta entità; ne conseguiva l'applicabilità delle garanzie dell'art. 6 CEDU, estese anche alla fase dell'accertamento tributario.

⁶¹ CtEDU, sent. 21 febbraio 2008, *Ravon and Others v. France*, ric. n. 18497/03. In realtà, per quanto riguarda le garanzie euro-convenzionali, più conferenti sarebbero forse state CtEDU, sent. 22 ottobre 2008, *Kallio v. Finland*, ric. n. 40199/02 (in cui il ricorrente aveva lamentato la lesione del proprio diritto alla prova testimoniale di testi che avevano già reso dichiarazioni all'autorità fiscale, ma che questa aveva ritenuto non credibili); e, soprattutto, CtEDU sent. 5 aprile 2012, *Chambaz v. Switzerland*, ric. n. 11663/04. In quest'ultima, la CtEDU, premesso che l'art. 6 CEDU non è applicabile ai procedimenti che riguardano la determinazione del carico fiscale del contribuente, ha ribadito che le garanzie del giusto processo devono essere rispettate se il procedimento ha natura "penale". Tale situazione si verifica anche quando sia anche solo *possibile* l'applicazione della sanzione. Con la sent. *Chambaz*, in definitiva, la CtEDU ha confermato l'estensione delle garanzie ex art. 6 CEDU alla materia tributaria, riconoscendo la loro applicazione all'intero procedimento tributario, qualora le questioni relative all'accertamento delle imposte evase e quelle relative alle sanzioni irrogabili, di natura sostanzialmente penale, siano inscindibilmente connesse tra loro.

⁶² C. cost., sent. n. 84/2021, §3.2 *dir.*, che sul punto richiama C. cost. ord. n. 117/2019, §7.2 *dir.* La decisione è stata poi confermata da Cass. civ., sez. V, sent. n. 6786/2022.

⁶³ CGT Roma, ord. 8 luglio 2024, §4.5.

⁶⁴ *Ibid.*

diritto al silenzio ma lo stesso diritto all'azione e alla difesa in giudizio. Se al contribuente è impedito di beneficiare in modo effettivo della tutela giurisdizionale attraverso la considerazione delle prove a proprio favore, non è leso "solo" il diritto a non contribuire alla propria incolpazione ma la stessa possibilità di adire un giudice: detto altrimenti, un processo in cui una parte non possa avvalersi di prove potenzialmente decisive a proprio favore non solo sarebbe un giudizio in cui viene negata la parità delle armi di cui all'art. 111 Cost. ma, ancora più a fondo, non sarebbe un processo. La relativa tutela, quindi, non potrebbe qualificarsi come pienamente giurisdizionale né il giudice tributario potrebbe qualificarsi come giudice naturale e imparziale, autonomo e precostituito per legge⁶⁵.

Dinanzi a questa trama, la Corte costituzionale ha risposto ricostruendo anzitutto il quadro di riferimento, richiamando il diritto vivente concernente la disposizione⁶⁶, teso, come visto⁶⁷, a renderla compatibile con i principi costituzionali e internazionali.

La Corte ha anzitutto ricordato la giurisprudenza di legittimità sugli adempimenti procedurali che l'amministrazione deve assolvere in sede di accertamento perché operi la limitazione di cui all'art. 32, co. 4⁶⁸. Subito dopo, la Corte ha richiamato la giurisprudenza relativa all'imputabilità della condotta del contribuente. In questo passaggio la Corte ha sottolineato l'accostamento tra i presupposti soggettivi previsti per la limitazione di cui all'art. 32, co. 4 e 5, da un lato; e quelli previsti per la limitazione di cui all'art. 52, co. 5, d.P.R. n. 633/1972, dall'altro. Tuttavia, quando ha affermato che «superando la più remota giurisprudenza [...], si è precisato che «l'omissione deve essere obiettivamente cosciente e volontaria, diretta ad impedire l'ispezione documentale»⁶⁹, la Corte ha fatto riferimento a un indirizzo giurisprudenziale che non sembra ancora del tutto consolidato e, soprattutto, è stato inaugurato da un arresto del giudice di legittimità che sembra aver confuso la formulazione delle due disposizioni⁷⁰. In particolare, «tra le cause non imputabili sono fatte rientrare non solo quelle che escludono l'elemento soggettivo della condotta, quali la forza maggiore, il fatto del terzo o il caso fortuito, ma anche i comportamenti non riconducibili alla sfera

⁶⁵ Ibid., §§4.1 e 4.6.

⁶⁶ C. cost., sent. n. 137/2025, §3*dir.*

⁶⁷ V. *supra* sez. 2.

⁶⁸ C. cost., sent. n. 137/2025, §3.1 *dir.* e *supra* ntt. 40, 41, 42, 43.

⁶⁹ Ibid., §3.2 *dir.*

⁷⁰ È richiamata Cass. civ., sez. V, ord. n. 16962/2019, che rinvia a Cass. civ., sez. V, sent. n. 24503/2015 (sui cui problemi v. *supra* nt. 40) e Cass. civ., sez. V., ord. n. 7011/2018 (che parla di elementi dolosi solo in riferimento al «rifiuto» di cui all'art. 52 d.P.R. n. 633/1972 in materia di accessi e ispezioni). Non è richiamata Cass. civ., sez. V, ord. n. 16757/2021, sulla quale v. *supra* nt. 51.

di controllo del contribuente [...], come nel caso in cui «i documenti provengano dal terzo» [...] o dipendano esclusivamente dal comportamento del consulente fiscale [...]»⁷¹. La Corte si mostra peraltro consapevole del fatto che tale indirizzo non sia del tutto consolidato: il processo di allineamento interpretativo è infatti «tendenziale»⁷². Ciò nonostante, esso è «necessario, poiché non è ragionevole ritenere che le due ipotesi normative, in fondo differenziate solo per la modalità della verifica (a seguito dei controlli a tavolino dell'amministrazione finanziaria o presso la sede del contribuente), abbiano presupposti applicativi diversi l'una dall'altra»⁷³. Davanti a un diritto vivente non ancora del tutto uniforme, la Corte ha portato il peso della propria interpretazione, contribuendo a uniformarlo definitivamente nella direzione desiderata.

Solo a partire dal passaggio successivo è stata affrontata la questione nei termini prospettati dal giudice *a quo*. Anzitutto, la Corte, accogliendo la categoria di “sanzione impropria” elaborata dalla dottrina, ha confermato che la limitazione di cui all'art. 32, co. 4, vi rientra⁷⁴. Ha poi richiamato le decisioni con le quali si è pronunciata su tale tipo di sanzioni, sottolineando come, «salvo qualche eccezione»⁷⁵, ha «ravvisato, al ricorrere di particolari requisiti, la non illegittimità costituzionale»⁷⁶, adottando comunque un approccio caso per caso⁷⁷. Tuttavia, la Corte non ha menzionato il fatto che nessuno di tali precedenti ha riguardato sanzioni improprie “di secondo grado”, come definite *supra*.

Chiarito che le sanzioni improprie non sono *a priori* illegittime, la Corte ha proceduto a delineare i termini entro cui le questioni sono infondate. Essa ha sottolineato come le norme censurate, nella misura in cui sono funzionali all'instaurarsi di un dialogo anticipato, sono coerenti con il mutamento di paradigma che la Costituzione ha realizzato rispetto alle concezioni statualistiche «che esaurivano

⁷¹ C. cost., sent. n. 137/2025, §3.2 *dir.* Sono richiamate in particolare Cass. civ., sez. V, ord. n. 3254/2021, (secondo la quale la «[...] preclusione si verifica solo laddove vi sia stata da parte del contribuente una dichiarazione mendace e dolosa e, cioè, diretta ad impedire l'ispezione documentale in violazione dei richiamati principi di lealtà e correttezza [corsivo aggiunto]» e quindi sembra riferire la necessità di un presupposto doloso alla sola fattispecie di cui all'art. 52 d.P.R. n. 633/1972); Cass. civ., sez. V, ord. n. 6092/2022 (che tratta la questione al §9 ma non si pronuncia davvero sulla natura del presupposto soggettivo per l'applicabilità dell'art. 32 d.P.R. n. 600/1973, e si è limitata ad accogliere il motivo di ricorso in quanto «[l]a sentenza si è [...] limitata a statuire che «la mancata risposta al preventivo contraddittorio (...) rende inutilizzabile la documentazione probatoria eseguita in sede»); e Cass., sez. trib., sent. n. 31345/2023 (decisione in cui effettivamente i presupposti soggettivi di cui agli artt. 32 d.P.R. n. 600/1973 e 52 d.P.R. n. 633/1972 sono fatti coincidere). Il principio è stato ripreso più volte, da ultimo in Cass., sez. trib., ord. n. 10669/2025.

⁷² C. cost., sent. n. 137/2025, §3.2 *dir.*

⁷³ *Ibid.*, §3.2 *dir.*

⁷⁴ *Ibid.*, §4 *dir.*

⁷⁵ *Ibid.*, §4 *dir.* La Corte cita le sentt. nn. 140/2022, 338/2011, 103/1967.

⁷⁶ *Ibid.*, §4 *dir.* La Corte cita le sentt. nn. 186 e 121/1982 e 201/1970 e le ordd. nn. 246/1993 e 385/1989.

⁷⁷ *Ibid.*, §5 *dir.*

la dinamica fiscale nell'ambito dei doveri di soggezione cui il suddito era tenuto in forza dell'appartenenza allo Stato»⁷⁸. È, infatti, «radicalmente cambiata la prospettiva rispetto al passato pre-costituzionale: quel che sta al centro non è più tanto lo Stato e il potere tributario, o addirittura la forza e l'arroganza del fisco, ma altre categorie concettuali che attengono alla persona situata dentro la comunità, ai rapporti che derivano dai legami sociali in cui è immersa, ai vincoli di solidarietà che ne conseguono e che spetta al legislatore definire, ispirandosi alla progressività e nel rispetto della capacità contributiva»⁷⁹. Alla luce di questi principi – riconducibili ai doveri di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. – è ammissibile che il contribuente sia chiamato a collaborare con l'amministrazione e il legislatore detti misure volte a prevenire l'inosservanza di tali doveri⁸⁰. Ciò, tuttavia, è subordinato a due condizioni: 1) sul piano legislativo, il sistema tributario deve restare saldamente legato al complesso dei principi costituzionali e dei relativi bilanciamenti, in particolare quello di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*⁸¹; 2) sul piano esecutivo, l'amministrazione deve modellare il proprio atteggiamento secondo i canoni di correttezza e buona fede. L'effettivo allontanamento da una condizione di soggezione del contribuente è legato al rispetto di queste condizioni⁸².

Da queste premesse deriva che, per poter essere giustificato, l'art. 32, co. 4, deve essere interpretato in senso restrittivo, «non solo confermando interamente quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, ma riducendone ulteriormente la portata applicativa»⁸³. Detto altrimenti, per rispettare quelle condizioni, il diritto vivente, pur confermato e anzi ulteriormente «spinto» in direzione conforme a Costituzione, non basta: occorre un'interpretazione costituzionalmente orientata che le renda del tutto estranee alla portata del principio *nemo tenetur se detegere*. Ciò significa, a parere della Corte, interpretare gli elementi informativi che «non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente nel senso che essi riguardino solo quelli con un contenuto *univocamente* a favore del contribuente, cioè quelli che «avrebbero potuto impedire un accertamento ovvero ridurre la portata dell'eventuale pretesa dell'amministrazione finanziaria»⁸⁴.

⁷⁸ Ibid., §5.1 *dir.* La Corte cita un passaggio di C. cost., sent. n. 288/2019.

⁷⁹ Ibid., §6 *dir.*

⁸⁰ Ibid., §6.1 *dir.* Sono richiamate C. cost., sent. n. 351/2000 e ord. n. 246/1993.

⁸¹ Ibid., §6.1 *dir.*, che cita ancora C. cost., sent. n. 288/2019.

⁸² Ibid., §6.1 *dir.*

⁸³ Ibid., §7 *dir.*

⁸⁴ Ibid., §7.1 *dir.*

Con tale interpretazione, la Corte ha voluto quindi leggere la disposizione come se le parole «a favore del contribuente» non fossero collocate alla fine della prima proposizione del comma 4 (dopo la parola «considerazione») bensì al suo interno (tra le parole «i registri» e le parole «non esibiti»). In base a tale interpretazione, sono esclusi dall'ambito della norma «quegli elementi informativi che rivestono (ad es., un registro in cui figurassero anche annotazioni contra se) un contenuto, per così dire, misto, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente»⁸⁵. Solo circoscrivendo tale limitazione probatoria alle fonti univocamente a favore del contribuente è preservata la finalità di cooperazione tra contribuente e amministrazione – e, quindi, di deflazione del contenzioso – coerente con un'autentica «lealtà espressiva di una convergenza di interessi alla corretta determinazione dell'obbligazione tributaria»⁸⁶. Anzi, in tal modo la norma «ritrova una sua vocazione compatibile con il disegno costituzionale, essendo funzionale a favorire un dialogo anticipato, pre-contenzioso, fra le parti e quella reciproca correttezza di rapporti tra pubblica autorità e contribuenti che è “presupposto di ogni civile convivenza”»⁸⁷. Sulla stessa falsariga, e sempre al fine di ridurre l'ambito applicativo della norma, la Corte consapevolmente ed esplicitamente è andata oltre il diritto vivente – in base al quale non possono essere richiesti documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione⁸⁸ – affermando che «in forza dell'evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione di nuove banche dati [...] non possono essere richiesti al contribuente elementi informativi che l'amministrazione finanziaria potrebbe ottenere semplicemente interrogandole»⁸⁹.

Questa sostanziale riformulazione – solo mascherata da interpretazione – della disposizione è stata esplicitamente concepita dalla Corte nel più ampio contesto del «graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento»⁹⁰. Il Giudice delle leggi ha concluso facendo riferimento alla maggiore efficacia delle relazioni improntate sulla fiducia e sulla collaborazione reciproca rispetto a strumenti autoritari e repressivi e citando, come esempio di intervento legislativo ispirato a questa logica, il

⁸⁵ Ibid., §7.1 *dir.*

⁸⁶ Ibid., §7.1 *dir.*

⁸⁷ Ibid., §8 *dir.* Qui la Corte richiama C. cost., sent. n. 351/2000, §9 *dir.*

⁸⁸ V. la già richiamata Cass. civ., sez. V, sent. n. 8299/2014.

⁸⁹ C. cost., sent. n. 137/2025, §7.2 *dir.*

⁹⁰ Ibid., §8 *dir.*

regime di adempimento collaborativo⁹¹, fondato su meccanismi di *compliance* basati sul dialogo anticipato fra fisco e contribuente⁹², la cui platea di potenziali aderenti è stata recentemente ampliata dal legislatore⁹³.

4. Conclusioni: osservazioni critiche su contenuto e tecnica decisoria

In questa sezione conclusiva si evidenziano alcuni profili critici relativi al contenuto della pronuncia e alla tecnica decisoria adottata.

Per quanto riguarda il contenuto della decisione, non si può non evidenziare una conseguenza paradossale dell'interpretazione adottata dalla Corte: nell'esercizio del proprio diritto di azione in giudizio e di difesa, il contribuente potrà introdurre e vedere valutate a proprio favore solo fonti di prova che contengano *anche* elementi a proprio sfavore. È vero che, come evidenziato *supra*, i principali profili di problematicità dell'art. 32, co. 4, si ponevano in relazione a fonti di prova a contenuto misto e che per quelle a contenuto esclusivamente favorevole è più difficile configurare un interesse qualificato alla mancata trasmissione/esibizione nella fase pre-contenziosa⁹⁴. Per gli stessi motivi, anche il problema della legittimità, alla luce dei principi euro-convenzionali, di una sanzione impropria “di secondo grado” diventa meno pressante. Pure in questi termini, tuttavia, non sembra assurdo continuare a chiedersi – come si chiedeva il giudice *a quo* – se un processo in cui una parte non può beneficiare di elementi valutabili esclusivamente a proprio favore possa essere ancora considerato propriamente giurisdizionale. Peraltro, il legislatore potrebbe introdurre, in alternativa, sanzioni *ad hoc* – eventualmente, anche “proprie” – diverse dalla compressione del

⁹¹ Oltre ad esso e a istituti, previsti nello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000), quali i doveri di informazione a carico dell'amministrazione (artt. 5 e 6), il diritto al contraddittorio (art. 6-*bis*) e alla motivazione (art. 7) e l'inutilizzabilità delle prove raccolte oltre i termini di legge (art. 7-*quinquies*), è possibile ricordare: 1) gli interpellati, originariamente introdotti dall'art. 21, l. n. 413/1991, poi trasfusi nell'art. 11, co. 6, l. n. 212/2000, e oggi riordinati nel d.lgs. n. 156/2015; 2) gli accordi preventivi, introdotti (allora col nome di *ruling* internazionale) dall'art. 8, d.l. n. 269/2003 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004, riformati dal d.lgs. n. 147/2015 che li fece confluire nel nuovo art. 31-*ter*, d.P.R. n. 600/1973); 3) il concordato preventivo biennale di cui all'art. 9 d.lgs. n. 13/2024.

⁹² Artt. 3-7 d.lgs. n. 128/2015. Su questo e altri istituti, v. di nuovo G. MELIS, *La cooperative compliance*, cit.

⁹³ Art. 7-*bis* d.lgs. n. 128/2015, introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. *e*), d.lgs. n. 221/2023. V. da ultimo P. FORMICA, G. MELIS (a cura di), *Riforma dell'adempimento collaborativo*, Milano, 2025.

⁹⁴ V. tuttavia A. LOVISOLO, *Preclusioni documentali*, cit.

diritto di difesa per il contribuente che, colposamente o dolosamente, produca solo in giudizio elementi unicamente favorevoli⁹⁵.

Partendo da tale osservazione, si è già sottolineato che la soluzione prospettata dal Giudice delle leggi ha voluto “reinventare” la limitazione probatoria di cui all’art. 32, co. 4, inserendola nel contesto di un rapporto tra fisco e contribuente che si vuole effettivamente collaborativo e partecipato nella corretta determinazione dell’obbligazione tributaria. Tuttavia, la stessa Corte non può fare a meno di ammettere che il mutamento dei rapporti tra “autorità” e consenso” è ancora in fase di «evoluzione» e che l’abbandono delle visioni autoritarie è solo «graduale»⁹⁶. Emerge chiaramente come la Corte abbia almeno in parte subordinato il contenuto della decisione a un obiettivo ulteriore rispetto alla valutazione della legittimità costituzionale delle disposizioni censurate *rebus sic stantibus*: l’obiettivo, cioè, dell’edificazione di un sistema fiscale orientato verso un orizzonte che, per quanto desiderato e fondato sui principi costituzionali, ad oggi non si è ancora avverato⁹⁷. Anche accettando questa attitudine “maieutica” della Corte, si potrebbe sostenere che, al di là di convergenze più o meno desiderate, un rapporto è effettivamente e autenticamente collaborativo solo se è il frutto di una valutazione autodeterminata dei soggetti coinvolti, non di sanzioni (per quanto “improprie”) o eterodeterminazioni. Anche se l’obbligazione tributaria è l’oggetto di un dovere «inderogabile» di solidarietà *ex art. 2 Cost.*⁹⁸, la cooperazione è sempre, in prima battuta, volontaria. Sembra quindi contraddittorio imporre al contribuente la cooperazione alla corretta determinazione di un’obbligazione tributaria, tramite misure formalmente o sostanzialmente punitive. Soprattutto, per essere autentica, la cooperazione nella fase

⁹⁵ Sul modello dell’art. 15, co. 2, d.lgs. n. 546/1992, come modificato dall’art. 1, co. 1, lett. e), d.lgs. n. 220/2023. Cfr. sul punto G. FRANSONI, *Inammissibilità di atti*, cit.

⁹⁶ C. cost., sent. n. 137/2025, §8 *dir.*

⁹⁷ Considerazione confermata, *a contrario*, dalla mancata generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale nell’accertamento in rettifica *ex art. 12, co. 7, l. n. 212/2000*, norma oggetto di una decisione di incostituzionalità accertata ma non dichiarata in C. cost., sent. n. 47/2023, risoltasi con un dispositivo di inammissibilità, esistendo nell’ordinamento una pluralità di moduli procedurali che non consentono di assumerne uno a modello, con la necessità di un intervento di sistema da parte del legislatore.

⁹⁸ Cfr. G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit.; F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, cit., p. 6; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pp. 212-220; C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, pp. 8-10 e 40-48; P. ZUDDAS, *Principio costituzionale e dovere tributario*, cit., pp. 13-57. Il fondamento solidaristico *ex art. 2 Cost.* dell’obbligazione tributaria non implica necessariamente un rapporto collaborativo tra contribuenti e amministrazione; al contrario, nel nostro ordinamento lo stesso principio solidaristico presuppone *strutturalmente* elementi conflittuali e “contrappositivi”: v., se si vuole, A. JR GOLIA, *Il principio solidaristico*, in M. BENVENUTI, R. BIFULCO (a cura di), *Trattato di diritto costituzionale*, II. *I principi fondamentali*, Torino, 2024, pp. 165-206.

precontenziosa presuppone, nella fase contenziosa, una tutela giurisdizionale (percepita come) effettiva, davanti a giudici competenti, indipendenti, terzi e imparziali.

Paradossalmente, soprattutto dal punto di vista del contribuente “tipo” – come quella coinvolta nel giudizio principale – che non ha accesso ai più recenti istituti della *cooperative tax compliance*, l’onere di esibizione documentale assistito da una preclusione probatoria, anche limitato a quelli con contenuto univocamente favorevole, finisce per rafforzare concezioni del processo tributario che echeggiano l’antico contenzioso amministrativo. In base ad esse, il processo tributario si pone come una sorta di appendice, come una fase – quella, appunto, contenziosa – di un procedimento concepito come sostanzialmente unitario e comunque interno all’amministrazione⁹⁹, secondo un

⁹⁹ Va ricordato che le commissioni tributarie si sono fin dall’origine configurate come articolazioni interne all’amministrazione con il compito di risolvere in via amministrativa le controversie tra quest’ultima e i contribuenti nelle materie indicate, con possibilità di ricorso alla Commissione centrale delle imposte dirette nei casi previsti dalla legge, ferma la competenza dell’autorità giudiziaria ai sensi dell’art. 6 l. n. 2248/1865, all. E, sulle controversie che non riguardassero la semplice estimazione di redditi. Si tratta(va) di organismi ibridi, a metà strada tra organi giurisdizionali assistiti da garanzie sotto il profilo della terzietà e dell’indipendenza, e organi incardinati nella struttura organizzativa del Ministero dell’economia e delle finanze (con la non rara possibilità di circolari con direttive relative agli orientamenti giurisprudenziali che i giudici avrebbero dovuto assumere). La stessa Corte costituzionale, in un noto contrasto con la Corte di cassazione, qualificò le commissioni tributarie come organi amministrativi e non giurisdizionali fino alla sent. n. 287/1974, intervenuta dopo la riforma di cui al d.P.R. n. 636/1972. Ancora oggi, nonostante le varie riforme succedutesi a partire dagli anni Settanta e i progressi contenuti, da ultimo, nel richiamato d.lgs. n. 175/2024, i nuovi magistrati tributari sono formalmente «dipendenti» del MEF; la nomina a magistrato tributario avviene previo concorso organizzato dal MEF, cui spetta di bandirlo e di nominare la commissione esaminatrice; il personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria è costituito da dipendenti del MEF, cui spetta anche di determinare ogni anno con proprio decreto le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente in relazione alle variazioni del numero di sezioni e del flusso dei ricorsi; all’ufficio di segreteria che assiste il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sono assegnati un dirigente, funzionari e impiegati delle diverse qualifiche funzionali, appartenenti allo stesso contingente, nei limiti fissati con decreto del MEF; l’ufficio ispettivo di nuova istituzione, per poter funzionare, ha bisogno del supporto del Dipartimento del MEF (cioè dello stesso Ministero che è parte nel processo), le cui risorse e i cui servizi sono necessari anche per consentire il funzionamento dell’Ufficio del massimario, preposto all’elaborazione di massime e alla formazione di una banca dati dei precedenti giurisprudenziali gestita ancora dal MEF, con il quale la Corte di cassazione dovrà coordinarsi per potervi accedere. Molte delle funzioni indicate vengono svolte «previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria», ma è indubbio che il MEF abbia un ruolo rilevante nella gestione della giustizia tributaria. *Dulcis in fundo*, permane l’“alta sorveglianza” del Presidente del Consiglio dei ministri sulle corti di giustizia tributaria e sui giudici tributari (art. 36 d.lgs. n. 175/2024). Come nota G. GILARDI, *La giustizia tributaria ieri e oggi*, cit., «[L]a stessa denominazione dell’organo di governo autonomo sembra alludere a un collegamento privo di senso con la Presidenza del Consiglio dei ministri, così come la collocazione della sede del Consiglio di presidenza presso il MEF rafforza l’impressione di un inserimento nella relativa struttura organizzativa. E se il potere di iniziativa disciplinare continua ad essere devoluto al Presidente del Consiglio dei ministri (oltre che al presidente di quella che ora si denomina corte di giustizia tributaria di secondo grado) e la sanzione disciplinare deliberata dal Consiglio di presidenza è applicata con decreto del Ministro delle finanze».

modello che vede coinvolta in prima battuta l'autorità amministrativa accertante, che svolge le proprie funzioni in modi affini a quelli dell'indagine penale¹⁰⁰.

Ancora sul piano del contenuto, la soluzione della Corte di fatto costringe il contribuente/potenziale ricorrente a un giudizio prognostico sulla valutazione del giudice sulla fonte di prova. A tal riguardo, la Corte sembra ritenere che l'oggetto immediato della limitazione di cui all'art. 32, co. 4, siano le fonti di prova (i documenti, i dati, i libri, ecc.), cioè gli elementi informativi in quanto tali. In realtà, come visto *supra*, dalla lettera della disposizione emerge che l'oggetto immediato è l'*apprezzamento* del giudice relativo ad essi¹⁰¹, che non può essere pre-determinato con certezza dal contribuente. Come in tutti i procedimenti giurisdizionali, nel processo tributario vigono, salvo deroghe, i principi generali del libero convincimento del giudice¹⁰² e di acquisizione probatoria¹⁰³. In altre parole, nel determinare nella fase pre-contenziosa – nel legittimo esercizio dei diritti derivanti dal principio *nemo tenetur se detegere* e in base alle conseguenze processuali – quali documenti esibire all'amministrazione, il contribuente è chiamato a prevedere se un elemento informativo sarà effettivamente valutato dal giudice tributario eventualmente adito come avente contenuto totalmente favorevole o “misto”. A differenza di quanto sembra ritenere il Giudice delle leggi, che nella sentenza non ha dato un particolare contributo a chiarirla¹⁰⁴, questa distinzione¹⁰⁵ non è sempre così immediata, anche perché la prova documentale è spesso frutto della valutazione congiunta di diversi documenti¹⁰⁶. Ma la soluzione presenta inconvenienti anche *ex parte iudicis*: così reinterpretata, la disposizione presuppone una delibazione del giudice sull'elemento informativo introdotto nel giudizio: solo all'esito di essa – valutato cioè se il suo contenuto sia misto o totalmente favorevole al contribuente – il giudice potrà porre o meno quell'elemento a fondamento del suo convincimento. La conseguenza è, ancora una volta, paradossale: il giudice dovrà esaminare un elemento informativo introdotto dal contribuente per

¹⁰⁰ Cfr. R. IAIA, *Dovere di collaborazione, preclusioni istruttorie e (confini oggettivi del) diritto al silenzio nelle indagini amministrative tributarie*, cit.; A. LOVISOLO, *Preclusioni documentali*, cit.

¹⁰¹ V. *supra* sez. 2.

¹⁰² A. MARCHESELLI, *Giudizio sul fatto: principi, oneri e presunzioni*, in ID. (a cura di), *Contenzioso tributario*, cit., p. 111.

¹⁰³ Secondo il quale le prove possono concorrere alla formulazione del convincimento giudiziale a prescindere dalla loro provenienza dalla parte cui giovano: v. A. MARCHESELLI, *Onere e prova nella fattispecie complesse*, in ID. (a cura di), *Contenzioso tributario*, cit., p. 280.

¹⁰⁴ Cfr. L. AMBROSI, *Contenzioso tributario, preclusione probatoria legittima solo in casi circoscritti*, cit.

¹⁰⁵ Che dovrebbe essere compiuta nella fase precontenziosa, in cui il contribuente non necessariamente gode di assistenza tecnica: v. *supra* nt. 46.

¹⁰⁶ Cfr. A. LOVISOLO, *Preclusioni documentali*, cit.

qualificarne il contenuto e, quindi, conoscerlo; tuttavia, se totalmente favorevole al contribuente, non potrà valutarlo a favore di quest'ultimo, dovendo eventualmente confermare il maggiore accertamento dell'amministrazione, anche in contrasto con la scienza ormai acquisita. Il tutto con un evidente spreco di energie e risorse processuali (e, di conseguenza, finanziarie).

In definitiva, mentre nella sua formulazione letterale, e pur nell'evidente problematicità sul piano dei principi costituzionali, l'art. 32, co. 4, aveva almeno il merito della chiarezza, l'intervento della Corte aumenta i profili di incertezza¹⁰⁷ e potrebbe frustrare proprio le finalità di deflazione del contenzioso, di immediatezza e di collaborazione il cui rafforzamento ha giustificato la "salvezza" delle disposizioni censurate.

Per quanto riguarda la tecnica decisoria, la Corte ha sostanzialmente riconosciuto le ragioni della CGT ma, nel tentativo di preservare il potenziale "collaborativo" delle disposizioni censurate, si è affidata a una tecnica decisoria "debole" che potrebbe creare più problemi di quanti ne risolve. Come ricordato, la pronuncia è una sentenza interpretativa di rigetto in senso proprio, adottata in relazione a disposizioni sulle quali esisteva un diritto vivente consolidato, peraltro emerso proprio al fine di rendere la loro interpretazione conforme a Costituzione. Al di là delle più o meno evidenti forzature nella ricostruzione di quella parte del diritto vivente relativo al profilo dell'imputabilità – forzatura dichiaratamente volta a rafforzare un indirizzo interpretativo in via di stabilizzazione¹⁰⁸ – la scelta della Corte di adottare un'interpretativa di rigetto¹⁰⁹ invece di un accoglimento

¹⁰⁷ Al punto che non appare improbabile configurare il nuovo problema relativo a se la mancata esibizione in fase pre-contenziosa nei termini assegnati dall'amministrazione di un documento erroneamente qualificato dal contribuente come "a contenuto misto" – nel presupposto di poterlo quindi introdurre e farlo valutare in giudizio – e successivamente valutato come univocamente favorevole, configuri o meno una fattispecie imputabile ex art. 32, co. 5, alla luce della giurisprudenza relativa all'elemento soggettivo richiesto per l'applicazione della limitazione di cui al co. 4.

¹⁰⁸ V. *supra* sez. 3.

¹⁰⁹ Alla quale, nonostante le risalenti e mai del tutto sopite discussioni, la giurisprudenza riconosce effetti *erga omnes* solo persuasivi: v. Cass. pen., sez. un., sent. n. 3513/2021, §7.2; e già Cass. pen., sez. un., sent. 16 dicembre 1998. In dottrina v. almeno G. ABBAMONTE, *Il processo costituzionale italiano*, I, Napoli, 1957, p. 265 ss.; T. ASCARELLI, *Giurisprudenza costituzionale e teoria dell'interpretazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1/1957, p. 360; C. LAVAGNA, *Considerazioni sulla inesistenza di questioni di legittimità costituzionale e sulla interpretazione adeguatrice*, in *Foro it.*, 1959, I, pp. 16 ss.; M. MAZZIOTTI, *Efficacia delle sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1/1960, pp. 1100 ss.; F. CARNELUTTI, *Poteri della Corte costituzionale in tema di interpretazione della legge impugnata*, in *Riv. dir. proc.*, 1/1962, pp. 352 ss.; F. PIERANDREI, *Corte costituzionale*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, pp. 987 s.; A. PIZZORUSSO, *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale: comandi o consigli?*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1/1963, pp. 386 ss.; L. ELIA, *Sentenze «interpretative» di norme costituzionali e vincolo dei giudici*, in *Giur. cost.*, 2/1966, pp. 1715 ss.; T. MARTINES, *Questioni vecchie e nuove in tema di attività interpretativa della Corte costituzionale*, in AA. VV., *Studi per il XX anniversario dell'Assemblea Costituente*, VI, Firenze, 1969, pp. 393 ss.; C. MEZZANOTTE, *Le fonti tra legittimazione e legalità*, in *Queste istituzioni*, 1991, pp. 50 ss.; G.U. RESCIGNO, *Interpretazione costituzionale e positivismo giuridico*, in G. AZZARITI (a cura di), *Interpretazione costituzionale*, Torino, 2007, spec. pp. 20 ss.; T. GUARNIER, *Interpretazione costituzionale e diritto giurisprudenziale. Specificità e problemi*

manipolativo è di difficile comprensione. A rigore, la sent. n. 137/2025 non è né un'interpretativa di rigetto "correttiva", perché la CGT non si era allontanata dal diritto vivente; né "adeguatrice", perché, appunto, un diritto vivente esiste ed è, per ammissione della stessa Corte che l'ha "benedetto", conforme a Costituzione¹¹⁰. Mancavano quindi le condizioni che generalmente giustificano il ricorso a tale tecnica decisoria¹¹¹.

Si potrebbe rispondere che l'interpretazione offerta dalla Corte si inserisca in uno spazio "laterale", relativo a profili che, pur rientrando nell'ambito di applicazione della disposizione sulla quale si è formato il diritto vivente, non sono "coperti" da quest'ultimo. In tal modo, si potrebbe sostenere che, in quello specifico spazio, un diritto vivente non esista e, quindi, giustificando il dispositivo di rigetto, considerare la sent. n. 137/2025 una pronuncia, adottata in assenza di diritto vivente, con la quale la Corte "aiuta" il giudice a trovare l'interpretazione adeguata. Questa potenziale replica sembra, tuttavia, insostenibile: in realtà, in questo caso il giudice *a quo* non poteva credibilmente "fare da sé" e l'interpretazione conforme a Costituzione promossa dalla Corte ha "forzato" un testo le cui possibilità erano già state ampiamente esaurite dal diritto vivente¹¹².

dell'interpretazione costituzionale nell'ordinamento giuridico integrato, Napoli, 2014, pp. 177-193. In modo riassuntivo, v. nella manualistica A. CERRI, *Corso di giustizia costituzionale plurale*, Milano, 2012⁶, pp. 236-238; e A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2022⁷, pp. 197-198 e 200-203. Questione ovviamente diversa è ciò che avviene nella prassi che, con poche eccezioni e salvi casi tutto sommato marginali di conflitto con la Cassazione, generalmente recepisce le interpretative di rigetto: v. A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, cit., p. 201; e il noto studio E. LAMARQUE, *Il seguito delle decisioni interpretative e additive di principio della Corte costituzionale presso le autorità giurisdizionali (anni 2000-2005)*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 3/2008, pp. 699-767 (disponibile anche in: https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/STU%20200_Relazione_illustrativa.pdf); M. LUCIANI, *Interpretazione conforme a Costituzione*, in *Enc. dir.*, Ann. IX, Milano, 2016, p. 131.

¹¹⁰ Si usano terminologie consolidate: v. A. CERRI, *Corso di giustizia costituzionale plurale*, cit., pp. 235-236; A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, cit., pp. 198-199.

¹¹¹ Cfr. G. ZAGREBELSKY, *La dottrina del diritto vivente*, in *Giur. cost.*, 1/1986, pp. 101 ss.; A. PUGIOTTO, *Sindacato di costituzionalità e diritto vivente*, Milano 1994, pp. 19 e 339 ss. Nella dottrina più recente, B. SBORO, *Il diritto vivente nel giudizio incidentale. Indagine sulla più recente giurisprudenza costituzionale (2017-2022)*, in *Quad. cost.*, 2/2023, pp. 381-401 (anche per ulteriori richiami dottrinali); e, in modo chiarissimo, F. VIGANÒ, *Corte costituzionale, Corte di cassazione e diritto vivente*, in *Giur. cost.*, 1/2024, pp. 476-484.

¹¹² Le interpretative di rigetto di questo tipo – talvolta indicate come "a valenza additiva" – sono state frequenti soprattutto tra la fine degli anni Novanta e il primo decennio del secolo attuale (v. spec. C. cost., sentt. 460 e 526/2000, 227/2001, 197 e 495/2003, 198/2003, 148 e 153/2004, 394/2005, 140, 141 e 343/2006, 43 e 379/2007), periodo durante il quale la Corte ha valorizzato al massimo il canone dell'interpretazione conforme a Costituzione. Esse sono state oggetto di critiche di buona parte della dottrina: v. ad es. L. CARLASSARE, *Perplexità che ritornano sulle sentenze interpretative di rigetto*, in *Giur. cost.*, 1/2001, pp. 186-191; E. FRONTONI, *Le limitazioni dell'indennità spettante alle lavoratrici autonome. Ancora una interpretativa di rigetto "a valenza additiva"*, in *Giur. cost.*, 6/2002, pp. 4079-4085; M. LUCIANI, *Le funzioni sistemiche della Corte costituzionale, oggi, e l'interpretazione "conforme a"*, in *Federalismi.it*, 8 agosto 2007, in: <https://www.federalismi.it/AppOpenFilePDF.cfm?artid=8314&dpath=document&dfile=08082007002312.pdf&content=Le%2Bfunzioni%2Bsistemiche%2Bdella%2BCorte%2Bcostituzionale%2C%2Boggi%2C%2Be%2Bl'interpretazione>

Nessuno degli ordinari canoni ermeneutici avrebbe potuto giustificare l'attribuzione a quei testi del significato che la Corte ha individuato. Se l'interpretazione fosse stata credibilmente percorribile, la Corte avrebbe potuto (dovuto?) affrontare il problema del perché essa non fosse già emersa nel diritto vivente o tentata dal giudice *a quo*, cioè confrontarsi polemicamente con l'interpretazione del giudice rimettente¹¹³. Nulla di tutto ciò: la Corte non rivolge nessun "rimprovero" alla CGT, che infatti non poteva essere ragionevolmente accusata di aver "sbagliato" a interpretare la disposizione.

A parità di contenuto, la scelta di adottare un dispositivo di rigetto interpretativo invece di un accoglimento manipolativo – magari con un dispositivo "concreto" – non è senza conseguenze e va valutata tenendo conto del tipo di organi che sono chiamati a darvi seguito.

In primo luogo, adottando un'interpretativa di rigetto, la Corte ha almeno implicitamente riconosciuto che la CGT avrebbe potuto adottare essa stessa l'interpretazione indicata. Alla luce dell'evidente lontananza di tale interpretazione dal tenore letterale delle disposizioni censurate, ammettere questa possibilità si risolve nell'invitare il giudice comune – in questo caso il giudice tributario(!) – a un'interpretazione *contra legem* di un «chiaro precetto normativo, in contrasto con il sindacato accentrato di costituzionalità»¹¹⁴.

In secondo luogo, e pur ammettendo che *di fatto* le indicazioni contenute nelle sentenze interpretative di rigetto (soprattutto quelle con la formula «nei sensi di cui in motivazione» nel dispositivo) sono generalmente recepite dai giudici¹¹⁵, ci si potrebbe chiedere se un'interpretazione così lontana dal testo e mai nemmeno adombrata dalla Corte di cassazione possa dar luogo a reazioni di "disobbedienza interpretativa" da parte di quest'ultima¹¹⁶.

«conforme». Su questi temi v. E. LAMARQUE, *Il seguito delle decisioni interpretative e additive di principio della Corte costituzionale presso le autorità giurisdizionali (anni 2000-2005)*, cit., p. 17; V. MARCENÒ, *Quando il giudice deve (o doveva) "fare da sé". Interpretazione adeguatrice, interpretazione conforme, disapplicazione della norma di legge*, in *Dir. soc.*, 4/2018, pp. 633-654.

¹¹³ Cfr. in questo senso, F. VIGANÒ, *Corte costituzionale, Corte di cassazione e diritto vivente*, cit., pp. 477-478. Per i rapporti tra il canone dell'interpretazione conforme a Costituzione e la dottrina del diritto vivente nella prassi più recente, v. E. MALFATTI, *Sulla "tenuta" della dottrina del diritto vivente nelle "stagioni" del giudizio di costituzionalità delle leggi*, e D. PICCIONE, *Diritto vivente e interpretazione conforme quali fondamenti argomentativi degli indirizzi della giurisprudenza costituzionale*, entrambi in *Giur. cost.*, 1/2024, rispettivamente pp. 419-453 e 455-467.

¹¹⁴ Così C. cost., sent. n. 59/2021, §2.2.2 *dir.*

¹¹⁵ V. *supra* nt. 109.

¹¹⁶ Al momento in cui si scrive, non sono noti arresti del giudice di legittimità sull'interpretazione della Corte costituzionale.

In terzo luogo, e senza considerare le note criticità in termini di certezza del diritto e di uniforme tutela dei diritti generalmente associate alle interpretative di rigetto¹¹⁷, nello scegliere il dispositivo di rigetto la Corte avrebbe, ancora, potuto tenere maggior conto del fatto che il seguito sarà “gestito” ancora per molto tempo da giudici tributari, cioè magistrati onorari¹¹⁸ che, nonostante i recenti interventi di riforma, non hanno necessariamente una formazione giuridica approfondita e le cui garanzie di indipendenza dal Ministero dell’economia non sembrano ancora piene¹¹⁹. Da questo punto di vista, i due ordini di osservazioni – quelle relative al contenuto e quelle relative alla tecnica decisoria – sono strettamente collegati.

In definitiva, le interpretative di rigetto possono molto ma non tutto e, soprattutto alla luce delle specificità della q.l.c. che si trovava a decidere, la Corte sembra essersi spinta oltre le possibilità di questa tecnica decisoria. Si può immaginare che l’ostinata scelta di non dichiarare l’illegittimità costituzionale sia stata dovuta – oltre al generale principio di conservazione degli atti giuridici legislativi e al rispetto del «potere discrezionale del Parlamento» ex art. 28 l. n. 87/1953, al quale la Corte sembra negli ultimi tempi fin troppo ligia¹²⁰ – anche a timori relativi agli effetti di una sentenza di accoglimento sui procedimenti amministrativi e giurisdizionali in corso e, quindi, sui relativi costi in termini di ulteriore contenzioso e risorse processuali. Se davvero fosse questa la ragione, la Corte avrebbe potuto esplorare un dispositivo di accoglimento *ex nunc*¹²¹. Si sarebbe trattato di un’alternativa con molteplici controindicazioni ma in questo caso, si ritiene, minori rispetto al prezzo pagato con l’interpretativa di rigetto e che avrebbe presentato l’ulteriore vantaggio di “costringere” la Corte ad argomentare in modo chiaro sui presupposti della scelta. Invece, salvando una disposizione ormai lontanissima dal contenuto normativo estratto (almeno nell’interpretazione della Corte), il Giudice delle leggi ha preferito una tecnica di incisione blanda,

¹¹⁷ Che pure spesso giustificano accoglimenti, anche quando sia incerto se gli ordinari strumenti ermeneutici siano in grado di condurre a una interpretazione conforme a Costituzione: v. C. cost., sent. n. 45/2023, in cui la Corte ha sottolineato che sarebbe stato probabilmente possibile dare alla disposizione censurata una interpretazione conforme a Costituzione e tuttavia, trattandosi di materia in cui massima è l’esigenza di certezza giuridica e uniformità di trattamento dei consociati, la Corte ha ritenuto di dover intervenire con una dichiarazione di incostituzionalità. In dottrina cfr. *ex multis* M. RUOTOLO, *Interpretazione conforme a Costituzione e tecniche decisorie della Corte costituzionale*, in *Riv. Gruppo di Pisa*, 1/2011, spec. pp. 10 ss.; G.U. RESCIGNO, *Interpretazione costituzionale e positivismo giuridico*, cit.

¹¹⁸ V. art. 4, co. 39-bis, l. n. 183/2011 alla data del 1° gennaio 2022 (v. art. 1-bis, l. n. 130/2022). Il ruolo sarà verosimilmente esaurito solo nel 2053.

¹¹⁹ V. *supra* nt. 99.

¹²⁰ Non si può fare a meno di menzionare, come esempio (ad avviso di chi scrive) negativo, la recente C. cost., sent. n. 96/2025 relativa alla detenzione amministrativa dei soggetti richiedenti protezione internazionale.

¹²¹ Possibilità, sembra, ormai sdoganata: v. da ultimo C. cost., sent. n. 135/2025.

nell'ottica di contribuire a una politica legislativa tesa a favorire la cooperazione tra fisco e contribuente. Da questo punto di vista, è forte il contrasto tra la sensibilità mostrata nei confronti dell'indirizzo legislativo, da un lato; e la relativa indifferenza verso le concrete condizioni normative e istituzionali in cui tale interpretativa di rigetto si colloca, dall'altro. Anche da questo punto di vista, la pronuncia si presterebbe a critiche ancora più ampie collegate al ruolo della Corte nella dinamica dei poteri, in particolare se essa, come giudice, debba interpretare le proprie funzioni di sindacato di legittimità costituzionale tenendo conto delle esigenze e della direzione degli indirizzi di politica del diritto – reali o presunti, conformi alla Costituzione o no – del legislatore. Si tratta, chiaramente, di un tema enorme che va oltre l'economia del presente contributo.