

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

7-8/2025

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Masera, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti.

COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI) Andrea Abbagnano Trione, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Enrico Mario Ambrosetti, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Enrico Basile, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Carlo Bonzano, Matilde Brancaccio, Carlo Bray, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Gaia Caneschi, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Carlotta Conti, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Jacopo Della Torre, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Stefano Finocchiaro, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Dèsirèe Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Giorgio Lattanzi, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Adelmo Manna, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Francesco Mazzacuva, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrococo, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Bartolomeo Romano, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia.

REDAZIONE Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Dario Albanese, Enrico Andolfatto, Silvia Bernardi, Patrizia Brambilla, Pietro Chiaraviglio, Beatrice Fragasso, Elisa Grisonich, Alessandro Malacarne, Cecilia Pagella, Emmanuele Penco, Gabriele Pontepino, Sara Prandi, Tommaso Trinchera.

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2023, p. 5 ss.

DOVERE DI COLLABORAZIONE E INUTILIZZABILITÀ DEI DATI FAVOREVOLI NEL RITO TRIBUTARIO

Corte cost., 23 giugno 2025 (dep. 28 luglio 2025), n. 137, Pres. Amoroso, red. Antonini

di Novella Galantini

1. Senza alcuna pretesa di commento, vista la complessità dei temi trattati, si segnala e si riporta pressoché testualmente, l'articolata sentenza con cui la Corte costituzionale ha superato la questione di legittimità dell'art. 32, commi 4 e 5, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) secondo cui *«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»* (comma 4). *«Le cause di inutilizzabilità previste dal quarto 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 alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile»* (comma 5).

La questione era stata sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, *«in riferimento agli artt. 24, secondo comma, 25, 111, primo comma, della Costituzione, e, per il tramite degli artt. 10, primo comma, e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), agli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani, adottata dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, agli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) e all'art. 14, comma 3, lettera g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici (PIDCP). Inoltre, dal diritto alla difesa deriverebbero ulteriori "diritti-corollari", fra i quali, oltre a quello della parità delle armi tra le parti del giudizio, anche il diritto al silenzio, tutelato dall'art. 6 CEDU nonché dall'art. 14, comma 3, lettera g), PIDCP e dagli artt. 24 e 111 Cost»*.

Rilevata d'ufficio l'inammissibilità delle questioni sollevate in relazione agli artt. 47 e 48 CDFUE per insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza, *«non avendo il rimettente illustrato le ragioni che farebbero ricadere le disposizioni censurate nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea, condizione – questa – alla quale è subordinata, ai sensi dell'art. 51 CDFUE, la stessa applicabilità delle norme della Carta, inclusa la loro idoneità a costituire parametri interposti nel giudizio di legittimità costituzionale»*, nel merito la sentenza tende a rilevare come la giurisprudenza di legittimità si sia fatta carico di un'interpretazione restrittiva, progressivamente elaborata sul presupposto che *«la previsione normativa in esame deve essere interpretata con particolare rigore ed entro limiti*

specifici, posto che la sua applicazione comporta una chiara limitazione del diritto di difesa del contribuente, costituzionalmente tutelato, di potere legittimamente produrre in giudizio, a fini difensivi, i documenti ritenuti idonei a sostenere le proprie ragioni di difesa avverso la pretesa impositiva dell'ufficio finanziario» (Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 1° agosto 2019, n. 20731).

Vengono così richiamate le linee interpretative sul piano degli adempimenti richiesti a carico dell'amministrazione finanziaria affinché la disposizione possa trovare applicazione senza pregiudicare il diritto di difesa del contribuente. Si è chiarito dunque che l'invito alla esibizione o consegna degli elementi informativi di cui all'art. 32 comma 4 d.P.R. n. 600/1973, può determinare la preclusione al loro utilizzo in sede processuale solo a condizione che, in sostanza, la richiesta dell'amministrazione finanziaria sia stata rivolta specificamente al contribuente o a un suo ausiliare, e non a un terzo, sia stata specifica e puntuale, non potendo operare la limitazione a fronte di una generica richiesta di informazioni o documenti, preveda un congruo termine per rispondere e non riguardi documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria. Inoltre, sul piano opposto degli adempimenti del contribuente si è chiarito quando possa ritenersi scusabile il suo comportamento, precisando che *«l'omissione deve essere obiettivamente cosciente e volontaria, diretta ad impedire l'ispezione documentale»*. In sostanza, tra le cause non imputabili al contribuente 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 di controllo del contribuente, come nel caso in cui i documenti provengano dal terzo o dipendano esclusivamente dal comportamento del consulente fiscale. Si è così avviato un processo di tendenziale allineamento interpretativo tra la previsione dell'art. 32 comma 4, del d.P.R. n. 600/1973, e quella contenuta nell'art. 52, comma 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) che, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, prevede l'operare di un analogo effetto di inutilizzabilità della documentazione *«di cui è rifiutata l'esibizione»*, e che ha, quindi, quale presupposto il "dolo" del contribuente. A questa stregua la Corte giunge ad ammettere come le disposizioni censurate siano state *«interpretate dal diritto vivente in modo da recuperarne una maggiore rispondenza ai principi costituzionali»*.

Rimane tuttavia aperta la questione sulla natura della sanzione, del tutto atipica nel colpire una condotta inadempiente del contribuente, tanto da essere qualificata in termini di "sanzione impropria". Nell'affermare che si tratta di una *«figura non estranea al diritto tributario»*, si equipara l'effetto sanzionatorio derivante dalla mancata osservanza di determinate prescrizioni anche a una situazione di *«svantaggio»*, che viene individuata ad esempio nella *«perdita, ai sensi dell'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il contribuente che registri le fatture fuori termine; nel divieto di prova previsto dall'art. 61, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, concernente le circostanze omesse nelle scritture contabili obbligatorie o in contrasto con le risultanze di queste; nella imputazione ai ricavi, ai sensi dell'art. 32, primo comma, numero 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, dei prelevamenti annotati nei conti bancari e non risultanti dalle scritture contabili, nel caso in cui il contribuente non ne indichi il soggetto*

7-8/2025

beneficiario». Si dovrebbe osservare peraltro che gli inadempimenti richiamati, così sanzionati, non siano pienamente assimilabili al divieto di cui all'art. 32 comma 4.

Il punto centrale della sentenza è costituito tuttavia dalla ricerca della *ratio* della disposizione che, originariamente non presente nell'art. 32 d.P.R. n.600/1973, è stata successivamente inserita dall'art. 25 della l. n. 28/1999, del quale non si rileva l'origine. La Corte sottolinea nella norma lo scopo di favorire *«il dialogo fra le parti, in vista di un chiarimento pre-contenzioso delle reciproche posizioni, con risparmio di energie economiche e processuali»*. Così che *«il soggetto è posto in condizione di rispondere – e rendere in tal modo possibile un chiarimento utile ad entrambe le parti – o non rispondere ed attendere l'esito dell'accertamento in corso; fermo restando (ad ulteriore dimostrazione dello spirito di collaborazione e di dialogo cui la norma in esame è ispirata) che egli ha pur sempre facoltà di dimostrare con idonea documentazione, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (d.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6)»*.

Tra dovere di collaborazione e obbligo di una corretta e fattiva gestione del potere tributario si colloca dunque l'oggetto della questione: la previsione dell'inutilizzabilità degli elementi informativi non consegnati in sede di controllo, per potere trovare giustificazione all'interno di una dimensione costituzionale, deve essere interpretata in senso non solo fortemente restrittivo, confermando quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, ma riducendone ulteriormente la portata applicativa in un bilanciamento di esigenze da tutelare nel particolare contesto tributario.

Dialogo tra le parti, chiarimento precontenzioso, risparmio di energie economiche e processuali sono allora il fondamento della pronuncia alla luce del dovere tributario, come dovere costituzionale inderogabile di solidarietà, affinché il prelievo fiscale sia effettivo in quanto *«preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali»*. Accettabili, dunque, le misure atte a prevenire l'inosservanza dei doveri di lealtà e correttezza da parte del contribuente purché non risultino superati i limiti della ragionevolezza.

La Corte amplia così le considerazioni sul sistema tributario che deve rimanere *«saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)*. Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale». *«Sul piano esecutivo, è poi necessario che l'amministrazione finanziaria modelli il proprio atteggiamento secondo i canoni di correttezza e buona fede, come richiesto, del resto, dall'art. 10, comma 2, dello statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000), che prefigura doveri di informazione a carico della stessa amministrazione finanziaria (artt. 5 e 6), il diritto al contraddittorio (art. 6-bis) e alla motivazione (art. 7) nonché la non utilizzabilità delle prove raccolte oltre i termini di legge (art. 7-quinquies)*. Quando questi principi sono disattesi, anche in questo caso ci si allontana dalle ragioni di civiltà giuridica che fondano i doveri inderogabili di solidarietà e il contribuente si ritrova a subire nuovamente il peso di una condizione di soggezione».

Le premesse aprono al finale di infondatezza della questione di illegittimità della preclusione, considerando che *«la sua struttura la pone sì tra le preclusioni di “natura processuale” (sentenza n. 26 del 2015 e ordinanza n. 181 del 2007), ma anche che dalla sua applicazione possono determinarsi riflessi sul piano sostanziale, allorché all’inutilizzabilità dei documenti e dei dati, ad esempio, consegua l’impossibilità di provare un reddito inferiore a quello accertato»*. Difficile a questo punto la lettura delle argomentazioni secondo cui, derivando *«dall’applicazione delle disposizioni censurate»*, *«a seconda della portata del debito fiscale che si determina per l’inutilizzabilità dei dati informativi, sanzioni amministrative sostanzialmente punitive o anche sanzioni formalmente penali, la loro interpretazione deve renderle del tutto estranee alla portata del principio nemo tenetur se detegere, che costituisce un “corollario essenziale dell’inviolabilità del diritto di difesa”, riconosciuto dall’art. 24 Cost. (ordinanze n. 202 del 2004, n. e n. 291 del 2002)»* (sentenza n. 84 del 2021), e del giusto processo». Solo seguendo la logica di una norma rivolta *«a spingere il contribuente a cooperare all’attività dell’amministrazione finanziaria, nell’ambito di una lealtà espressiva di una convergenza di interessi alla corretta determinazione dell’obbligazione tributaria»* si comprende l’approccio interpretativo fondato su un meccanismo normativo *«funzionale a evitare, anche con scopo deflattivo, l’istaurazione di un giudizio tributario non necessario»*.

Questa interpretazione, secondo la Corte, consente alla disposizione censurata di ritrovare *«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» (sentenza n. n. 351 del 2000). Del resto, così ridimensionata e intesa, la norma censurata è idonea a inserirsi nel più ampio contesto dell’evoluzione dei rapporti tra “autorità” e “consenso” e del tentativo di un 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»*.

2. Riportate testualmente le ragioni a sostegno della declaratoria di infondatezza, rimane tuttavia il dubbio se la sottolineata *«evoluzione dei rapporti tra “autorità” e “consenso” e il tentativo del «graduato abbandono... della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente»*, siano idonei a giustificare una riedizione del dovere di collaborazione sanzionato, se mancato, con l’esclusione di elementi favorevoli. Se è vero che struttura e principi degli ordinamenti penale e tributario non risultano speculari, nonostante gli interventi giurisprudenziali “europei”¹, difficile poter ammettere che il diritto di difesa sia salvaguardato da quello che in realtà si può rappresentare forse come onere, certo atipico, o dovere di produzione documentale *contra se* o comunque di scelta tra la *«rinuncia alla strategia difensiva che ritiene di per sé più vantaggiosa e la perdita irreparabile di strumenti difensivi»* (ord. Corte giust. trib.). Né sembra che l’inutilizzabilità “a favore” ovvero la preclusione probatoria

¹ Corte Edu, sez. IV, 4 ottobre 2022, De Legé c. Paesi Bassi n. 58342/15; Corte Edu, 5 aprile 2012, Chambaz c. Svizzera, su cui D. INGENITO, *L’evoluzione giurisprudenziale del diritto al silenzio in sede tributaria*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 15 dicembre 2023: N. GALANTINI, *Il diritto al silenzio: da Boomer a Generazione Alpha in Proc. pen e giust.*, 2024, p. 1043.

per gli elementi con contenuto «*univocamente a favore del contribuente*», o anche parzialmente sfavorevoli, sia pienamente giustificata «*nell'ambito di una lealtà espressiva di una convergenza di interessi alla corretta delimitazione della obbligazione tributaria*». La difficile struttura della norma², che confonde sanzione ed effetti in una logica contraria a quella tipica della inutilizzabilità a carico o della inutilizzabilità a favore di atti illegittimi del rito penale³, lascia aperto il quesito se la disposizione, comunque interpretata restrittivamente e in una ottica costituzionalmente orientata, ritrovi una sua vocazione compatibile con il disegno costituzionale.

² Sul tema della 'preclusione probatoria' quale 'sanzione impropria', A. MARCHESELLI, *Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio – delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, SSM, Quaderno 14, 2022, p. 65. Volendo, N. GALANTINI, *La circolazione della prova nei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale*, in AA.VV., *Fisco, responsabilità, sanzioni. Una prospettiva multidisciplinare: accelerazione o disruption?*, a cura di G. Ragucci, Torino, Giappichelli, 2024, p. 13. In giurisprudenza, Cass., sez. V, 1° marzo 2022, n. 6786, in *dirittoegiustizia.it*, su cui A. MARINELLO, *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. dir. trib. on line*, 28 aprile 2022; A. GIOVANNINI, *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in *giustiziainsieme.it*, 2 marzo 2022. V., inoltre, Cass., sez. III, 17 maggio 2022, n. 32027, in *njus.it*, 31 agosto 2022; ID., *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*. in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, n. 2; 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.*, 2022, n. 2.

³ Cfr. volendo, N. GALANTINI, *L'inutilizzabilità effettiva della prova tra tassatività e proporzionalità*, in *Dir.pen. contemporaneo*, 2019, n. 4, p. 57.

Editore

ASSOCIAZIONE
**"PROGETTO GIUSTIZIA
PENALE"**