



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Le preclusioni probatorie. Osservazioni in tema di non utilizzabilità di dati e documenti non forniti dal contribuente

di Ramona Marchetto

Abstract

In the Italian system, taxpayer's lack of cooperation during a tax examination leads to adverse consequences.

The latter arise out from the breach of the «bona fide principle», seen in its objective dimension, which relates to the duty of undertaking a correct behaviour, by adopting a conduct that is proportionate and less prejudicial for the counterpart.

The law-setting response to this lack of cooperation is severe and scholars have regarded it essentially as a form of penalty.

This essay will discuss the evidentiary estoppel mechanism, which entails a prohibition to use documents or present elements of fact, which have not been previously submitted during a tax inquiry by the taxpayer, in the assessment and adjudicatory proceeding.

Such a mechanism, together with the exposure to an inductive tax assessment proceeding and the imposition of specific penalties, integrates one the most severe consequences of taxpayer's lack of cooperation.

Tax inquiry – Taxpayer's lack of cooperation – Evidentiary estoppel mechanism

Istruttoria tributaria – Mancata collaborazione del contribuente – Preclusioni probatorie

SOMMARIO: 1. La non collaborazione del contribuente. – 2. Quadro normativo. – 3. Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione. – 4. Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di controllo in ufficio. – 5. Le preclusioni e i terzi. – 6. Accertamento induttivo e preclusioni.

1. *La non collaborazione del contribuente*

Il nostro ordinamento ascrive una serie di conseguenze sfavorevoli al contribuente che si dimostri non collaborativo in sede di controllo.

La *ratio* è individuabile nella violazione del principio di buona fede, principio immanente nel procedimento tributario, che ha trovato formale ed espresso riconoscimento nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

In particolare è la dimensione oggettiva del principio, che corrisponde al dovere di comportarsi correttamente, a giocare un ruolo fondamentale all'interno del procedimento tributario⁴⁰. Regola irrinunciabile di fair-play, il principio di buona fede impone alle parti di collaborare fattivamente adottando il comportamento che a parità di utilità sia meno pregiudizievole per la controparte⁴¹.

I modi e le occasioni per venir meno a questa promessa sono infiniti e si traducono in un forte ostacolo alla ricerca del delicato e faticoso equilibrio nel rapporto tra amministrazione e fisco.

Una situazione spesso evocata a titolo esemplificativo è quella che vede il contribuente, dietro richiesta dell'amministrazione, non produrre la documentazione posseduta o non riferire dati e notizie durante l'istruttoria.

La reazione dell'ordinamento a questa mancanza non è di poco conto, tanto che la dottrina ne ha rilevato il connotato sanzionatorio⁴².

⁴⁰ Collaborazione e buona fede sarebbero il risultato di un unico principio sintetizzato nell'art. 10, comma 1, l. 212/2000. Si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 1, Parte prima*, Milano, 2011, 168 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2007, 102 ss.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 7 ss.; G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 73 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2011, 61 ss. Da ultimo, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 315 ss., analizza il ruolo della buona fede del contribuente nella fase dell'istruttoria e dell'accertamento, ritenuta dall'autore la più significativa del rapporto tra amministrazione e soggetto passivo.

Vedi Cass., Sez. V, 18 gennaio 2012, n. 636; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2010, n. 2937; Cass., Sez. V, 18 settembre 2009, n. 20085; Cass., Sez. V, 25 febbraio 2008, n. 4755; Cass., Sez. V, 10 settembre 2001, n. 11545 e, tra le ultime, Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. it.*, 2003, 2194 ss., con nota di A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*.

⁴¹ Correlativo al principio di buona fede è il principio di proporzionalità, di matrice comunitaria e internazionale, che implica che il Pubblico Potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato, scelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati. Si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 16-19; G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 75 ss.

⁴² R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Roma, 2001, 447; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 1, 95 ss.

L'attenzione *in primis* va al divieto strettamente correlato di utilizzare a proprio favore in sede amministrativa e contenziosa documenti non esibiti e dati non adottati nel corso del controllo, altrimenti qualificato come «preclusione probatoria»⁴³. Seguono, l'esposizione all'accertamento con metodo induttivo⁴⁴ nonché l'irrogazione di specifiche sanzioni amministrative⁴⁵.

In questo breve contributo si cercherà di evidenziare le criticità legate alla prima forma di reazione apprestata dal nostro ordinamento.

Le ragioni sottese al comportamento omissivo, ostruzionistico del contribuente, che non produce documenti o non fornisce dati, potrebbero essere molteplici e andare dal semplice intento dilatorio tendente a rallentare le operazioni di controllo (con offesa all'economia procedimentale) alla volontà di nascondere determinati atti o fatti fino ad arrivare alla vera e propria contraffazione dei rapporti giuridici.

Qualunque sia il fine perseguito, l'effetto nei verificatori, o nel soggetto che lo subisce, non può che essere di sfiducia o di allerta. Quando le situazioni sono oscure o non lineari o non si capisce il perché di determinate mosse è plausibile che le stesse vengano accolte con diffidenza⁴⁶.

Lo stesso senso di sfiducia potrebbe influenzare in un secondo tempo il collegio giudicante, legittimato a trarre argomenti di prova dal comportamento del contribuente⁴⁷ nonché portare a una pronuncia di compensazione delle spese.

Come sopra si rilevava, il nostro legislatore si è dimostrato sensibile alla portata negativa di tali atteggiamenti e li ha disincentivati ricorrendo a differenti rimedi. Ma la ragione non va ricercata nel solo fatto di punire il contribuente che viene meno al dovere di comportarsi secondo buona fede e ottenere un effetto di deterrenza. L'ordinamento sembra infatti diffidare della genuinità di documenti non prodotti a seguito di richiesta in sede di controllo ma esibiti durante le successive fasi. L'esibizione tardiva potrebbe essere infatti per il

⁴³ Art. 32, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600; art. 52, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

⁴⁴ Art. 39, comma 2, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600; art. 55, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

⁴⁵ Art. 11, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471.

⁴⁶ La sfiducia è il corollario naturale ad un atteggiamento poco chiaro. Un parallelismo efficace può essere quello con il commerciante che nasconde i beni durante trattative. L'acquirente potrebbe vedere nella non produzione dei beni il tentativo di nascondere o celarne difetti.

⁴⁷ Il riferimento è all'art. 116 c.p.c., comma 2: «Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo».

legislatore sintomo di contraffazione e ricostruzione dei documenti in base alle esigenze di difesa nate a seguito dell'istruttoria⁴⁸.

A ben pensarci, dal punto di vista del contribuente, al di là dell'intento dilatorio, sembrerebbe difficile ipotizzare una convenienza a far emergere un documento in giudizio anziché nella fase di costruzione del recupero che non sia quella di adattare i documenti al fine di superare i rilievi dei funzionari dell'Agenzia delle entrate. Del resto, o un documento è scomodo e lo è sin dall'inizio (e quindi è di nuovo umanamente intuibile che venga messo a tacere definitivamente tramite perdita fortuita), o è utile sin dall'inizio. Tale ragionamento potrebbe addirittura portare a dubitare della ragione del precetto: se non vi fossero ragioni logiche per comportarsi in un determinato modo (non collaborare) considerato non corretto, sarebbe inutile anche la previsione di contrasto all'atteggiamento (la preclusione).

Tuttavia, occorre considerare che esistono zone grigie nelle quali invece il precetto spiega la propria valenza.

Il discorso potrebbe investire l'intera linea di azione (o non azione) del contribuente durante la fase istruttoria e abbracciare il «se» e il «come» sia più conveniente agire o reagire alle mosse del “controllore”. L'attenzione va qui circoscritta a quei documenti che prodotti in sede di istruttoria potrebbero rivelarsi dannosi per il contribuente. Si pensi a quei documenti cosiddetti «deboli», la cui portata difensiva potrebbe venire vanificata da ulteriori iniziative suggerite dalla loro esibizione nel corso dell'istruttoria e a quei documenti così definiti «ambivalenti», che avrebbero la forza di neutralizzare una possibile contestazione immediata dell'ufficio ma si presenterebbero compromettenti su altri versanti, cioè sarebbero per certi versi a favore del contribuente e per altri a favore del fisco⁴⁹.

Da qui la necessità di sterilizzare la produzione tardiva di documenti scomodi, contraffatti o, nell'ipotesi peggiore, creati *ex post* e di tutelare la veridicità del rapporto tributario anche a costo di limitare la sfera di difesa processuale del contribuente.

Proprio sotto questo aspetto il sistema delle preclusioni potrebbe presentare profili di dubbia ragionevolezza. La questione finora non è giunta ad una decisione nel merito della Corte Costituzionale in quanto forse non prospettata nell'inquadramento corretto. La Corte,

⁴⁸ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 335. Contra, S. MULEO, *Art. 52*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo IV, Padova, 2011, 489, secondo cui la disposizione non ha lo scopo di assicurare la genuinità della prova contro il rischio di contraffazioni successive perché questa potrebbe comunque essere accertata altrimenti.

⁴⁹ L'efficace catalogazione va attribuita a LUPI, *op. cit.*, 447-448.

infatti, investita della questione sull'asserita lesione dell'art. 53, comma 1, Cost. (principio di capacità contributiva), ne ha dichiarato la manifesta infondatezza, ritenendo che tale disposizione operi per le disposizioni tributarie sostanziali e non processuali, per le quali il riferimento andrebbe all'art. 24 Cost.⁵⁰.

In ogni caso, vale la pena di ricordare, come ammonito recentemente dalla Corte di cassazione⁵¹, che le preclusioni sono un'eccezione ad una regola generale, la cui portata deve essere circoscritta all'avverarsi di determinate e tassative condizioni.

2. *Quadro normativo*

Il sistema delle preclusioni riferite alla mancata produzione di documenti (*id est* atti, documenti, libri e registri) e all'adduzione di notizie e dati trova rispondenza principalmente in alcune disposizioni del d.p.r. sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e del d.p.r. sull'accertamento delle imposte sui redditi, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28⁵².

⁵⁰ Corte Cost., ord., 23 maggio 2007, n. 181: «tale prospettazione della questione è frutto di una evidente confusione tra il profilo sostanziale e quello processuale della tutela del contribuente, perché, mentre il principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) ha natura sostanziale, in quanto attiene al presupposto del tributo (ordinanza n. 402 del 2005; sentenza n. 172 del 1986), le preclusioni relative all'allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti (art. 24 Cost.); [...] la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva».

Rimarrebbe, pertanto, aperta la possibilità di proporre questione costituzionale ai sensi degli art. 24 e 113 Cost., su cui finora non si registrano pronunce.

⁵¹ Cass., Sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18921, ove si afferma che la disposizione dettata dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5, nel costituire «eccezione a regole generali» non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati e, soprattutto, deve essere interpretata in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 della Costituzione. In particolare, la Corte evidenzia che, affinché operi, in sede di accertamento e nel processo, il divieto di produrre documenti non esibiti nel corso dell'istruttoria devono verificarsi le seguenti condizioni:

- presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e del corrispondente rifiuto o occultamento da parte del contribuente;
- intenzionalità del comportamento del contribuente che voglia sottrarsi alla prova;
- sussistenza di validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti fatti emergere nel corso del giudizio.

⁵² Le stesse disposizioni si applicano ai controlli eseguiti ai fini dell'imposta di registro sulla base del richiamo effettuato dall'art. 53 bis del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

In particolare nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 la norma è inserita all'interno del comma 4 (con relativa eccezione al comma 5)⁵³, dell'art. 32 rubricato «Poteri dell'ufficio», mentre nel d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 il precetto trova capienza al comma 5 dell'art. 52 denominato «Accessi, ispezioni e verifiche»⁵⁴.

In forza di rinvii forse non propriamente lineari, la norma dettata in materia di iva viene applicata sulla base del disposto dell'art. 33, comma 1, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 anche agli accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai fini delle imposte sui redditi⁵⁵. Specularmente l'articolo 51, comma 4, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina l'attribuzione dei poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, ordina l'applicazione delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'art. 32 del decreto sull'accertamento ai casi di inottemperanza agli inviti in ambito iva.

In sintesi, dai rimandi incrociati discende che la disposizione dettata in materia di imposta sul valore aggiunto trova applicazione anche in materia di imposte dirette per i controlli che potrebbero dirsi «sul campo» (accessi, ispezioni e verifiche) mentre per i controlli in ufficio o cosiddetti «a tavolino» la regola generale è quella dettata dal d.p.r. sull'accertamento delle imposte sui redditi.

Il tenore letterale delle due disposizioni evidenzia discrepanze di contenuto oggettivo e soggettivo.

Da un lato, l'art. 32 del d.p.r. 600/1973, al comma 4, include nella preclusione oltre ai «documenti» (atti, documenti, libri e registri) anche le notizie e i dati non forniti e onera l'ufficio di avvertire delle conseguenze il contribuente contestualmente alla richiesta. I verbi

⁵³ «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 aggiunto dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28).

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (comma aggiunto dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28).

⁵⁴ «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».

⁵⁵ Cass., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127; Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2005, n. 19620. Un orientamento isolato della Cassazione, successivamente smentito, aveva ritenuto, invece, che il disposto dell'art. 52, comma 5, non potesse essere esteso in via analogica alle imposte sui redditi poiché dettato specificatamente per l'iva: Cass., Sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11981.

utilizzati per identificare la condotta del contribuente sono addurre ed esibire. La disposizione viene completata da una causa di esclusione relativa all'impossibilità per fatto non imputabile prevista al comma 5 dello stesso articolo. Dall'altro, l'art. 52, comma 5, del d.p.r. 633/1972 circoscrive oggettivamente la preclusione alla mancata esibizione di libri, registri, scritture e documenti, tralasciando l'inciso su «le notizie ed i dati non adottati», ma potenzia l'elemento soggettivo con la prospettazione del rifiuto di esibizione e specifica che allo stesso potrà ritenersi parificata la dichiarazione di non possesso dei documenti o la materiale sottrazione degli stessi all'ispezione.

In prima battuta sarebbe bene domandarsi se le differenze terminologiche e contenutistiche riscontrate siano frutto di una scelta consapevole o di un mancato coordinamento legislativo. In secondo luogo, se le stesse possano essere superate da un'interpretazione analogica o si debba rimanere nei limiti di una interpretazione letterale.

La differenza letterale nella formulazione delle due disposizioni non si presta ad essere giustificata agevolmente come casuale⁵⁶ e, d'altro canto, non risulta immediatamente semplice una interpretazione che le armonizzi a un contenuto comune, anche se per certi aspetti la giurisprudenza ha tentato un loro riallineamento⁵⁷.

Nei paragrafi che seguono, organizzati in modo simmetrico, si cercherà di evidenziare comunanze e discordanze tra le preclusioni collegate ai *controlli sul campo* e quelle relative ai *controlli a tavolino*.

3. Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione

La norma di riferimento, come prima anticipato, per le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione è il comma 5 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972.

⁵⁶ Le preclusioni discendenti dalla mancata risposta ad inviti e questionari sono da tenere ben distinte da quelle discendenti da mancata risposta alle richieste conoscitive e di controllo formulate in sede di accessi, ispezioni e verifiche, con la conseguenza che la copiosa giurisprudenza formatasi con riferimento a queste ultime non può ritenersi direttamente estensibile alle prime, dovendosi verificare a monte la compatibilità. Si legga G. VANZ, *Art. 32*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo II, Padova, 2011, 183-184.

⁵⁷ Ne sono un esempio le pronunce che ritengono sufficiente ai fini del verificarsi dell'effetto preclusivo durante accessi, ispezioni e verifiche una condotta colposa (si veda nota 42).

Interessanti spunti di riflessione sono suggeriti dalla connessione tra poteri investigativi e doveri di collaborazione del contribuente nonché dalla (mancata) armonizzazione della disciplina delle procedure *sul campo e a tavolino*.

Contenuto della disposizione. Come può agevolmente osservarsi l'art. 52 del d.p.r. 633/1972 prende in considerazione il rifiuto dell'esibizione di libri, registri scritture e documenti⁵⁸ ma non annovera la mancata adduzione di dati e notizie prevista invece dal corrispondente art. 32 del d.p.r. 600/1973, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28. La restrizione sembra corrispondere, almeno a tutta prima, alla volontà di tralasciare gli effetti della mancata risposta a richieste di delucidazioni durante l'esperienza dei controlli presso la sede del contribuente o, in debiti casi, la dimora. Il significato della scelta legislativa non sembra di pronta intuizione.

Per tentare un allineamento delle posizioni si potrebbe far riferimento alla facoltà per l'amministrazione di richiedere informazioni nel corso dell'accesso desumibile dal comma 6 dell'art. 52⁵⁹. Tuttavia, associato il potere di chiedere dati e notizie nel corso degli accessi, nel quale la dottrina ravviserebbe anche un mezzo di economia procedimentale in grado di anticipare il risultato atteso da un'eventuale convocazione del contribuente in ufficio a fine accesso⁶⁰, mancherebbe una disposizione specifica che prevedesse le conseguenze in caso di inerzia del contribuente posta la non applicabilità diretta del disposto dell'art. 32 riferito alle operazioni di controllo in ufficio. Affinché si possa parlare di preclusione non è difatti sufficiente l'esistenza di una facoltà, ma è necessario che all'esercizio della facoltà la legge individui un obbligo di fare corrispondente a carico del soggetto che la subisce e che tale obbligo non venga osservato.

Una soluzione adeguata potrebbe rinvenirsi nel formalizzare la richiesta di dati e notizie all'interno di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art. 32. Va da sé che la richiesta

⁵⁸ Tale disposizione vale anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica così come specificato nella circolare dell'Agenzia delle entrate, 19 ottobre 2005, n. 45/E.

⁵⁹ «Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute».

⁶⁰ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 198 ss. Proprio le considerazioni dell'autore in merito alla informalità della richiesta espressa in sede di accesso, alla quale non si accompagnerebbe un invito attraverso cui il contribuente possa apprendere il motivo della richiesta e con il quale gli venga concesso un congruo termine per adempiere, fanno propendere per l'impossibilità di configurare su queste situazioni l'applicabilità del sistema delle preclusioni.

dovrebbe essere assistita dalle cautele e garanzie previste dalla disposizione stessa, di cui dopo si tratterà.

Per ora, basti dire, che nel silenzio dell'art. 52, in caso di accesso, nessuna limitazione potrebbe porsi all'adduzione di dati e osservazioni in sedi successive, prima fra tutte quella individuata dall'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente⁶¹, con l'unica eccezione costituita dall'adesione integrale del contribuente al verbale ex art. 5 bis del d. lgs. 19 giugno 1997 n. 218.

Ratio della disposizione. La possibilità di investigazione e di ricerca del materiale durante le operazioni di verifica in capo ai soggetti verificatori, ancorché sottoposta a particolari condizioni ed autorizzazioni, è insita nei poteri di controllo⁶². Nelle more dei controlli *sul campo* l'amministrazione esercita, infatti, un'attività amministrativa di tipo autoritativo in base alla quale è autorizzata ad ampi poteri ispettivi nella ricerca dei documenti utili alla ricostruzione di fatti fiscalmente rilevanti⁶³.

Ci si potrebbe, pertanto, interrogare sull'utilità di un precetto che punisce la mancata esibizione di documenti, posto che gli stessi sono potenzialmente assumibili dalla viva mano dei verificatori.

La *ratio*, ancora una volta, va individuata nel rapporto di collaborazione tra contribuente e fisco, figlio del principio di buona fede, che mira a promuovere risparmi in termini di efficienza nell'esecuzione delle operazioni e di invasività della sfera del contribuente. La produzione ad opera del contribuente è conveniente sotto entrambi i profili: sotto il primo perché evita ricerche lunghe e a volte defatiganti all'interno della sede; sotto il secondo perché la prontezza del contribuente nell'offrire il documento lo esonera dal subire investigazioni invasive che potrebbero intaccare la sua sfera privata⁶⁴.

Ciò non toglie che anche nell'imminenza del rifiuto, il fisco sia libero di agire e sorpassare il veto del contribuente. A questa considerazione assodata potrebbe aggiungersene una più ardita dal lato opposto: quanto sia libero il fisco di non agire? Si immagini una situazione

⁶¹ «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

⁶² Per una disamina puntuale si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 97 ss.

⁶³ A. VIOTTO, *op. cit.*, 185 ss.

⁶⁴ Si pensi all'apertura di un cassetto che contenga documenti misti ad effetti personali.

nella quale il contribuente si rifiuti di produrre un documento richiesto e l'amministrazione non proceda ad ispezionare il luogo. Che accadrebbe se in giudizio il contribuente provasse che i documenti avrebbero potuto essere reperiti con facilità in tale sede? A modesto avviso di chi scrive, la discrezionalità degli agenti investigatori non può essere messa in discussione e non può costituire causa giustificatrice per un precedente inadempimento del contribuente. Ragionare in altri termini provocherebbe il paradosso di poter addossare la responsabilità delle preclusioni ad un comportamento non troppo attivo dell'amministrazione.

In seconda battuta, occorre interrogarsi sul fatto che possa considerarsi superflua l'applicazione del disposto dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 nelle situazioni in cui il controllo sul campo origini da un'istruttoria nata con trasmissione di invito o questionario ai sensi dell'art. 32, d.p.r. 600/1973. Il riferimento è ai casi nei quali l'accesso venga predisposto per corroborare un'istruttoria condotta in ufficio. Ci si chiede, in altre parole, se le norme dettate in materia di invito e questionario, e le preclusioni ivi disciplinate, siano da sole sufficienti a inquadrare la fattispecie o vadano integrate anche con quelle qui in esame.

In realtà, l'interrogativo riporta alla luce la questione, di primaria importanza, legata alla legittimazione ad eseguire i controlli sul campo. In che condizioni, infatti, l'amministrazione può dirsi titolata ad effettuarli? La domanda è ben posta se si pensa all'effetto potenzialmente invasivo. In un'ipotetica scala che rilevi il «disturbo» al contribuente, i controlli sul campo si pongono senza dubbio al di sopra di quelli effettuati in ufficio⁶⁵. In ossequio al principio di proporzionalità, ci si potrebbe chiedere quando il fisco sia legittimato ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche piuttosto che procedere ad un controllo in ufficio. La risposta non viene dalle norme in materia di accessi sopra richiamate ma dall'art. 12 dello Statuto del contribuente che subordina l'esperimento degli stessi «all'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo». Ora, mentre è più semplice tradurre in realtà il significato della prescrizione nei casi di concreta verifica dello stato degli impianti e/o del rilievo di alcuni elementi strettamente legati alla sede (es. controllo sui dati dichiarati in sede di studio di settore), diventa più arduo giustificare un accesso per il reperimento dei registri contabili data la possibilità di raggiungere lo stesso risultato tramite invito ai sensi dell'art. 32 d.p.r. 600/1973. Una possibile obiezione potrebbe costruirsi sulla contingente necessità di superare la procedura dell'invito (che prevede l'assegnazione al

⁶⁵ A. VIOTTO, *op. cit.*, 184-185.

contribuente del termine ad adempiere) per esigenze di tempestività o per timore che i documenti potrebbero essere sottratti o contraffatti dal contribuente *avvisato* dall'invito stesso. Tolte queste e analoghe eventualità il problema di giustificare l'accesso non è di poco conto. Non a caso il controllo sul campo viene di prassi, come prima si annunciava, predisposto in aggiunta a necessità riscontrate nel corso dell'istruttoria. Lo schema tipico è il seguente: l'ufficio predispone l'invio di questionario o invito. Dalla documentazione e dalle osservazioni prodotte non viene raggiunta la soglia di certezza sufficiente a fondare un legittimo recupero. Nasce, quindi, l'esigenza di raccogliere elementi ulteriori e si predispone la lettera di incarico per l'accesso.

In situazioni di questo tipo è corretto chiedersi se l'art. 52 d.p.r. 633/1972 aggiunga qualcosa alla disposizione dell'art. 32 d.p.r. 600/1973 o costituisca un inutile doppione.

La prima considerazione che si impone è che, al di là delle considerazioni sopra svolte sul principio di proporzionalità, non esiste nel nostro ordinamento un principio generale che subordini la disposizione dell'accesso all'infruttuoso o incompleto risultato raggiunto con l'invito, ad eccezione di un particolare caso di accesso legato alle indagini finanziarie ⁶⁶.

Pertanto, il problema non può essere risolto in modo semplicistico con la neutralizzazione della disposizione dell'art. 52, d.p.r. 633/1972, per i casi di accesso eseguito a seguito di invito ad opera del disposto dell'asserito prevalente art. 32, d.p.r. 600/1973. Non solo. Le due disposizioni – come nel paragrafo precedente si è avuto modo di accennare – hanno un contenuto letterale difforme al quale seguono inesorabilmente effetti differenti.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La disposizione dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 richiede che vi sia stato un *rifiuto* di esibizione (non contemplato nell'art. 32 del d.p.r. 600/1973) da parte del contribuente o una dichiarazione di non possedere tali supporti o una sottrazione degli stessi all'ispezione.

Sembrerebbe naturale attendersi che rifiuto e dichiarazione presuppongano a monte una preventiva richiesta. In questo senso, si sono espresse dottrina e giurisprudenza⁶⁷ rifacendosi

⁶⁶ Si tratta sostanzialmente dell'evenienza per l'amministrazione finanziaria di recarsi presso banche e amministrazione postale per verificare dei dati ricevuti o provvedere ad apprendere dati richiesti e non ricevuti (artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del d.p.r. 633/1972).

⁶⁷ Considerazione condivisibile sia per le preclusioni discendenti dalle richieste effettuate a seguito di inviti e questionari che per quelle effettuate durante accessi, ispezioni e verifiche. Confronta F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 371; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 164; ID., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 81; F. ALBERTINI, *Produzione dei documenti e integrazione dei motivi*, in *Codice commentato del*

al principio di buona fede di cui si discuteva prima. Se da un lato al contribuente è richiesto di comportarsi diligentemente e di collaborare correttamente con l'amministrazione finanziaria, lo stesso non può essere onerato di indovinarne le richieste. Pertanto, è lecito attendersi che a monte di un rifiuto ci sia sempre una espressa richiesta.

Un altro punto rilevante concerne l'oggetto della richiesta. Quali documenti possono formare oggetto di richiesta? Ci si sentirebbe di escludere *in primis* quelli già a mani dell'amministrazione, in osservanza del disposto dell'art. 6, comma 4, dello Statuto del contribuente che vieta, in ogni caso, di richiedere documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente⁶⁸. Il divieto di chiedere si accompagna, pertanto, all'onere di recuperare tali documenti e all'obbligo di tenerne conto nella ricostruzione dei fatti fiscalmente rilevanti.

La richiesta potrebbe coinvolgere tutti i documenti utili alla ricostruzione del fatto imponibile, anche quelli la cui conservazione non è obbligatoria per legge o quelli riferiti ad anni per i quali i termini di accertamento siano scaduti o quelli ancora riferiti ad anni coperti da condono?

L'interrogativo va affrontato sotto un duplice aspetto. Occorre dapprima chiedersi se sia possibile formulare per l'amministrazione una richiesta avente ad oggetto i materiali indicati e, in seconda battuta, se alla mancata produzione dei materiali possa corrispondere qualche conseguenza per il contribuente.

Sulla possibilità per l'amministrazione di chiedere non sembrano esserci controindicazioni. Anzi, non va sottaciuto che le richieste dell'amministrazione nella pratica

processo tributario, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 370-371; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 54; G. VANZ, *op. cit.*, 184.

In giurisprudenza il pensiero è ben sintetizzato da Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, in *Corr. Trib.*, 2010, 1, 53 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede e le preclusioni per i documenti sottratti alla verifica*, ove la Suprema Corte ha sancito che «il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscano il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori». Nello stesso senso, Cass., Sez. trib., 14 ottobre 2009, n. 21768 e da ultimo, Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

⁶⁸ M. BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2001, 1385 ss.

Sul punto, Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

possono dimostrarsi un ottimo promemoria nonché suggerimento sulle difese da apprestare per il contribuente e per l'assistente tecnico che lo segue nelle operazioni di verifica⁶⁹.

Alla seconda illazione non sembra, invece, possibile dare risposta affermativa⁷⁰. Se la tenuta dei documenti richiesti non è obbligatoria per legge o esorbita dallo spazio temporale richiesto dalla legge non può essere ragionevole addossare al contribuente alcuna conseguenza. Pertanto, la semplice considerazione logica per cui non è possibile sanzionare o far discendere conseguenze negative qualora a monte non sussista un precetto sembra dirimere la questione.

Riassumendo: se da un lato non può essere collegata legittimamente alcuna preclusione ad una richiesta in tal senso⁷¹, dall'altro non va sottaciuto che tale richiesta potrebbe rivelarsi decisiva anche alla difesa del contribuente.

Altre riflessioni afferiscono poi al *come* deve essere formulata la richiesta. Ci si chiede se la stessa debba raggiungere un preciso grado di dettaglio o possa essere formulata in via generica.

Come spesso accade è possibile immaginare una forbice nella quale tra le due situazioni estreme esiste un'infinità di gradazioni. Il problema è la ricerca del punto di equilibrio. La giurisprudenza non ha fornito una chiave di lettura precisa limitandosi ad affermare che la richiesta debba presentarsi come «sufficientemente specifica»⁷².

La mancanza di regole rigide suggerisce che la soluzione più appropriata sia quella di utilizzare una certa dose di buonsenso, tenendo in debito conto le caratteristiche del caso concreto. Se la formula onnicomprensiva «tutta la documentazione utile per l'accertamento»

⁶⁹ A volte è proprio l'amministrazione che con le sue richieste indica la strada da seguire al contribuente per una pronta difesa. E questa opportunità è decisiva proprio nel caso in cui non operano altri avvertimenti (quali ad esempio le preclusioni) per cui il contribuente potrebbe mostrarsi meno attento nella ricerca del materiale da produrre o sottovalutare la produzione di determinati documenti.

⁷⁰ Cass., Sez. trib., 16 aprile 2006, n. 9127, ove sembrerebbe possibile collegare preclusioni alla richiesta dei documenti la cui tenuta non fosse obbligatoria per legge: «Ed è ovvio come simile procedura di “richiesta” o “ricerca” da parte dell'Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta». A questa conclusione si opporrebbe l'inciso di Cass., Sez. trib., 29 dicembre 2009, n. 27556, di non semplice interpretazione: «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa».

⁷¹ Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45.

⁷² Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765.

che da un lato semplificherebbe il lavoro del fisco non può trovare accoglimento⁷³, o meglio non può valere contro il contribuente ai fini dell'avveramento della preclusione, d'altro canto non può tacersi che per l'amministrazione potrebbe essere molto difficoltoso stabilire, specie a inizio controllo, gli identificativi dei documenti da richiedere.

Ci sono poi evenienze nelle quali la ricerca del punto di equilibrio è oggettivamente agevole. Ad esempio la richiesta di cui sopra, se declinata nell'accezione, ancorché generica, «tutti i libri e le scritture utili ai fini dell'accertamento», potrebbe essere letta come «esibire quantomeno tutti i libri e le scritture la cui tenuta è prescritta per legge».

Ma lo stesso discorso non può essere tradotto per atti e documenti. La dottrina si è prodigata nel tentativo di esemplificazioni che vanno dall'identificazione con margini di genericità adeguati «tutte le fatture emesse nel mese di...»⁷⁴ o con riferimento all'emittente «ordine di acquisto proveniente dalla ditta Rossi» o ancora con riferimento alla sua funzione, ad es. «contratto con cui è stata pattuita la X operazione»⁷⁵.

Al di là degli accorgimenti per districare in minima parte il bandolo della matassa, vi è un sentimento comune che riconosce che il grado di analiticità della richiesta non possa che essere risolto alla luce del principio di ragionevolezza⁷⁶.

In conclusione, il rifiuto può ritenersi formato solo in presenza di una specifica richiesta e solo in tale circostanza può generare gli effetti preclusivi.

Elemento soggettivo. Come sopra rilevato l'elemento oggettivo della condotta è unico e si sostanzia nel rifiuto di esibire o nella dichiarazione di non possedere, o meglio nella falsità della stessa, o nella sottrazione materiale dei documenti.

Il primo elemento da evidenziare è che il termine rifiuto presuppone un comportamento consapevole e volontario da parte del soggetto che evidenzia un'intenzione di non voler produrre i documenti che sa di avere⁷⁷. Per questo la dottrina ha escluso le ipotesi di mera colpa, riconducendo l'elemento soggettivo alla necessaria forma del dolo⁷⁸.

⁷³ R. LUPI, *op. cit.*, 449.

⁷⁴ A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede*, cit., 53 ss.

⁷⁵ R. LUPI, *op. cit.*, 448.

⁷⁶ Il principio di ragionevolezza a livello legislativo è un portato dell'art. 3 Cost., mentre a livello di attività amministrativa è corollario del principio di imparzialità.

⁷⁷ Si veda Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45, nonché Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049, la quale nell'analizzare la differente preclusione di cui all'art. 32, si è pronunciata di riflesso in merito: «Il riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (legge sull'IVA) non è pertinente, poiché tale norma - richiamata, in materia di tributi diretti, dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, - contempla il "rifiuto" di

L'intenzionalità della condotta spiega la mancanza di cause giustificative in grado di garantire al contribuente una sorta di remissione in termini. Qui si coglie la differenza tracciata dalla disciplina riguardante i controlli *a tavolino*, nella quale invece le preclusioni discendono da comportamenti colposi e vi è una causa giustificatrice espressamente normata.

Anche la disposizione relativa alla dichiarazione di non possedere libri, registri, scritture e documenti va letta con le dovute cautele e alla luce delle considerazioni espresse sull'elemento soggettivo: solo le dichiarazioni consapevolmente non veritiere e dirette ad impedire l'ispezione documentale sono, infatti, punite attraverso le preclusioni probatorie nella fase dell'accesso. Come osservato in dottrina, non può considerarsi sufficiente l'indisponibilità del documento, anche se attribuibile a colpa, negligenza o imperizia (diversamente da quanto stabilito a proposito degli inviti) ma è necessario uno specifico comportamento del contribuente che si sottrae alla prova stessa e che lasci trasparire dubbi sulla bontà dei documenti che potrebbero emergere nelle sedi successive⁷⁹.

In altre parole, non sarebbe sufficiente la mera dichiarazione di non possedere ma verrebbe richiesto un comportamento cosciente e volontario che, in quanto mendace, equivarrebbe ad un sostanziale rifiuto⁸⁰: anziché rifiutarmi di esibire i libri, mento sul loro

esibire (cui sono parificate la dichiarazione di non possedere o la sottrazione all'ispezione) libri, registri, scritture e documenti nel corso di accessi, ispezioni e verifiche; sicché essa è giustamente ritenuta applicabile, quanto alle conseguenze del rifiuto, soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'amministrazione, nel corso delle suddette operazioni, e di un rifiuto o di un occultamento intenzionali da parte del contribuente, non essendo sufficiente il fatto puro e semplice della mancata esibizione (Cass. n. 9127/2006).

⁷⁸ L. GIARRETTA, *Le preclusioni derivanti dal "rifiuto" di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo "costituzionalmente orientata"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 654; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione" di cui all'art. 52 del d.p.r. 633/1972*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 479.

⁷⁹ La soluzione di privilegiare l'elemento psicologico, ai fini dell'applicazione della disposizione in esame sarebbe in linea anche con il disposto dall'art. 9, comma 2, del d. lgs. n. 471 del 1997, la cui formulazione ricalca il testo dell'art. 52 citato e richiede l'elemento soggettivo del dolo.

⁸⁰ Cass., Sez. trib., ord., 29 dicembre 2009, n. 27556, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, 5, 1040 ss., con nota di F. MENTI, *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente*, ove si legge che «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni - il cui contenuto corrisponda al vero - dell'indisponibilità del documento, sia se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, sia se imputabile, a colpa, quale ad esempio la negligenza

possesso. La dichiarazione non veritiera racchiude, come sottolineato dalle Sezioni Unite della Cassazione, per presunzione, un rifiuto di esibizione e, poiché all'unicità dell'elemento oggettivo deve corrispondere quella dell'elemento soggettivo, anche nel caso della dichiarazione non può essere sufficiente la colpa⁸¹.

Le stesse considerazioni possono essere svolte sull'occultamento dei documenti, che deve essere intenzionale.

4. *Le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di controllo in ufficio*

Le disposizioni che regolano le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione durante il controllo *a tavolino* sono il frutto di due principali interventi. Il primo, più datato, ad opera dalla legge 19 febbraio 1999, n. 28, che ha integrato l'art. 32 del d.p.r. 600/1973 (influenando di riflesso anche sull'art. 51 del d.p.r. 633/1972) estendendo l'applicabilità delle preclusioni anche alla mancata adduzione di «notizie» e ai «dati» in risposta alle richieste istruttorie avanzate dall'ufficio tramite trasmissione di questionari e inviti.

In secondo luogo, lo stesso potere dell'amministrazione finanziaria di inviare ai contribuenti richieste informative è stato potenziato in seguito con il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, altrimenti detto Visco - Bersani, che ha introdotto la possibilità di allargare la

e imperizia nella custodia e conservazione (Cass., Sez. un., n. 45 del 2000 e Cass. nn. 9127 del 2006 e 13511 del 2008)».

Si noti, inoltre, che la Corte di cassazione arriva a tali conclusioni non invocando il dovere di collaborazione dell'amministrazione discendente dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente né ragionando in termini di convenienza di conoscere atti prima preclusi. Sotto questo ultimo aspetto, non rileverebbe la potenzialità in termini di conoscenza degli atti, ossia quanto il giudice potrebbe assumere dagli stessi, ma l'ammissione si baserebbe esclusivamente sugli elementi sopra individuati (dichiarazione veritiera e cause non imputabili).

⁸¹ Cass., Sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45. Contrarie Cass., Sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21968, ove si legge che: «La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti «non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa» (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269)»; dello stesso tenore la richiamata Cass., Sez. trib., 26 marzo 2009, n. 7269: «Il divieto poi di prendere in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (applicabile D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 33, anche agli accertamenti delle imposte sui redditi) deve ritenersi operante non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 7161 del 24/06/1995, n. 8033 del 1992)».

richiesta di dati e notizie anche a terzi soggetti con i quali il contribuente intrattiene rapporti, è (o è stato) cliente o fornitore.

Come sopra si è avuto modo di accennare, il nostro ordinamento non prevede un nesso procedimentale tra attività *sul campo* e controlli *a tavolino*, né i secondi sono condizioni per procedere ai primi. Al di là delle considerazioni sull'invasività degli strumenti a disposizione dell'amministrazione e sul loro pressoché libero utilizzo⁸², la diversità delle discipline non condizionata ad uno specifico ordine di applicazione, come abbiamo già avuto modo di sottolineare, potrebbe portare a difficoltà applicative di non poco rilievo.

Contenuto della disposizione. L'effetto preclusivo della disposizione dell'art. 32, commi 4 e 5, non copre solo i documenti non prodotti ma si estende anche ai dati e alle notizie non adottati. La prima obiezione risiederebbe nella difficoltà di tradurre nella realtà il disposto a causa della immaterialità di dati e notizie: poiché infatti trattasi di argomentazioni ed enunciati sembrerebbe arduo definire dati e notizie non adottati come inesistenti.

In secondo luogo, sottometterne la mancata adduzione alla fase dell'invito sembrerebbe richiedere un'anticipazione delle difese troppo gravosa per il contribuente⁸³.

Un altro elemento aggiunto rispetto alla disposizione dell'art. 52, comma 5, d.p.r. 633/1972, è la formulazione dell'avvertimento. Si richiede ai fini dell'operatività della preclusione che l'amministrazione informi preventivamente il contribuente - e cioè contestualmente alla richiesta - degli esiti collegati alla mancata produzione di documenti e adduzione di dati e notizie. Si ritiene, pertanto, che in difetto dello stesso la preclusione non possa operare⁸⁴.

Infine, a differenza dell'art. 52, d.p.r. 633/1972, in questa sede viene espressamente normata l'eccezione riguardante il contribuente che nell'atto introduttivo al giudizio di primo

⁸² Il nesso di pregiudizialità tra richiesta e accesso è previsto invece, ex artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del d.p.r. 633/1972, nei confronti delle banche e dell'amministrazione postale (si veda nota 27).

⁸³ A. VIOTTO, *op. cit.*, 211 ss., evidenzia la preoccupazione che la norma possa essere utilizzata dall'amministrazione per determinare un'anticipazione del contraddittorio processuale con lesione delle facoltà difensibili del contribuente che si esprimono anche nella scelta dei tempi della difesa. M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 317, giunge alla stessa conclusione, focalizzando la questione sul riparto dell'onere probatorio. Risposte reticenti o non chiare del contribuente consentirebbero all'amministrazione di alleggerire il proprio impegno dimostrativo attraverso la mera valorizzazione nel processo della mancata collaborazione del contribuente. Sul punto si confronti, da ultimo, M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 109.

⁸⁴ G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

grado depositi in allegato i documenti e le notizie, dichiarando di non aver potuto adempiere per causa non imputabile⁸⁵.

Ratio della disposizione – richiami. Sulla *ratio* della disposizione basti richiamare quanto detto in precedenza a proposito delle preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La condotta oggetto della disposizione si estrinseca nella mera mancata esibizione o trasmissione di quanto richiesto dall'amministrazione.

La richiesta, per la quale valgono le considerazioni sopra espresse, si connota di elementi ulteriori in forza dell'applicazione del comma 1 dell'art. 32: l'indicazione del motivo, la notifica secondo le procedure di rito⁸⁶ e l'assegnazione di un congruo termine per la risposta⁸⁷.

Perché possa parlarsi di effetto preclusivo è necessario che «la richiesta sia sufficientemente determinata, concretamente suscettibile di adempimento, specificamente consentita e da attuarsi entro un termine adeguato»⁸⁸.

Dal lato del contribuente, invece, al fine di porsi al riparo dall'effetto preclusivo, quanto meno nell'ipotesi del questionario, sembrerebbe sufficiente operarne la restituzione, indipendentemente dall'esattezza o completezza delle risposte trasmesse con lo stesso⁸⁹.

Elemento soggettivo. Il dato testuale afferma l'irrelevanza dell'elemento soggettivo, per cui l'effetto preclusivo discenderebbe anche dalla mera colpa, a differenza di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972. Il maggior rigore della disposizione sarebbe mitigato dalla possibilità concessa al contribuente di dichiarare (e provare) che

⁸⁵ C'è chi ha letto nella possibilità prevista dal comma 5 una sorta di “remissione in termini” per il contribuente: M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 225.

⁸⁶ La richiesta deve essere portata a conoscenza con mezzi idonei: G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

⁸⁷ Il tema dell'assegnazione di spazi congrui alla difesa del contribuente nell'istruttoria è stato affrontato con sensibilità a livello comunitario. Ne è esempio emblematico la vicenda sottesa alla sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, è (su cui *ultra* nota 62), nella quale l'accento è stato posto proprio sulla necessità che il termine affidato al contribuente per rispondere ad una richiesta dell'ufficio fosse ragionevole in relazione alla difficoltà nel reperire i dati e alla gravità delle contestazioni effettuate.

⁸⁸ Le caratteristiche vengono bene sintetizzate da G. VANZ, *op. cit.*, 184.

⁸⁹ In tal senso, Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263.

l'inadempimento derivi da cause non imputabili con relativa sottrazione all'effetto preclusivo⁹⁰.

5. *Le preclusioni e i terzi*

Profili critici presenta l'intervento (o il non intervento) dei terzi in relazione alle richieste dell'amministrazione⁹¹. L'argomento può essere esaminato sotto due angolazioni: l'utilizzabilità di documenti e dati prodotti da terzi; la possibilità del verificarsi dell'effetto preclusivo dovuto all'inerzia dei terzi.

Sul primo punto, poiché l'amministrazione finanziaria è autorizzata all'utilizzo di dati, informazioni e notizie comunque raccolte - purché inserite in un quadro indiziario e/o presuntivo determinato con precisione - non vi è alcun dubbio che la stessa nell'ambito dei poteri di controllo possa richiedere notizie a terzi, clienti o fornitori del contribuente, eseguire accessi presso gli stessi e, di conseguenza, emettere avvisi fondati sulle dichiarazioni e documenti rinvenuti⁹².

Le informazioni ed i documenti recepiti da terzi giocherebbero, pertanto, un ruolo decisivo nel recupero della pretesa fiscale e, sulla base delle considerazioni svolte nei primi paragrafi ed in particolare quelle relative all'economia dei procedimenti, il comportamento attivo e collaborativo del terzo "gioverebbe" al fisco allo stesso modo dell'atteggiamento *non ostruzionistico* del contribuente.

⁹⁰ Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049: «La mancata risposta al questionario, come la mancata esibizione o trasmissione di atti, documenti, libri e registri, in risposta agli inviti dell'ufficio, producono l'effetto d'impedirne la considerazione a favore del contribuente, a prescindere dalle ragioni determinanti l'omissione; la norma, infatti, fa dipendere tale conseguenza dal fatto oggettivo dell'omissione, senza alcun riferimento alle motivazioni della parte privata, ossia all'elemento psicologico del soggetto che omette di rispondere [...] l'effetto d'inutilizzabilità dei dati e documenti non riferiti o non esibiti o non trasmessi si produce indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente; ma l'apparente maggior rigore è temperato dalla possibilità concessagli di dichiarare, in *limine litis*, di non aver potuto ottemperare alla richiesta per causa a lui non imputabile (art. 32 cit., comma 5), e di sfuggire così alla suddetta preclusione».

Sulla necessità che la dichiarazione di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa non imputabile sia contestuale alla produzione dei documenti, si veda Cass., Sez. trib., ord., 22 ottobre 2010, n. 21665.

⁹¹ Si tratta di terzi estranei al rapporto tributario e non di terzi, interni al rapporto ma estranei alla condotta, come i coobbligati per le imposte o concorrenti per le sanzioni, i quali, detto per inciso, non subirebbero gli effetti delle preclusioni derivanti dalle condotte altrui. A questo ultimo riguarda si veda S. MULEO, *op. cit.*, 489.

⁹² *Ex multis*, Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4746.

Ma quali conseguenze produrrebbe l'atteggiamento contrario? Sarebbe sostenibile la legittimità di un effetto preclusivo discendente dalla mancata risposta dei terzi a questionari e inviti o alla loro inerzia od opposizione durante le operazioni di accesso?

Può capitare che alla richiesta dell'amministrazione il contribuente opponga che i documenti sono conservati da un soggetto terzo.

Il comma 10 dell'art. 52 del d.p.r. 633/1972 – applicabile quindi ad accessi, ispezioni e verifiche - prevede che il contribuente che dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso.

La stessa disposizione si occupa di regolare anche l'eventualità nella quale, a causa del comportamento di contribuente e terzo, l'amministrazione non riesca a portare a termine le ricerche.

I casi ipotizzati e risolti in modo espresso sono tre:

- a) il contribuente non esibisce l'attestazione;
- b) il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso;
- c) il soggetto che l'ha rilasciata non esibisce in tutto o in parte le scritture.

Ebbene, a tutti i casi sopra elencati, la legge prescrive che si applicano le disposizioni del quinto comma dell'art. 52. Non possono sottacersi alcune brevi considerazioni in merito.

Mentre il comportamento del contribuente che non esibisce l'attestazione del soggetto terzo, contemplato alla lettera a), non desta particolari perplessità in quanto si tratta di una situazione assimilabile al rifiuto, *intenzionale e consapevole*, del contribuente stesso, le ipotesi residuali sembrerebbero illustrare, almeno la seconda, un comportamento intenzionale e consapevole del soggetto terzo.

Ci si potrebbe chiedere innanzitutto se la disposizione trovi applicazione in qualsiasi evenienza o esclusivamente qualora, in qualche modo, il comportamento del terzo sia suffragato o influenzato da direttive impartite a monte dal contribuente stesso. In tal caso il terzo agirebbe di riflesso, ponendo in essere una condotta *ordinata* dal contribuente ed indirettamente ascrivibile allo stesso.

Ma se l'opporci all'accesso o il non esibire discendesse meramente dal terzo? In questi casi l'effetto preclusivo si verificherebbe per il solo fatto di aver consegnato in custodia i documenti ad un soggetto rivelatosi non collaborativo con il fisco⁹³.

Letto in questa accezione, il disposto del comma 10 dell'art. 52 d.p.r. 633/1972, se paragonato al comma 5, potrebbe destare perplessità perché ascriverebbe l'effetto preclusivo ad una condotta slegata dal principio di responsabilità personale⁹⁴.

La disparità di trattamento sembrerebbe ancora più evidente a causa della mancanza di una disciplina analoga per le situazioni di mancata produzione a seguito di invito dei documenti richiesti al terzo⁹⁵.

6. Accertamento induttivo e preclusioni

L'art. 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28, aggiungendo la lettera d *bis*) al comma 2 dell'art. 39 del d.p.r. 600/1973⁹⁶, ha introdotto l'automatismo in base al quale l'amministrazione è autorizzata a procedere alla ricostruzione induttiva del reddito quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), stesso decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del d.p.r. 633/1972⁹⁷.

⁹³ Sulla qualità del terzo, nella circolare ministeriale n. 224 del 5 dicembre 2000, avente ad oggetto i compiti della SIAE in materia di Imposta sugli intrattenimenti ed Iva sugli spettacoli, la Direzione Centrale Accertamento del Ministero delle finanze, Dipartimento delle entrate, al par. 5 aveva sottolineato che «perché possa configurarsi il rifiuto di esibizione non basta che l'eventuale risposta negativa alla richiesta provenga da commessi, segretari o impiegati senza poteri di rappresentanza. Occorre, invece, che tale rifiuto sia manifestato o dal titolare o dal rappresentante legale del soggetto verificato o, quantomeno, dal direttore del locale».

⁹⁴ E' pur vero che, almeno nel caso degli ausiliari, l'effetto preclusivo potrebbe essere ritenuto in linea con la *ratio* sottesa alla disposizione civilistica dell'art. 1228 c.c., che prevede, per il debitore civilistico, che si avvale dell'operato di terzi, la responsabilità per i fatti dolosi o colposi di costoro.

⁹⁵ A meno di voler leggere nel disposto del comma 4 dell'art. 32 d.p.r. 600/1973 riferito ai documenti non prodotti e notizie non adottati l'individuazione aperta del soggetto attivo della condotta e non circoscrivibile al solo contribuente.

⁹⁶ Sulla necessità che la mancata risposta del contribuente legittimi *di per se sola* il ricorso all'accertamento induttivo *esclusivamente* a partire dalla modifica legislativa non vi sono rilevanti disaccordi in giurisprudenza: Cass., Sez. trib., ord., 11 maggio 2010, n. 11423; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2005, n. 16049.

⁹⁷ La possibilità del ricorso all'accertamento induttivo è stata recentemente potenziata con l'introduzione, ad opera dell'art. 23, comma 28, lettera c), del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 di un'ulteriore circostanza principalmente riferita alla mancata omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, poi così riformulata ad opera dell'art. 8, comma 4, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16: «d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una

Per quanto riguarda le omissioni in sede di controllo sul campo, tale possibilità è circoscritta al caso in cui, ex art. 39, comma 2, lett. c) del d.p.r. 600/1973, dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulti che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore. Sembrerebbe, quindi, che la facoltà sia limitata all'indisponibilità o sottrazione delle scritture lasciando da parte libri, atti e documenti.

Le considerazioni che potrebbero svolgersi in questo ambito sono molteplici e non consentono una trattazione esaustiva in questa sede. Solo l'analisi dei presupposti per procedere all'accertamento induttivo offrirebbe numerose suggestioni all'interprete. Delle tante, si vuole qui ricordare quella relativa al mero ritardo del contribuente nell'evadere inviti e questionari, di recente risolta dalla sezione tributaria della Corte di cassazione con sentenza 6 ottobre 2011, n. 20461: al negare cittadinanza nel caso di specie all'accertamento induttivo⁹⁸, la Corte è giunta dopo una disamina puntuale dei combinati disposti dell'art. 32 e 39 del d.p.r. 600/1973.

La pronuncia merita di essere segnalata perché fa buon governo del principio di ragionevolezza. La Corte, premettendo che le norme sulle preclusioni hanno individuato e graduato le conseguenze sanzionatorie in relazione alla gravità degli inadempimenti, osserva che non possono discendere le stesse conseguenze per il contribuente non adempiente e quello ritardatario. In particolare, considerato che nella fattispecie il termine assegnato al contribuente per adempiere integrava quello minimo atteso dalle norme, ossia 15 giorni (e tenuto conto, inoltre, che le precedenti richieste fatte al contribuente erano state regolarmente evase), la Corte conclude che il mero leggero ritardo non può equipararsi alle

differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione». La disposizione desta non poche perplessità quanto meno in riferimento all'«infedele indicazione» dei dati dello studio di settore. Ci si potrebbe chiedere infatti quali infedeltà provochino l'effetto di legittimare il ricorso all'induttivo ovvero se la disposizione vada considerata *tout court* in modo letterale o se sia possibile escludere dall'alea di applicazione dimenticanze o inesattezze meno gravi. L'attenzione va *in primis* a quei dati dello studio che non entrano a far parte dell'algoritmo di calcolo. Con maggior sofismo si potrebbe discutere della necessità che i dati infedeli per provocare la conseguenza sfavorevole debbano essere in grado di modificare il risultato atteso dagli studi in senso conveniente per il contribuente.

⁹⁸ E' il principio espresso dalla Corte con riferimento a una vicenda che trae origine da un'istanza di rimborso, alla quale segue da parte dell'amministrazione la richiesta di trasmissione di documenti - tra l'altro già in suo possesso - evasa dal contribuente con mancato rispetto del termine imposto di 15 giorni.

circostanze richieste dall'art. 39 d.p.r. 600/1973 e, pertanto, non può legittimare di per sé solo il ricorso all'accertamento induttivo.

Un'ultima annotazione riguarda un possibile parallelismo tra l'accertamento induttivo appena descritto e l'accertamento mediante studi di settore.

Come rilevato in dottrina⁹⁹, il legislatore con la riforma del 1973 aveva costruito un sistema di accertamenti nei confronti di imprenditori e professionisti fondamentalmente basato sulla contabilità. Nell'intento originario le infedeltà avrebbero dovuto rilevarsi o rettificando analiticamente le poste ai sensi del comma 1 dell'art. 39 del d.p.r. 600/1973 o, dopo aver prima rilevato le gravi irregolarità disciplinate al comma 2, attraverso il metodo induttivo. Ci si rese però conto che questo sistema duale non sarebbe stato in grado di far fronte alle esigenze materiali dei controlli e alla loro tempestività. Fiorirono pertanto strumenti alternativi, uno dei quali può essere considerato lo studio di settore.

Perché richiamare in questa sede questo metodo presuntivo? Che collegamento c'è tra studi di settore, preclusioni, contraddittorio e accertamento induttivo?

Gli studi di settore hanno a lungo interessato - e interessano tuttora - dottrina e giurisprudenza. Limitandosi a cenni di dimensione e approfondimento funzionale al presente lavoro, vanno rammentati alcuni principi, consacrati dalle pronunce della Suprema Corte di fine 2009¹⁰⁰, necessari al confronto:

- 1) gli studi di settore sono presunzioni semplici che possono fondare l'accertamento solo in esito al contraddittorio¹⁰¹ con il contribuente;

⁹⁹ Da ultimo, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 274 ss.

¹⁰⁰ Cass., Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638.

¹⁰¹ Il diritto al contraddittorio è un tema che negli ultimi anni ha visto impegnata più volte la giurisprudenza comunitaria e domestica. In particolare, la Corte di Giustizia della Comunità Europea, con la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropè, ha riconosciuto nel contraddittorio, quale espressione del più vasto diritto di difesa in fase pregiudiziale del contribuente inciso dal procedimento amministrativo (nella giurisprudenza interna si veda Cass., Sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229), un principio fondamentale comunitario che corrisponde al duplice interesse: privato, in quanto mezzo che realizza la tutela dei soggetti incisi, *in primis*, dal procedimento amministrativo e, in successione, dal relativo provvedimento e pubblico, in quanto strumento che assicura la legittimità dell'azione amministrativa (in dottrina, A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e accertamenti bancari: i principi costituzionali e comunitari*, *Rass. Trib.*, 2009, 4, 1211 ss.; ID., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale dell'ordinamento comunitario*, in *GT*, 2009, 3, 210 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, 580 ss.). Nello stesso senso si sono mosse alcune pronunce della Suprema Corte; *ex multis*, Cass., Sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, la quale, chiamando in causa il principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento, si è spinta ad affermare come il contraddittorio procedimentale amministrativo, anche se non espressamente previsto, sia necessario in materia tributaria specie nelle situazioni in cui si debbano applicare criteri elaborati per categorie di soggetti, con efficacia di presunzione semplice, a casi concreti. Di conseguenza,

2) di regola l'accertamento basato sulle risultanze degli studi ma emanato in assenza di contraddittorio con il contribuente non è legittimo;

3) l'accertamento basato solo sulle risultanze degli studi è legittimo quando il contribuente, ritualmente invitato al contraddittorio, non si sia presentato.

Le regole elaborate sopra sembrano sfavorire il contribuente che ha rifiutato il contraddittorio o non si è presentato permettendo all'amministrazione di emettere un accertamento induttivo *inaudita altera parte*.

Nasce un primo interrogativo: ciò equivale all'affermazione dell'esistenza di una preclusione anche in questa ipotesi? La risposta è negativa: la Corte ha solo stabilito che, in caso di omessa presentazione al contraddittorio, l'ufficio può emettere un avviso di accertamento fondato solo sugli studi e che esso, in questo caso, può ritenersi sufficientemente motivato. Ciò però non pregiudica la possibilità del contribuente di svolgere le proprie difese nel corso del giudizio, adducendo anche tutti gli argomenti che avrebbe potuto portare al contraddittorio.

Non solo; la Corte non si è fermata a stabilire cosa accade nel caso di omesso contraddittorio, ma ha disciplinato in maniera significativa, e per certi versi innovativa, l'eventualità che il contraddittorio si svolga. A tal riguardo, è stato infatti stabilito che l'esito del contraddittorio endoprocedimentale non può condizionare il contenuto del futuro ricorso e il contribuente può proporre ogni eccezione e prova ritenuta utile alla difesa senza essere vincolato da quelle sollevate nel corso del procedimento amministrativo.

Proprio da queste affermazioni può nascere un secondo dubbio interpretativo. Ci si potrebbe domandare se, in questo caso, la possibilità per il contribuente di svolgere liberamente le sue difese in giudizio, solennemente affermata dalla Corte, equivalga alla esclusione dell'eventuale effetto preclusivo di cui agli artt. 32, d.p.r. 600/1973 e 52, d.p.r. 633/1972, che fosse eventualmente maturato.

A tutta prima, il fatto di non essere il contribuente legato agli argomenti introdotti nel contraddittorio potrebbe parere una incondizionata remissione in termini.

Una prima possibile obiezione è che si tratterebbe di un falso problema poiché l'invito a definire l'anno di imposta sulla base dei risultati ottenuti con l'applicazione degli studi di

solo in caso di mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, sarebbe legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo.

settore formalmente non può essere assimilato a quello disciplinato dall'art. 32: non contiene richieste specifiche. Se, infatti, al contribuente viene richiesto di giustificare con ogni mezzo - purché plausibile ed adeguato - lo scostamento contestato, appare verosimile che non si sia in presenza di una richiesta dettagliata e specifica da parte dell'amministrazione, idonea a far scattare la preclusione. All'interno del contraddittorio degli studi è infatti il contribuente che *sceglie* quali elementi, documenti e notizie introdurre, mettendo l'amministrazione nelle condizioni di effettuare le proprie valutazioni sulla materia proposta.

Il quadro potrebbe cambiare, tuttavia, quando, a seguito dell'allegazione da parte del contribuente di un argomento, l'amministrazione formulasse una richiesta specifica alla quale il contribuente non prestasse seguito.

In questa eventualità, che non pare oggetto di specifica decisione della Corte, atteso che essa non si è occupata del caso particolare di invito al contraddittorio sugli studi associato a una richiesta *specificata* di materiale documentale, la soluzione corretta pare quella del verificarsi dell'effetto preclusivo. Essa si fonda sia su un argomento sistematico (la sua conformità ai principi di buona fede e collaborazione tra contribuente) che su un chiaro dato letterale (le norme sulle preclusioni non prevedono alcuna eccezione per il caso di contraddittorio sugli studi di settore).