

Verifica fiscale: la sanzione impropria tra Cassazione e Consulta

SINTESI OPERATIVA

Durante una verifica l'Agenzia delle Entrate deve indicare con precisione documenti richiesti, termine di risposta e conseguenze dell'omissione. La mancata consegna può impedirne l'uso nel processo, ma la Consulta ha limitato la preclusione ai documenti univocamente favorevoli al contribuente, in coerenza con difesa e diritto a non autoaccusarsi. La Cassazione ha confermato una lettura severa senza recepire pienamente il correttivo, lasciando aperto il contrasto tra controlli a tavolino e in loco. Occorre verificare richiesta, termini e valore probatorio.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Quando il fisco chiede documenti al contribuente, deve dirgli esattamente cosa vuole, entro quando, e cosa succede se non risponde. Sembra quasi ovvio, ma non lo è affatto. La Cassazione, con la sentenza n. 3498 dell'11 febbraio 2026, è tornata a fare chiarezza su un meccanismo che da anni divide dottrina e giurisprudenza: la cosiddetta sanzione impropria, cioè il divieto di usare in giudizio i documenti che il contribuente non ha consegnato durante la fase di verifica. Una regola severa, che la Corte Costituzionale – con la sentenza n. 137 depositata il 28 luglio 2025 – ha voluto spingere verso una lettura più equilibrata. Ma la Suprema Corte, su un punto cruciale, sembra non aver recepito del tutto il messaggio.

IN BREVE

Quando il fisco chiede documenti a un contribuente e questi non risponde, scatta la cosiddetta sanzione impropria: quei documenti non potranno essere usati a suo favore davanti al giudice. La Cassazione, con la sentenza n. 3498 dell'11 febbraio 2026, ha riaffermato questo meccanismo confermando che nella verifica a tavolino è sufficiente il semplice inadempimento nei termini per far scattare la preclusione processuale. Ma la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 137 depositata il 28 luglio 2025, ha segnato un punto di svolta: la preclusione va applicata in senso restrittivo, opera solo per i documenti con contenuto univocamente favorevole al contribuente, ed esclude quelli a contenuto misto. Su questo terreno, il dialogo tra Cassazione e Consulta rimane aperto – e ancora irrisolto.

IL FISCO DEVE ESSERE SPECIFICO: LA REGOLA DEI 15 GIORNI

Tutto nasce da un obbligo preciso dell'Amministrazione finanziaria. Prima di eccepire l'inutilizzabilità in giudizio di un documento, l'ufficio deve aver fatto la sua parte. Deve indicare in modo puntuale quali atti, fatti o notizie il contribuente è tenuto a fornire. Deve assegnare un termine congruo – non inferiore a 15 giorni – per la produzione. E deve avvertire espressamente che, in caso di mancata ottemperanza, quei documenti non potranno essere utilizzati a favore del contribuente davanti al giudice.

Il riferimento normativo è l'art. 32, comma 4, del DPR 600/73, che disciplina le cosiddette verifiche a tavolino, ossia quelle condotte tramite inviti e questionari senza accesso fisico ai locali del contribuente. Una norma analoga per le verifiche IVA tramite inviti e questionari è contenuta nell'ultimo comma dell'art. 51 del DPR 633/72, che richiama espressamente la disciplina dell'art. 32 DPR 600/73. Per le verifiche in loco – accessi e ispezioni – la preclusione è invece disci-

plinata dal comma 5 dell'art. 52 del DPR 633/72 (richiamato dall'art. 33 del DPR 600/73), che sanziona il rifiuto di esibire i documenti in sede di accesso.

IL CASO: UNA SRL, VARIAZIONI IN DIMINUZIONE E DOCUMENTI CONTESTATI

La vicenda che ha dato origine alla pronuncia riguarda una società a responsabilità limitata sottoposta ad accertamento ai fini IRES e IRAP. L'Agenzia delle Entrate aveva rilevato alcune incongruenze nella dichiarazione, con particolare riguardo a variazioni in diminuzione del reddito imponibile e del valore della produzione. Per giustificarle, veniva richiesto alla società di produrre qualsiasi documento utile a chiarire le discrepanze.

La società impugnava l'accertamento, ma il ricorso veniva respinto. In appello, invece, i giudici regionali accoglievano le doglianze della contribuente, almeno su questo specifico punto: l'ufficio non aveva rispettato le formalità previste dall'art. 32, comma 4, DPR 600/73. In pratica, non aveva indicato in modo sufficientemente dettagliato la documentazione richiesta e non aveva avvertito la società delle conseguenze processuali della mancata produzione. Quindi, la sanzione impropria non poteva scattare.

L'Agenzia ricorreva in Cassazione e otteneva ragione. Gli Ermellini hanno rilevato che, fin dall'avvio della verifica, l'ufficio aveva in realtà indicato puntualmente la tipologia di documentazione da produrre. Aveva ripetutamente avvertito della possibile inutilizzabilità in sede processuale. Aveva persino informato il contribuente delle conseguenze penali derivanti dall'esibizione di atti falsi. Tutto questo, secondo la Corte, era più che sufficiente a ritenere legittima la preclusione.

LA SANZIONE IMPROPRIA E IL DIRITTO DI NON ACCUSARSI

Qui si apre la questione più delicata, e più antica. La sanzione impropria tocca due interessi che si fronteggiano senza escludersi del tutto.

Da una parte, l'Amministrazione finanziaria esercita il proprio potere accertativo per ricostruire la reale capacità contributiva del soggetto verificato. È una funzione essenziale per il gettito fiscale e, in definitiva, per l'equità del sistema.

Dall'altra, il contribuente è chiamato a collaborare – con limiti ben precisi. Perché esiste un principio, costituzionalmente radicato nell'art. 24 Cost., che si riassume nel brocardo latino *nemo tenetur se detegere*: nessuno è tenuto ad accusare se stesso. Un principio che non appartiene solo al diritto penale, ma che si declina anche nel contesto tributario, come corollario del diritto di difesa.

La norma prevede anche alcune esimenti. L'art. 32, comma 5, DPR 600/73 esclude la preclusione per i documenti non prodotti per cause non imputabili al contribuente – a condizione che vengano allegati al ricorso introduttivo con specifica dichiarazione. Una tutela più ampia è poi prevista dall'art. 6, comma 4, della L. 112/2000 (Statuto del contribuente), così come aggiornato dal D.Lgs. 219/2023, che esclude la preclusione per documenti già in possesso dell'Amministrazione.

COSA HA DETTO DAVVERO LA CONSULTA: LA PRECLUSIONE OPERA SOLO PER I DOCUMENTI “UNIVOCAMENTE FAVOREVOLI”

Questo è il punto più innovativo della sentenza n. 137/2025, che l'articolato dibattito successivo ha ampiamente valorizzato. La Corte Costituzionale – pur dichiarando le questioni di legittimità inammissibili e formulando principi di interpretazione costituzionalmente orientata – ha chiarito in modo inequivoco che la preclusione probatoria dell'art. 32, comma 4, DPR 600/73 opera **esclusivamente** per gli elementi informativi che hanno un contenuto univocamente favorevole al contribuente: quelli che, se consegnati tempestivamente, avrebbero potuto impedire l'accertamento o ridurre la portata.

Devono invece essere esclusi dall'ambito applicativo della sanzione dell'inutilizzabilità quegli elementi informativi a contenuto cosiddetto “misto” – ovvero parzialmente suscettibili di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente. Un registro contabile che riporti sia annotazioni a favore sia annotazioni contra se non può essere colpito dalla preclusione nella sua interezza. Si tratta di un'interpretazione che introduce un elemento di proporzionalità significativo, limitando l'operatività della sanzione ai soli casi in cui il contribuente abbia deliberatamente trattenuto prove a sé favorevoli.



ASPETTO	CONTENUTO
Norma di riferimento (imposte dirette)	Art. 32, co. 4 e 5, DPR 600/73 – verifiche a tavolino tramite inviti e questionari
Norma di riferimento (IVA – tavolino)	Art. 51, ultimo comma, DPR 633/72 (che richiama l'art. 32 DPR 600/73)
Norma di riferimento (verifiche in loco)	Art. 52, co. 5, DPR 633/72 e art. 33 DPR 600/73 – rifiuto di esibizione in sede di accesso
Obbligo dell'ufficio	Indicazione specifica dei documenti richiesti; termine minimo di 15 giorni; avvertimento sulle conseguenze processuali
Quando scatta la preclusione	Mancata produzione del contribuente – per la Cassazione: inadempimento automatico nelle verifiche a tavolino; rifiuto volontario nelle verifiche in loco
Ambito della preclusione (C. Cost. 137/2025)	Solo documenti con contenuto <i>univocamente favorevole</i> al contribuente – esclusi quelli a contenuto misto o parzialmente contra se
Esimenti	Causa non imputabile al contribuente (art. 32, co. 5, DPR 600/73); documenti già in possesso dell'Agenzia (art. 6, co. 4, L. 212/2000 come mod. da D.Lgs. 219/2023); nemo tenetur se detegere

VERIFICA A TAVOLINO O IN LOCO: UNA DISTINZIONE CHE RESISTE

Il punto più critico della sentenza n. 3498/2026, e quello su cui i commentatori si concentrano, riguarda il disallineamento tra le due tipologie di verifica. La Cassazione ha richiamato un orientamento – definito espressamente «remoto» nella motivazione – per cui la semplice mancata risposta nei termini, nelle verifiche a tavolino, determina automaticamente l'inutilizzabilità. Nelle verifiche in loco, invece, la preclusione scatterebbe solo in presenza di un vero e proprio rifiuto volontario.

Questo approccio differenziato ha una storia lunga. Lo sostenevano, tra le altre, le sentenze n. 16757/2021, n. 27069/2016 e n. 7011/2018. Ma è proprio qui che la Consulta è intervenuta, e non in modo marginale.

Con la sentenza n. 137/2025, la Corte Costituzionale – pur non dichiarando incostituzionale il comma 4 dell'art. 32 – ha chiaramente indicato che la sanzione impropria va letta in senso restrittivo, perché è una misura fortemente penalizzante per il contribuente. Ha richiamato i precedenti della Cassazione che avevano avviato un avvicinamento interpretativo tra le due fattispecie, sanzionando esclusivamente le ipotesi dolose. In pratica, la preclusione processuale dovrebbe derivare solo da un diniego cosciente e volontario del contribuente, non da un semplice ritardo o inadempimento non intenzionale.

IL NODO IRRISOLTO: QUANDO LA CASSAZIONE NON SEGUE LA CONSULTA

La sentenza in commento, su questo versante, sembra muoversi in controtendenza. Applica l'orientamento più rigido – quello dell'inadempimento automatico come causa di preclusione – per le verifiche a tavolino, riproponendo così la distinzione che la Corte Costituzionale sembrava voler superare.

Si tratta di un disallineamento che, nella pratica, ha conseguenze concrete. Immaginiamo un piccolo imprenditore che riceve un questionario dall'Agenzia delle Entrate. Non risponde nei termini – magari per un disguido, un cambio di commercialista, o semplicemente perché non ha compreso la portata della richiesta. Secondo la lettura più restrittiva ora applicata dalla Cassazione, quei documenti non potranno essere usati a suo favore nel successivo giudizio, anche se la sua omissione non era intenzionale.

Nella prassi, questo genera un effetto asimmetrico: la sanzione colpisce situazioni oggettivamente diverse con la stessa durezza, indipendentemente dall'elemento soggettivo.

I UN ALLINEAMENTO NECESSARIO, ANCORA ATTESO

Resta l'auspicio che la Suprema Corte recepisca definitivamente l'impostazione della Corte Costituzionale, allineando il trattamento delle due tipologie di verifica sul piano dell'elemento volontaristico. Non sembra ragionevole – e la Consulta lo ha detto senza ambiguità – che norme che si distinguono solo per la modalità di accertamento producano conseguenze così diverse sul piano processuale.

Il principio di fondo è semplice: la preclusione processuale è una misura grave, che incide sul diritto di difesa. Per questo va applicata con cautela, riservando l'effetto sanzionatorio ai casi in cui il contribuente abbia davvero scelto, consapevolmente, di non collaborare.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (11/03/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Ventican

STUDIO PIZZANO 4