

Le cause di esonero riguardanti il segreto professionale ed il principio di non autoincriminazione: il difficile bilanciamento per non paralizzare la DAC6 (*)

The exemption causes regarding professional secrecy and the principle of non-self-incrimination: the difficult balance in order not to paralyze DAC6

di Andrea Ballancin - 30 novembre 2021

Abstract

Il presente contributo analizza le cause di esonero rappresentate dal segreto professionale e dal principio di non autoincriminazione, in relazione allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, previste dall'art. 3, commi 4, 5 e 9, D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, in attuazione della Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 (c.d. DAC 6). Indagando la detta disciplina alla luce dei principi elaborati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, parrebbe che la stessa possa essere oggetto di alcune osservazioni critiche in relazione ad ambedue le esenzioni, mosse da un dubbio di compatibilità rispetto al quadro delineato dai principi sovranazionali che governano le rispettive materie.

Parole chiave: DAC 6, segreto professionale, Stati membri, privilegio contro l'autoincriminazione, CEDU, CGUE, Carta di Nizza

Abstract

This paper analyzes the grounds of exemption represented by professional privilege and the privilege against self-incrimination, in relation to the automatic exchange of information duty falling on the intermediaries and taxpayers, provided for by Article 3, paragraphs 4, 5 and 9, of the Legislative Decree 30 July 2020, No. 100, that has implemented in Italy the Council Directive (EU) 2018/822, of 25 May 2018 (DAC 6). By investigating the discipline in the light of the case law of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union, it appears that both exemptions might trigger, for various reasons, critical observations

Keywords: DAC 6, professional privilege, Member States, privilege against self-incrimination, ECHR, CJEU

(*) Il saggio è parte del numero speciale e monografico 2-bis/2021 di questa Rivista, a cura di ARGINELLI P., che sarà pubblicato col titolo "Il recepimento della "DAC6" nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina".

SOMMARIO: 1. Premessa. - **2.** Il segreto professionale degli “intermediari” in Italia. - **2.1.** Breve rassegna delle soluzioni accolte da alcuni Stati membri. - **3.** *Nemo tenetur se detegere.*

1. Con l’introduzione della DAC 6, l’obbligo di comunicazione – prodromico allo di scambio automatico di informazioni – imposto in capo agli intermediari e ai contribuenti induce ad interrogarsi su possibili profili di contrasto di tale disciplina con alcuni dei diritti storicamente concessi ai professionisti nell’assistenza dei loro clienti (segreto professionale) e agli stessi contribuenti (privilegio contro l’autoincriminazione).

La disciplina dedicata all’esonero è stata allestita, nell’ordinamento italiano, dagli artt. 3 e 4, D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100. Per quanto attiene all’intermediario, quest’ultimo è sollevato dall’obbligo di comunicazione qualora: i) la comunicazione che egli avrebbe dovuto compiere sia stata già adempiuta da un altro intermediario (art. 3, comma 3); ii) gli elementi oggetto di comunicazione siano coperti dal segreto professionale, allorché le informazioni detenute derivino dall’espletamento dell’incarico, sia in ambito giudiziale (“*dell’espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza*”) che extragiudiziale (“*esame della posizione giuridica del cliente*”) (art. 3, comma 4); iii) dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale (art. 3, comma 5). Il contribuente pertinente è esonerato nei casi in cui: i) l’espletamento della comunicazione determini un rischio di autoincriminazione; ii) detta comunicazione sia stata già notificata dall’intermediario o da altro contribuente pertinente. Di poi l’art. 4 del medesimo decreto esonera dall’adempimento l’intermediario/contribuente che provi l’avvenuta comunicazione delle medesime informazioni alle competenti Autorità di altro Stato membro.

Nel prosieguo si intende analizzare le specifiche cause di esonero rappresentate dal segreto professionale e dal privilegio contro l’autoincriminazione, valutando la disciplina di recepimento della DAC6 rispetto a quanto ivi richiesto ed alle scelte operate da altri Stati membri, nonché alla luce delle più recenti indicazioni delle Alte Corti sovranazionali in materia.

2. In relazione al segreto professionale, la Direttiva prevede una disciplina tutt’altro che stringente, consentendo agli Stati membri di modulare tale causa di esonero in conformità alla propria normativa interna. La Direttiva in parola prevede, infatti, che “*ciascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all’esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica quando l’obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro*” (Direttiva UE 2018/822, art. 8-bis-ter, par. 5). È, quindi, preservato un ampio margine di discrezionalità per gli Stati, anche in considerazione della mancata elaborazione di una nozione unitaria del segreto professionale a livello europeo, di per sé incompatibile con le diverse tradizioni normative degli Stati membri

(sul punto sia consentito rinviare a BALLANCIN A. - CANNAS F., *The 'DAC6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review* 2020, vol. 29, n. 3, 121). Ciò determina l'insorgere di sensibili differenze tra le normative degli Stati membri, che possono determinare fenomeni di "dumping" favoriti dal riconoscimento, da parte di alcuni ordinamenti, di cause di esonero più generose.

Nell'ordinamento italiano la normativa europea è stata, come detto, recepita dall'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 100/2020, il quale, testualmente, esonera l'intermediario dall'obbligo di comunicazione per le informazioni che riceve dal proprio cliente o che ottiene riguardo allo stesso in occasione dell'"esame della sua posizione giuridica" ovvero dell'"espletamento dei compiti di difesa o rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento", ivi compresa l'attività di consulenza resa sull'opportunità o meno di coltivare il procedimento.

Anzitutto, preme segnalare l'assenza, nella normativa interna di recepimento, di un esplicito riferimento al segreto professionale che, testualmente evocato nella Direttiva, non ha ricevuto pari accredito in quella domestica. In particolare, nel trasporre la disciplina nell'ordinamento interno, il legislatore si è limitato a riprodurre pedissequamente nel decreto di recepimento l'esatta formulazione dell'esonero prevista nella Direttiva antiriciclaggio, senza, di contro, "sfruttare" la più ampia discrezionalità lasciata agli Stati membri dalla formulazione della normativa qui di stretto interesse. La Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015 (Direttiva AML - *Anti Money Laundering*), all'art. 34, par. 2, prevede, infatti, una siffatta clausola di esonero per le informazioni che i professionisti "ricevono o ottengono sul cliente, nel corso dell'esame della sua posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento giudiziario o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento, a prescindere dal fatto che le informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso". In tale materia, la normativa unionale si appalesa, quindi, puntuale e stringente, non potendo la disciplina interna di recepimento recata dal D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, all'art. 35, comma 5, che essere di analogo tenore, esonerando i professionisti dagli obblighi di segnalazione per le informazioni ricevute nell'"esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso".

Emerge chiara la meccanica riproposizione, nel contesto qui di interesse, della formulazione della normativa antiriciclaggio, non avendo il legislatore colto l'opportunità di tessere, mediante un recepimento ragionato e profittando della

maggiore discrezionalità accordata, una normativa decisamente più confacente alla portata degli obblighi di *disclosure* imposti ai professionisti dalla DAC6.

Prima di meglio argomentare le conclusioni di insoddisfazione sulla disciplina anche mediante una breve analisi comparata, proseguendo nell'esame delle disposizioni domestiche, quanto all'ambito applicativo, anche al fine di evitare possibili frizioni con i principi sovranazionali, pare doversi escludere un'interpretazione restrittiva delle stesse che limiti il diritto all'esonero in esame all'attività di difesa/rappresentanza nei soli procedimenti giurisdizionali in essere, potendo il menzionato riferimento all'"*esame della posizione giuridica*" del cliente essere interpretato in senso ampio, ricomprendendo anche le informazioni ottenute nello svolgimento dell'attività di consulenza o assistenza prestata al di fuori del contesto giurisdizionale. Tale impostazione troverebbe conferma nella più recente prassi intervenuta in materia. Più in particolare, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 2/E/2021, recependo le indicazioni fornite dalle parti pubbliche e private in sede di consultazione, a modifica della bozza originaria, ha distinto l'ipotesi delle informazioni ottenute nel corso dell'esame della posizione giudica del cliente da quella dell'espletamento dell'attività di difesa/assistenza in procedimenti giurisdizionali, conferendo, quindi, (anche graficamente) autonomia alle diverse ipotesi, evidentemente ritenute distinte e non coestensive.

Ovviamente la portata applicativa del segreto professionale non deve essere tale da privare di contenuto l'obbligo di comunicazione.

Al fine di delineare un ipotetico punto di equilibrio tra l'onere di notifica ai sensi della DAC6 e la causa di esonero in questione soccorrono le indicazioni – anche di recente – offerte dalla Corte di Strasburgo in punto di diritto alla riservatezza di cui all'art. 8 della CEDU. In particolare, nella sentenza 17 dicembre 2020, *Saber c. Norvegia*, è stato riaffermato che la comunicazione confidenziale con un avvocato rientra nella nozione ampia di "*vita privata*" ai sensi del par. 1 del citato art. 8 della Convenzione (il sintagma "*vita privata*" è un termine esteso e non suscettibile di una definizione esaustiva, cfr. Corte EDU, sentenza 16 dicembre 1992, *Niemietz c. Germania*, § 29; Corte EDU, sentenza 2 settembre 2010, *Uzun c. Germania*, par. 43, 2010). Ne consegue, pertanto, che sia nell'ambito dell'assistenza nelle controversie civili o penali, ma, più in generale, anche nello svolgimento della consulenza legale, i clienti possono ragionevolmente aspettarsi che la loro comunicazione con il consulente rimanga riservata (cfr. Corte EDU, sentenza 12 dicembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa Nova c. Portogallo*). Tuttavia, come precisato dalla Corte, tale diritto non ha carattere assoluto, potendo gli Stati prevedere limitazioni, "*necessarie in una società democratica*" e proporzionate agli scopi perseguiti (art. 8, par. 2, CEDU). In merito la Corte ha rilevato che interferenze nel rapporto tra cliente e professionista possono essere ammesse solo in circostanze eccezionali, come, ad esempio, al fine di prevenire la commissione di gravi reati.

Declinando tali indicazioni in ambito fiscale e tentando di delineare un'interpretazione delle previsioni interne di recepimento della DAC6 rispettosa dei principi primi ed al contempo idonea a restituire coerenza all'intero impianto della disciplina, ci si

potrebbe chiedere se la causa di esonero in esame possa essere fondatamente opposta nelle sole fattispecie ove il meccanismo non abbia riverberi di carattere penale, anche in considerazione delle diverse finalità ed interessi protetti rispetto alla normativa anti-riciclaggio (su quest'ultimo profilo, cfr. ČIČIN-ŠAIN N., *New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?*, in *World Tax Journal*, 2019, vol. 11, n. 1, 94 ss.).

Permangono, in ogni caso, come sopra accennato, le criticità correlate agli ampi margini di manovra accordati agli Stati Membri nel trasporre, sotto il profilo in esame, la DAC6: mentre, come evidenziato, la Direttiva AML, adottando una formulazione specifica e autosufficiente, ha determinato una certa uniformità tra le diverse legislazioni degli Stati membri, la DAC6 è foriera di creare sensibili difformità tra i diversi ordinamenti, potendo determinare fenomeni di distorsione dovuti a logiche di opportunità dei singoli contribuenti, ben più incentivati a incaricare un professionista stabilito in uno Stato in cui l'esonero professionale gioca un ruolo maggiormente significativo. Senza considerare gli esiti distonici che si potrebbero verificare nel caso di coinvolgimento di plurimi intermediari operanti in differenti Paesi, potendo un medesimo meccanismo, non segnalato in uno Stato, esserlo in altro, con conseguente caducazione, nella sostanza, degli effetti della causa di esonero legittimamente azionata nel primo Stato.

Ed ancora, la disciplina potrebbe essere altresì foriera di discriminazioni tra gli stessi intermediari in funzione dell'appartenenza ad uno specifico ordine professionale, in quanto, in molti Stati, l'esonero è previsto unicamente per gli avvocati, con esclusione dei c.d. *in-house lawyers* e delle altre categorie professionali.

Una rapida rassegna delle soluzioni accolte dai vari Stati membri conferma quanto testé affermato in ordine alle sensibili divergenze tra le discipline nazionali (per un'analisi comparata, cfr., *amplius*, RESENIK K., *The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 12, 527 ss.).

2.1. La Francia ha recepito la DAC6 attraverso l'*Ordonnance* del 21 ottobre 2019, n. 2019-1068, il cui art. 1, comma 5, inserisce un quarto comma nell'art. 1649 AE del *Code général des impôts*, richiedendo all'intermediario soggetto all'obbligo di notifica di sottoscrivere un accordo con il contribuente pertinente al fine di divulgare le informazioni coperte dal segreto professionale. In mancanza di tale accordo l'intermediario comunica a qualsiasi altro intermediario l'obbligo di segnalazione che gli incombe. Allorché manchi il coinvolgimento di altro intermediario, l'obbligo di segnalazione del meccanismo transfrontaliero transita sul contribuente, notiziato, se del caso, di tutte le informazioni necessarie per adempiere al proprio obbligo di comunicazione.

Sotto il profilo soggettivo, la disciplina francese estende l'esonero del segreto, a determinate circostanze, anche agli istituti finanziari (cfr. CASI - EBERHARD E. - CHEN X. - ORLIC M. - SPENGHEL C., *One Directive, Several Transpositions: a Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, in *World Tax Journal*, 2021, vol.

13, n. 1, 12), nonché ai professionisti prescindendo dall'iscrizione ad un ordine forense.

Nel diritto tributario belga il segreto professionale può essere invocato solo qualora il contribuente sia rappresentato o difeso dinanzi alle Autorità giudiziarie o nei casi in cui la sua posizione giuridica sia il frutto dell'attività svolta dallo stesso intermediario, ricomprendendo, quanto all'ambito soggettivo, qualsivoglia professionista (e non solo gli avvocati). In tal caso, l'obbligo di segnalazione cade sugli altri intermediari coinvolti, in assenza dei quali, l'onere di comunicazione incombe sul contribuente (art. 326/7, par. 1 del BITC). Ad ogni modo, il contribuente potrà rinunciare affinché i suoi dati siano coperti dal segreto professionale, consentendo all'intermediario di adempiere al proprio obbligo di dichiarazione (art. 326/7, par. 2 del BITC). La limitazione prevista all'operatività della causa di esonero nell'ipotesi in cui il meccanismo sia determinato dall'apporto dell'intermediario (oltreché nei casi di rappresentanza o difesa giudiziale) pone una serie di riflessioni in ordine alla natura e grado di significatività del coinvolgimento del professionista. Ancora, secondo il memorandum esplicativo alla legge di attuazione belga, le previsioni sul segreto professionale non si applicherebbero allorché l'intermediario consigli attivamente l'implementazione di un meccanismo transfrontaliero aggressivo, ciò che ha condotto la dottrina a interrogarsi se questa interpretazione restrittiva del segreto professionale possa esser validata dalla Corte Costituzionale belga (cfr. PHILIPPE D.E. - YÜKSEL E., *Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC6 in Belgium*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 4, 127). Nell'ordinamento tedesco, alla sezione 138f dell'*Abgabenordnung*, è previsto che nel caso in cui l'intermediario invochi il segreto professionale, il contribuente per il quale rileva il meccanismo transfrontaliero sarà obbligato a fornire le informazioni rilevanti (cfr. DIETRICH M., *Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 2/3, 64 ss.). Precipuamente, l'obbligo di comunicazione in merito a determinati dati personali del meccanismo transfrontaliero incombe anche sul contribuente, a condizione che: i) l'intermediario abbia informato il contribuente della possibilità di poterlo "liberare" dal segreto professionale; ii) nonostante ciò, il contribuente non abbia esonerato l'intermediario dall'obbligo di riservatezza; iii) e l'intermediario abbia immediatamente trasmesso al contribuente pertinente i dati in suo possesso al momento dell'attuazione del meccanismo. Per completezza, si segnala che la disciplina tedesca non prevede una fattispecie di esonero, per così dire, "integrale", atteso che l'intermediario che invoca il segreto professionale dovrà comunque comunicare alcune informazioni non specificatamente relative al contribuente. Anche in tal caso, sotto il profilo soggettivo, è accolta una nozione ampia di intermediario, non limitata ai soli esercenti professioni legali.

La disciplina portoghese di esonero per gli intermediari è peculiare. Nel caso in cui l'intermediario sia vincolato dal segreto professionale o da un obbligo di riservatezza ai sensi di un accordo con il contribuente, deve notificare a quest'ultimo la necessità di ottemperare alla comunicazione delle informazioni all'Autorità competente. Tuttavia, qualora il contribuente di poi non effettui la comunicazione, l'obbligo

tornerà nuovamente in capo all'intermediario. La normativa portoghese si appalesa, quindi, fortemente restrittiva in quanto l'onere di notifica finisce, di fatto, per prevalere sul segreto professionale. La causa di esonero, peraltro invocabile dai soli avvocati rileva, infatti, solo su un piano meramente procedurale (cfr. OCHÔA J., *Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6*, in *European Taxation*, 2021, vol. 61, n. 1, 6 e 7).

Quanto, infine, alla disciplina lussemburghese, la *legge del 25 marzo 2020*, “*relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*”, all'art. 3, prevede che gli intermediari esercenti professioni legali (art. 35, *Loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat*), gli esperti contabili (art. 6, comma 1, *Loi du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable*) e i revisori legali (art. 28, comma 1, *Loi du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit portant*) non sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero di cui sono a conoscenza ovvero “titolari”. Il secondo comma della norma in parola afferma, poi, che il segreto non è invocabile per gli intermediari che agiscono al di fuori della loro professione (cfr. POLONSKA T., *Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2020, vol. 27, n. 5, 393 ss.).

Le diverse legislazioni degli Stati membri pressoché concordemente prevedono lo spostamento dell'obbligo di comunicazione in capo al contribuente, qualora l'intermediario, o gli altri intermediari eventualmente coinvolti, invocano il segreto professionale (in tal senso già disponeva l'art. 8-bis-ter, par. 6, della stessa DAC6). Di contro, si rilevano numerose differenze in ordine alla qualità dei dati coperti dal segreto professionale e ai soggetti legittimati a invocarlo, discrasie come detto potenzialmente foriere di distorsioni (cfr. CASI - EBERHARD E. - CHEN X. - ORLIC M. - SPENGHEL C., *One Directive, Several Transpositions: a Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, cit.).

3. La DAC6 non ha espressamente previsto, tra le cause di esonero, la possibile autoincriminazione dell'intermediario o del contribuente. In ambito OCSE, le raccomandazioni contenute nell'Action 12, del *Beps Project*, in tema di *Mandatory Disclosure Rules*, evidenziano come tendenzialmente le comunicazioni del tipo di quelle previste dalla DAC6 siano inidonee a configurare una responsabilità penale del soggetto obbligato [OECD/G20, *Mandatory Disclosure Rules - Action 12: Final Report* (OECD 2015), par. 179].

Di ciò, tuttavia, si dubita e, com'è stato efficacemente affermato in dottrina (BAKER P. - PISTONE P. - WEFER C.E., *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights: The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*, IBFD, 2020, 67), il principio in esame dovrebbe essere ritenuto operante in tutte le ipotesi di verifica fiscale, nonché in ogni altra azione finalizzata all'accertamento fiscale, ivi comprese quelle di natura propedeutica (cfr. WEFER C.E., *Mandatory disclosure rules and Taxpayer's Rights: Where do we stand?*, in *Intl. Tax Study*, vol. 4, n. 1, 11).

Deve, peraltro, riconoscersi che in ambito unionale il principio del *nemo tenetur se detegere* ha carattere generale ed immanente. In tali termini si è espressa, da ultimo, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, (Grande Sezione), nella sentenza del 2 febbraio 2021, causa C-481/19, sull'esistenza di un diritto al silenzio nell'ambito dei procedimenti Consob per abuso di mercato (cfr. SEPE E.A., *Per la Corte UE non è sanzionabile il rifiuto di collaborazione con l'Ufficio, in il fisco*, 2021, 10, 907 ss.). Tale pronuncia, che, peraltro, ha interessato la normativa italiana, parrebbe poter avere rilevanti riverberi anche ai fini tributari, come del resto è avvenuto in relazione alla sentenza *Grande Stevens*. Nella fattispecie sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia da parte della Consulta, in esito al procedimento amministrativo per l'illecito di abuso di informazioni privilegiate, era stata irrogata, ai sensi dell'art. 187-*quinquiesdecies* T.U.F., ad una persona fisica un'ingente sanzione pecuniaria per non avere risposto alle domande della Consob su operazioni finanziarie sospette da essa compiute. L'interessato aveva impugnato la sanzione, sostenendo di aver esercitato il diritto a non rispondere a domande da cui sarebbe potuta emergere la propria responsabilità tutelato dall'art. 24 Cost. e art. 6 CEDU.

Peraltro, facendo un passo indietro, già nel suo rinvio pregiudiziale al Giudice Europeo, la Corte Costituzionale, investita di decidere della compatibilità dell'art. 187-*quinquiesdecies*, T.U.F., con la Carta fondamentale, da parte della Suprema Corte di Cassazione, aveva precisato che il diritto al silenzio, funzionale a garantire un processo equo ai sensi dell'art. 6 della Convenzione, non può essere confinato al solo procedimento penale, ove è specificatamente disciplinato. Tale diritto, dacché corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa di cui all'art. 24, comma 2, Cost., ha carattere sostanziale, applicandosi, dunque, anche nel procedimento amministrativo. Nelle ipotesi, infatti, in cui l'eventuale sanzione irrogabile (ancorché formalmente amministrativa) abbia carattere punitivo deve darsi applicazione ai noti criteri Engel (cfr. Corte EDU, Plenaria, 8 giugno 1976, *Engel and Others v. the Netherland*: e, segnatamente, par. 81 e par. 82), con la conseguente estensione di tutte le garanzie poste a presidio del giusto processo (BONZANO C., *Nemo tenetur se detegere e procedimento amministrativo: per la Consulta, la sanzione "punitiva" impone il due process of law*, in *Proc. pen. e giust.*, 2019, 6, 1448 ss.).

Ebbene, sulla scia delle argomentazioni fornite dal Giudice delle Leggi, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha statuito che, tra le garanzie che discendono dagli artt. 47, par. 1, e 48 della Carta di Nizza, figura il diritto al silenzio, che osta affinché un soggetto sia sanzionato a seguito del rifiuto a fornire all'Autorità competente risposte che potrebbero far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative a carattere penale (par. 45). Tale diritto può essere invocato unicamente dalle persone fisiche e non può essere opposto per giustificare qualsiasi ipotesi di omessa collaborazione della persona interessata, come ad esempio il rifiuto di presentarsi a un'audizione o il compimento di manovre dilatorie finalizzate a posticipare lo svolgimento dell'audizione stessa, che non possono ritenersi coperte dal diritto al silenzio.

Infine, all'epilogo della rappresentata vicenda giurisprudenziale, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 84, del 30 aprile 2021, ha fatto applicazione dei suddetti principi, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 187-*quinquiesdecies*, nella parte in cui irroga una sanzione amministrativa alla persona fisica che si rifiuta di fornire informazioni alla Consob, dalle quali possa scaturirne una sua responsabilità (cfr. SEPE E.A., *La Consulta riconosce per la prima volta il "diritto al silenzio" nel procedimento amministrativo, in il fisco*, 2021, 22, 2113 ss.). La consacrazione del diritto al silenzio nel procedimento amministrativo sembrerebbe così perfezionata.

Il principio di diritto enunciato in ambito europeo, e correttamente applicato dalla Consulta, si presenta, quindi, ad ampio spettro, laddove, come accennato, nell'ordinamento interno la causa di esonero in esame risulta circoscritta alle sole fattispecie aventi rilevanza penale. L'art. 3, commi 5 e 9, D.Lgs. n. 100/2020, infatti, dispone che l'intermediario e il contribuente sono esonerati dall'obbligo di comunicare meccanismi transfrontalieri soggetti a notifica nei casi in cui possa emergere la (sola) responsabilità penale.

Ora, un'interpretazione della citata disposizione domestica conforme ai principi emersi in sede europea, dovrebbe accordare al sintagma "responsabilità penale" una *vis expansiva* tale da ricomprendere anche le ipotesi in cui le informazioni soggette all'obbligo di comunicazione possano comportare l'applicazione di una sanzione amministrativa avente valore punitivo o parapenale, come nel caso di irrogazione della gravosa applicazione delle sanzioni amministrative in ambito tributario.

Senonché una siffatta estensione della causa di esonero, parimenti a quanto evidenziato in relazione a quella sul segreto professionale, pur se maggiormente aderente ai principi primi, si risolverebbe in un significativo depotenziamento della DAC6 che rimarrebbe, in molti casi, di fatto inattuata. È proprio nella perimetrazione delle cause di esonero che emerge la difficoltà, connaturale alla disciplina della DAC6, di contemperare i diversi e contrapposti interessi in gioco: l'avvertita esigenza di porre specifici presidi a tutela dei principi, di storica memoria, del segreto professionale e del privilegio contro l'autoincriminazione rischia di entrare in cortocircuito con l'impianto stesso della disciplina, che si fonda su un onere, non propriamente fisiologico, di comunicazione posto in capo al medesimo intermediario/contribuente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAŞARAN YAVAŞLAR F. - HEY J., *Tax Transparency*, IBFD, 2019

BALLANCIN A. - CANNAS F., *The 'DAC 6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review* 2020, vol. 29, n. 3, 117 ss.

BALLANCIN A. - COSTA C., *La corsa all'early enforcement in materia fiscale genera autogol: riflessioni critiche sulla DAC6*, in *Novità Fiscali - SUPSI*, 2021, 7, 394 ss.

- BAKER P. - PISTONE P. - WEFTE C.E., *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights: The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*, IBFD, 2020
- BONZANO C., *Nemo tenetur se detegere e procedimento amministrativo: per la Consulta, la sanzione "punitiva" impone il due process of law*, in *Proc. pen e giust.*, 2019, 6, 1448 ss.
- CASI - EBERHARD E. - CHEN X. - ORLIC M. - SPENGHEL C., *One Directive, Several Transpositions: a Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, in *World Tax Journal*, 2021, vol. 13, n. 1, 1 ss.
- ČIČIN-ŠAIN N., *New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another "Bite" into the Rights of the Taxpayer?*, in *World Tax Journal*, 2019, vol. 11, n. 1, 78 ss.
- DIETRICH M., *Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 2/3, 64 ss.
- DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in *Riv. Tax News*, 2018, 1
- MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 993 ss.
- OCHÔA J., *Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6*, in *European Taxation*, 2021, vol. 61, n. 1, 6 ss.
- PHILIPPE D.E. - YÜKSEL E., *Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 4, 127 ss.
- POLONSKA T., *Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2020, vol. 27, n. 5, 393.
- RESENIK K., *The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, n. 12, 527 ss.
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. trib.*, 2019, 112 ss.
- SEPE E.A., *La Consulta riconosce per la prima volta il "diritto al silenzio" nel procedimento amministrativo*, in *il fisco*, 2021, 22, 2113 ss.
- SEPE E.A., *Per la Corte UE non è sanzionabile il rifiuto di collaborazione con l'Ufficio*, in *il fisco*, n. 10, 2021, 10, 907 ss.
- SERRAT ROMANI M., *The principle of proportionality of taxpayers rights in connection with automatic exchange of information*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, 3, 785 ss.
- VAN HEESWIJCK L., *DAC6: het einde van het beroepsgeheim in fiscale zaken?*, T.F.R. 560, 2019, 377 ss.
- WEFFE C.E., *Mandatory disclosure rules and Taxpayer's Rights: Where do we stand?*, in *Intl. Tax Study*, vol. 4, n. 1