

I primi echi del diritto al silenzio in materia fiscale. La Corte di Cassazione riconosce in via di principio il *nemo tenetur se detegere* nei procedimenti tributari

First echoes of the right to silence in tax matters. The Court of Cassation recognizes the principle of “nemo tenetur se detegere” in tax proceedings

di Antonio Marinello - 28 aprile 2022

Abstract

Al culmine di un percorso giurisprudenziale che ha coinvolto dapprima la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e successivamente, nel 2021, la Corte di Giustizia e la nostra Corte Costituzionale, si sono aperte le porte per il pieno riconoscimento del diritto al silenzio anche nei procedimenti amministrativi suscettibili di sfociare nell’irrogazione di sanzioni di natura punitiva. Da ultimo, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha riconosciuto che, almeno in via di principio, il *nemo tenetur se detegere* trova applicazione anche nei procedimenti tributari che prevedono l’irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali.

Parole chiave: diritto al silenzio, procedimenti tributari, obblighi di collaborazione, sanzioni di carattere afflittivo

Abstract

At the peak of a jurisprudential path that involved first the European Court of Human Rights and then, in 2021, the European Court of Justice and our Constitutional Court, the door has been opened to the recognition of the right to silence even in administrative procedures that could lead to the imposition of punitive sanctions. Finally, the Tax Section of the Court of Cassation has acknowledged that, at least in principle, nemo tenetur se detegere is also applicable in tax proceedings involving the imposition of substantially criminal sanctions.

Keywords: right to silence, tax proceedings, tax compliance, penalties of an afflictive nature

SOMMARIO: **1.** La sentenza della Corte di Cassazione, sez. V., 1° marzo 2022, n. 6: considerazioni introduttive. - **2.** Il rilievo costituzionale del diritto al silenzio come espressione del diritto di difesa e la sua dimensione sovranazionale. - **3.** Obblighi di collaborazione e diritto al silenzio nel quadro della partecipazione del contribuente al procedimento tributario. - **4.** Diritto al silenzio e conseguenze sanzionatorie per la mancata collaborazione del contribuente nella fase istruttoria. - **5.** Considerazioni conclusive sul diritto al silenzio nei procedimenti tributari.

1. Il diritto al silenzio, come espressione del diritto di difesa, deve essere riconosciuto anche nei procedimenti tributari che prevedano l'irrogazione di sanzioni "sostanzialmente penali" a carico del contribuente non collaborativo.

È quanto affermato - a quanto consta, per la prima volta - dalla Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza 1° marzo 2022, n. 6786, nonostante il fatto che nel caso di specie la richiesta del contribuente sia stata nei fatti rigettata, in quanto il soggetto destinatario dell'accertamento (una società di capitali) era diverso dal soggetto che avrebbe potuto avvalersi dello *ius tacendi* (il rappresentante legale dell'ente).

All'origine dei fatti di causa, nel corso di un accesso condotto dall'Amministrazione finanziaria presso una s.p.a., il legale rappresentante della medesima aveva sostanzialmente ammesso di essere consapevole che una diversa società (in questo caso una s.a.s) era in realtà una "cartiera", di cui la prima si serviva esclusivamente "per la fatturazione".

Sulla consapevolezza della natura fittizia del soggetto emittente le fatture contestate, veniva dunque radicato l'accertamento in capo alla società di capitali, il cui ricorso veniva successivamente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Treviso. All'esito del giudizio di appello, la Commissione di secondo grado accoglieva parzialmente il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate ed avverso tale decisione la società contribuente proponeva infine ricorso per Cassazione, deducendo sette differenti motivi.

Tra questi, in particolare, la società evidenziava che all'atto della richiesta formulata dai funzionari fiscali di rendere informazioni maggiormente dettagliate, non era stata data notizia al rappresentante legale della sua facoltà di non rispondere, infrangendo così il suo diritto a rimanere in silenzio.

Tale comportamento dell'ufficio avrebbe comportato la violazione di un principio fondamentale, riconosciuto in sede europea così come nel contesto costituzionale italiano, con la conseguente nullità della sentenza impugnata, appunto perché basata essenzialmente sulla valorizzazione processuale delle dichiarazioni illegittimamente acquisite.

In via preliminare, e fatto salvo quanto si avrà subito modo di precisare, si ricorda che il diritto a rimanere in silenzio è stato di recente riconosciuto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e, di lì a poco, dalla nostra Corte Costituzionale nei procedimenti amministrativi idonei a determinare l'irrogazione di sanzioni di carattere "afflittivo", tali cioè da poter essere considerate come sostanzialmente penali.

Ebbene, anche la Corte di Cassazione si premura di avallare questo recentissimo *trend* giurisprudenziale, precisando tuttavia che le Supreme Corti sovranazionali hanno delimitato l'area delle garanzie del giusto processo, del quale lo *ius tacendi* costituisce un aspetto essenziale, alla "costrizione" derivante dalla sanzionabilità diretta del rifiuto di rispondere, ossia al caso in cui il diritto interno degli Stati preveda una misura punitiva specifica nei confronti di colui che si rifiuta di

collaborare con l’Autorità procedente. Ciò risulta particolarmente chiaro – lo precisa la Cassazione – se si riflette sulla circostanza che nei casi più emblematici di questo filone garantista (il caso *Chambaz c. Svizzera* per la giurisprudenza della Corte EDU ed il recentissimo D.B. c. *Consob*, per la Corte di Giustizia UE), si trattava in effetti di sanzioni direttamente irrogate alla persona fisica come conseguenza di un atteggiamento non collaborativo nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

Nel caso in esame, invece, concludono i giudici di legittimità, si controverte dell’imponibile fiscale di una società e di sanzioni ad essa direttamente irrogabili - non, dunque, alla persona fisica interessata a far valere lo *ius tacendi* - con la conseguenza che nella fattispecie dedotta in giudizio i principi e le norme convenzionali ed unionali in materia di diritto alla difesa non risultano applicabili.

Ciò vale quanto dire che, con la pronuncia in commento, la Suprema Corte ha per la prima volta ammesso l’azionabilità del silenzio anche in materia tributaria, sebbene soltanto in via di principio ed in riferimento a situazioni soggettivamente riferibili a contribuenti persone fisiche, “costretti” a collaborare con l’Autorità procedente.

La delicatezza dei temi accennati, oltre al potenziale fragore applicativo del principio in discussione, consiglia a questo punto di procedere in una duplice direzione. *In primis*, occorrerà infatti dar conto del processo di osmosi tra Corti Supreme che ha portato al riconoscimento dello *ius tacendi* anche al di fuori del tradizionale recinto applicativo del diritto e della procedura penale; secondariamente, si tratterà di verificare l’effettiva ampiezza che tale principio può trovare nell’ambito dei procedimenti tributari.

2. Muovendo dal primo aspetto, il tema del “diritto al silenzio” assume tradizionalmente una fondamentale rilevanza sistematica nell’ambito della giustizia penale ma, a partire da questa esperienza secolare, si sta progressivamente estendendo anche al campo del diritto sanzionatorio generale.

Ad imprimere una forte e per certi versi improvvisa accelerazione alla *vis expansiva* di questo principio sono state alcune recenti pronunce delle Corti europee, in un primo momento della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, successivamente della Corte di Giustizia dell’Unione.

Quest’ultima, in particolare, si è espressa agli inizi del 2021 (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 2 febbraio 2021, D.B. c. *Consob*, causa C-489/19) su sollecitazione della nostra Corte Costituzionale, chiarendo che il *nemo tenetur se detegere* deve essere considerato parte integrante dei principi dell’equo processo, così come individuati dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea. In quanto tale, questo diritto è destinato ad operare anche al di fuori della più tradizionale area penale, e deve essere riconosciuto nell’ambito dei procedimenti amministrativi idonei a determinare l’applicazione di sanzioni di “carattere punitivo”, come quelle previste nell’ordinamento italiano per l’illecito amministrativo di abuso di informazioni privilegiate.

Nel volgere di poche settimane, la Corte Costituzionale si è pronunciata in termini coincidenti con la sentenza 30 aprile 2021, n. 84, dichiarando l’illegittimità delle

sanzioni previste a carico di una persona fisica per il semplice rifiuto a rispondere a domande - formulate in fase istruttoria, in sede di audizione o per iscritto dalla Banca d'Italia o dalla Consob – tese a far emergere una sua possibile responsabilità a titolo di illecito amministrativo, o penale.

Nel quadro costituzionale italiano, del resto, il diritto al silenzio trova sia pure implicitamente più di un riferimento.

Esso si correla anzitutto alla inviolabilità della difesa in ogni stato e grado del procedimento (art. 24, comma 2, Cost.), dal momento che la facoltà di non rispondere costituisce proprio una delle manifestazioni più immediate del diritto di difesa (GREVI V., “*Nemo tenetur se detegere*”. *Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel processo penale italiano*, Milano, 1972, 7 ss.; FERRAJOLI L., *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Bari-Roma, 1996, 625 ss.); ancor più in generale, è riconducibile al diritto dell'imputato al pieno rispetto della propria libertà morale, che implica la volontarietà della scelta di rendere dichiarazioni nell'ambito del procedimento (artt. 2 e 13 Cost.); e, ancora, costituisce una delle espressioni più autentiche della presunzione di innocenza di cui all'art. 27, comma 2, Cost. (ILLUMINATI G., *La presunzione d'innocenza dell'imputato*, Bologna, 1975, 191 ss.; PATANÈ V., *Il diritto al silenzio dell'imputato*, Torino, 2006, 3 ss.; STANZIONE G., *Autoincriminazione e diritto al silenzio*, Padova, 2017, 12 ss.).

Come accennato, poi, pur in assenza di un riferimento espresso nella Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo riconosce ormai in modo pacifico il diritto di ogni accusato a tacere e a non autoincriminarsi, quale nucleo essenziale della nozione di “giusto processo” consacrata nell'art. 6 CEDU. Questo *trend* giurisprudenziale - piuttosto prudente negli esordi, che si possono far risalire agli anni Novanta del secolo scorso – ha via via preso consistenza, sino alla risoluta affermazione del diritto al silenzio come espressione diretta della presunzione di innocenza e come garanzia immanente al *fair trial*, estendendosi come si vedrà anche ad ambiti non strettamente penalistici (BAKER P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European taxation*, 2001, 308; MALHERBE J., *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in DI PIETRO A., a cura di, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 249 ss.; MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario europeo*, Milano, 2016, *passim*).

Nella sentenza Saunders c. Regno Unito del 1996, ad esempio, la Corte EDU ha ritenuto in contrasto con il *right to silence* l'utilizzazione in sede penale di informazioni che l'interessato aveva dovuto obbligatoriamente fornire agli ispettori tributari nel corso di un'inchiesta relativa a possibili frodi commerciali. Con una successiva pronuncia del 2001, resa nel caso J.B. c. Svizzera, è stata riscontrata la violazione dell'art. 6 CEDU in un caso in cui un soggetto, nei cui confronti era pendente un'indagine amministrativa relativa ad illeciti tributari, aveva reiteratamente omesso di rispondere alle richieste di chiarimenti formulate dall'Autorità procedente, ed era stato punito per questa sua condotta con sanzioni pecuniarie.

Ma è soprattutto con la sentenza Chambaz del 2012 che il principio del *nemo tenetur se detegere* giunge ad una più matura definizione in relazione ai procedimenti sanzionatori in ambito tributario. Secondo la Corte di Strasburgo, infatti, l'irrogazione di sanzioni amministrative a seguito del rifiuto di produrre documenti richiesti dalle Autorità fiscali infrange il diritto al silenzio e configura una palese violazione dell'art. 6, comma 1, della Convenzione: conseguentemente, di fronte a richieste o domande che possano portare ad un'autoincriminação, il *right to silence* dell'accusato travalica definitivamente i confini dei procedimenti penali in senso stretto, affacciandosi come garanzia ineludibile anche nei confronti dell'Autorità amministrativa (PIANTAVIGNA P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, 4, II, 73 ss.; AMATUCCI F., *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., diretto da, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1367 ss.).

In questi casi, a ben vedere, assume un ruolo decisivo la considerazione della natura "afflittiva" delle sanzioni applicabili dall'Autorità amministrativa. Più precisamente, il presupposto di queste decisioni è rinvenibile nella nozione *sostanziale* di sanzione penale, che si basa a sua volta sui criteri individuati a partire dalla pronuncia Engel, nella quale la Corte EDU aveva elaborato per la prima volta i criteri alla stregua dei quali una sanzione amministrativa poteva essere assimilata ad una sanzione penale, affiancando ad un primo criterio di natura formale - la qualificazione dell'illecito da parte della norma nazionale - due criteri di carattere sostanziale, ossia la natura intrinseca dell'illecito e la natura ed il grado di severità della sanzione (DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P., a cura di, *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 90 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *La tutela - processuale e procedurale - del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani, ibidem*, 240).

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo perviene così ad un'interpretazione autonoma della nozione di sanzione penale e, ai fini dell'applicazione delle garanzie previste dalla Convenzione, riconduce alla materia penale tutte quelle misure sanzionatorie che, pur non espressamente qualificate come penali dagli ordinamenti nazionali, presentano una connotazione afflittiva e non meramente risarcitoria, sono rivolte alla generalità dei consociati e perseguono uno scopo repressivo e deterrente (ZAGREBELSKY V., *La definizione della materia penale ai fini della Convenzione europea dei diritti umani*, in DONINI M. - FOFFANI L., a cura di, *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018, 21 ss.).

Di fronte alla Corte di Giustizia, l'affermazione del diritto al silenzio ha seguito un percorso più accidentato. In un primo momento, invero, i giudici del Lussemburgo avevano riconosciuto il *right to be silent* in tema di illeciti anticoncorrenziali quantomeno in via di principio, ma entro limiti ben precisi: in alcune importanti pronunce veniva infatti affermata la necessità di tutelare i diritti della difesa di

coloro che avrebbero potuto essere incolpati di un illecito ma, al tempo stesso, si ribadiva la sussistenza nei loro confronti di un obbligo di attiva collaborazione con l’Autorità (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 18 ottobre 1989, Orkem, causa C-274/87). Da ultimo, però, anche la Corte di Giustizia ha affermato la non sanzionabilità del rifiuto di una persona fisica a collaborare con l’Autorità competente in occasione di un’indagine amministrativa, nella già citata sentenza del 2 febbraio 2021, D.B. c. Consob, causa C- 481/19.

La decisione costituisce l’approdo di una tormentata vicenda processuale che, portata all’attenzione della Corte di Cassazione, aveva poi visto un rinvio pregiudiziale alla Corte Costituzionale, la quale aveva a sua volta investito, con ordinanza 6 marzo 2019, n. 7, la Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

Riassunta la questione dopo la decisione della CGUE, la Consulta ha quindi dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 187-*quinquiesdecies*), D.Lgs. n. 58/1998, nel testo vigente al momento del fatto addebitato al ricorrente, definendo in modo puntuale il fondamento del diritto al silenzio. Più precisamente, l’essenza dello *ius tacendi* nel procedimento amministrativo viene individuata «*nel diritto a rimanere in silenzio, ossia di non essere costretto - sotto minaccia di una sanzione, come quella in questa sede censurata – a rendere dichiarazioni potenzialmente contra se ipsum, e dunque a rispondere a domande dalle quali possa emergere una propria responsabilità. Tale garanzia deve potersi necessariamente esplicare anche in una fase antecedente alla instaurazione del procedimento sanzionatorio, e in particolare durante l’attività di vigilanza svolta dall’autorità, al fine di scoprire eventuali illeciti e di individuare i responsabili*» (MARCHESELLI A., *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria [spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021]*, in *Consulta Online*, 2021, II, 454 ss.; GIOVANNINI A., *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in *giustiziainsieme.it.*, 2 marzo 2022).

3. Arrivati a questo punto, quanto riferito offre un’utile piattaforma su cui impostare il discorso della possibile incidenza del diritto al silenzio nei procedimenti tributari. Ad una prima impressione, il “salto di specie” - dal diritto penale al diritto tributario – del diritto a rimanere in silenzio può non sembrare così agevole.

Il primo, possibile ostacolo risiede proprio nell’origine storica e nella stessa prospettiva funzionale del principio, inizialmente legato a situazioni “estreme”, in cui si trattava di proteggere l’individuo da soprusi particolarmente odiosi da parte dell’Autorità come torture, violenze psicologiche, o altre forme di costrizione in vista di una possibile incriminazione.

Su questo aspetto del problema, peraltro, sono le stesse Corti Supreme ad essere intervenute in modo esplicito, chiarendo che il diritto di difesa dell’individuo trascende la dimensione penalistica strettamente intesa e merita un tendenziale accoglimento anche al di là del recinto criminale. L’adozione di criteri sostanziali per la definizione del concetto di *matière pénale* è funzionale, in definitiva, a una più ampia garanzia dell’individuo e, almeno in termini di principio, questa apertura

deve essere salutata come un traguardo storico che merita sicura approvazione, per la natura stessa e per la dimensione del *right to remain in silence*, in quanto espressione del più ampio diritto di difesa.

La questione vera concerne allora l'effettiva adattabilità del diritto al silenzio al nuovo settore dell'ordinamento nel quale si immagina di impiantarli. Occorre cioè domandarsi se, una volta riconosciuto in termini generali, lo *ius tacendi* possa poi davvero trovare uno spazio applicativo nell'ordinamento tributario, o se questo non contenga invece anticorpi tali da neutralizzarne, in pratica, gli effetti.

Provando ad impostare il ragionamento secondo coordinate di sistema, l'analisi deve muovere necessariamente dal peso dei principi condensati nello Statuto dei diritti del contribuente che, in attuazione di precise disposizioni di rango costituzionale – in particolare degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. – orientano in una chiara direzione la dialettica complessiva tra Amministrazione finanziaria e contribuenti: in tema di rapporti tra Fisco e contribuente, il principio fondamentale è la leale collaborazione reciproca, la regola di condotta essenziale è la buona fede. Le ricadute applicative di questi valori di riferimento sono ben note e numerose. Tra queste, assume però un particolare rilievo ai nostri fini il crescente coinvolgimento del contribuente nelle dinamiche impositive, l'accresciuto livello di partecipazione (sul tema, si vedano gli studi di SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 74 ss.; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001, 22 ss.; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 33 ss.) del soggetto passivo che le singole leggi di imposta consentono e talvolta richiedono in modo espresso nella prospettiva, emersa con fragore negli ultimi anni, di approdare ad una nuova concezione del rapporto Fisco-contribuente e dell'Amministrazione dei tributi (RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, 2 ss.; PIERRO M., *La comunicazione preventiva nei procedimenti tributari di controllo e la tax compliance*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 4, I, 375 ss.; CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, Roma, 2017, specie 13 ss.).

Ebbene, anche alla luce dei principi generali appena richiamati e dell'assetto partecipativo che indubbiamente connota il procedimento di attuazione del rapporto obbligatorio di imposta, è lecito interrogarsi sulla possibilità di riconoscere al contribuente un *diritto di astenersi dalla collaborazione*, in modo da evitare in radice il rischio di agire in modo a sé pregiudizievole.

Al riguardo, occorre anzitutto distinguere quelle condotte – relative alla fase della dichiarazione, dell'autoliquidazione e del versamento dei tributi – che si pongono a monte della possibile contestazione di una violazione e che, per forza di cose, non possono in alcun modo confliggere con il *right to remain in silence*. L'imposizione di questo tipo di oneri in capo ai contribuenti, in effetti, risponde molto semplicemente all'esigenza di far emergere in modo ordinato e tempestivo la capacità contributiva loro ascrivibile in relazione ai singoli presupposti di imposta che vengono realizzati. Essi trovano quindi un fondamento diretto nei principi

generali che regolano il sistema: primo fra tutti nel principio di attitudine alla contribuzione, considerato nel suo collegamento con gli artt. 2 e 3 della Carta.

In questi casi si può allora dire che un diritto al silenzio non possa essere invocato dal contribuente nemmeno in astratto.

Gli obblighi dichiarativi e strumentali previsti in queste fasi del rapporto di imposta sono infatti espressivi di precisi valori e doveri di ordine costituzionale e si collocano su un piano completamente diverso dal diritto a non cooperare alla propria incriminazione. Determinare la propria ricchezza e liquidare l'imposta ad essa correlata non equivale certo a rendere dichiarazioni autoincriminanti da cui possano discendere conseguenze sanzionatorie: significa né più e né meno rispondere al proprio dovere contributivo nei tempi e nei modi previsti dalla legge.

La protezione offerta dal diritto al silenzio sembra invece poter operare in un momento successivo, allorché si chiedi al soggetto passivo di collaborare con l'Autorità quando questa procede al *controllo* del corretto adempimento di tali obblighi primari. In questa fase, obiettivamente, la partecipazione attiva al procedimento potrebbe risolversi in taluni casi in un rischio di autoincriminazione del contribuente o, comunque, determinare conseguenze di tipo sanzionatorio - nell'accezione accolta dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale - a suo carico (MARCHESELLI A., *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 marzo 2021).

Questa conclusione, tra l'altro, mi sembra confermata anche da un'ulteriore considerazione di ordine sistematico. Come si è scritto efficacemente, nonostante il crescente rilievo della dimensione partecipativa, la collaborazione richiesta al contribuente nella fase istruttoria tende a rimanere ancorata al principio inquisitorio ed appare funzionale proprio all'accertamento di violazioni: in questo quadro, lo spazio che la legge concede per formulare osservazioni, prospettare rilievi o deduzioni, si presenta per lo più come una concessione, nei confronti di un soggetto che è comunque obbligato a collaborare, piuttosto che come l'espressione piena ed autentica di un diritto a partecipare, anche perché, in caso di mancata collaborazione, sono previste specifiche conseguenze sanzionatorie o preclusioni di carattere processuale o procedimentale (GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 25 ss., specie 41; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 316 ss.).

4. Se si condivide questo ordine di considerazioni, comincia allora a delinearsi un possibile spazio applicativo del *right to silence* anche nel procedimento tributario. In concreto, esso potrebbe cioè trovare un riconoscimento nei casi in cui il contribuente sia esposto a conseguenze sanzionatorie di carattere "punitivo" a fronte della mancata collaborazione con l'Autorità nella fase istruttoria, laddove cioè i poteri del Fisco mantengono tuttora tratti prevalentemente inquisitori.

Come chiarito in apertura, tra l'altro, questo è esattamente l'ambito al quale si riferisce la sentenza della Corte di Cassazione qui esaminata, allorché evoca la

facoltà di astenersi dalla cooperazione con l’Autorità come espressione del diritto di difesa della persona fisica interessata dalle indagini tributarie.

Volgendo uno sguardo al sistema delle sanzioni amministrative, il tema si pone anzitutto per la sanzione pecuniaria prevista dall’art. 11 D.Lgs. n. 471/1997 per chi ometta di rispondere alle richieste istruttorie avanzate dall’Agenzia delle Entrate in materia di imposte dirette e IVA nel corso delle attività di verifica.

La sanzione in questione è, obiettivamente di lieve entità, variando da un minimo di 250 ad un massimo di 2.000 euro. Come si ricorderà, tuttavia, la “severità” della misura non è il criterio decisivo per la sua qualificazione come “*penalty*” ed anzi, alla luce dei “*criteri Engel*”, essa si presta senz’altro ad essere considerata “punitiva” in quanto: rivolta alla generalità dei consociati; caratterizzata da una finalità afflittiva e deterrente; non correlata in modo diretto ad un effettivo danno arrecato agli interessi erariali.

E guardando oltre questo specifico aspetto, la disposizione sembra confliggere con lo *ius tacendi* proprio in quanto mira a colpire la mancata collaborazione istruttorie del contribuente, con il risultato che questi viene costretto a fornire informazioni potenzialmente *contra se ipsum*, dalle quali potrebbero emergere ulteriori elementi a suo carico. Nel caso di specie, per dirla in termini più chiari, non rileva soltanto il fatto che la sanzione prevista in via immediata per la mancata collaborazione sia qualificabile come “punitiva”. È importante altresì la circostanza che, qualora sia indotto a collaborare per evitare tale sanzione, il contribuente rischia di esporre se stesso a forme di responsabilità più gravi nei successivi sviluppi del procedimento.

Rimanendo al campo delle sanzioni amministrative, una valutazione un po’ più articolata deve essere svolta rispetto alle misure previste dall’art. 9 D.Lgs. n. 471/1997, tenendo conto dei differenti tipi di illecito cui esso si riferisce. Come noto, la disposizione in oggetto punisce con una sanzione pecuniaria – più elevata rispetto a quella prevista dall’art. 11, in quanto compresa tra un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 8.000 euro – il contribuente che abbia omesso di tenere o di conservare le scritture contabili, i documenti e i registri obbligatori previsti dalle leggi in materia di imposte dirette o di IVA (comma 1); o che, nel corso di una verifica, si sia rifiutato di esibire tali registri, ovvero altri documenti non obbligatori, comunque richiesti dai verificatori (comma 2).

Al cospetto della latitudine applicativa di tale disposizione, viene immediatamente in rilievo il bene giuridico protetto, tale essendo la corretta azione accertatrice dell’Amministrazione finanziaria. Solo che qui occorre fare una distinzione: la previsione sanzionatoria riguarda infatti sia l’apparato contabile e documentale, la cui tenuta e conservazione sono “obbligatori” per legge; sia “altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori”, di cui sia stata rifiutata l’ostensione.

Ora, se la domanda dell’Autorità riguardasse documenti fiscali del primo tipo - ad esempio quelli cui si riferisce l’art. 22 D.P.R. n. 600/1973, per i quali è obbligatoria la conservazione - ammettere il diritto al silenzio farebbe emergere un autentico paradosso: il contribuente sarebbe infatti da un lato giuridicamente obbligato a detenere il materiale, ma dall’altro avrebbe la facoltà di non esibirlo, il che

porterebbe ad un corto circuito sistematico evidentemente inaccettabile. Qualora, invece, si trattasse di altri documenti “non obbligatori”, credo che il *right to silence* potrebbe trovare un degno spazio applicativo. In questo caso, il riconoscimento di un diritto a tacere - nei termini in cui è stato riconosciuto dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale - mi sembra anzi ancor più ragionevole rispetto a quanto osservato per la previsione “residuale” dell’art. 11: se si tratta di documentazione che non deve essere obbligatoriamente conservata ai fini fiscali, come si può comprimere senza alcun limite il diritto di difesa del contribuente, forzandolo ad esibirla sotto minaccia di una sanzione, ed esponendolo così al rischio di aggravare la propria responsabilità?

Un discorso a parte, anche in ragione della loro incisività, meritano poi le sanzioni penali previste in conseguenza dell’omessa collaborazione del contribuente nelle fasi del controllo.

In prima battuta, si considerino le conseguenze previste nel caso di *occultamento o distruzione delle scritture contabili* (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000). In questi casi, salta subito all’occhio come le condotte assunte a fondamento della contestazione penale si collocano su un piano ben diverso dallo *ius tacendi*, in quanto non si tratta di “semplici” comportamenti omissivi, ma di condotte attive, che possono sfociare anche nella contraffazione preordinata e consapevole della realtà materiale. Questa considerazione vale senz’altro e in modo fin troppo evidente per la *distruzione documentale*, ma può essere estesa - sebbene con qualche cautela - anche all’*occultamento*, in quanto si tratta di una condotta positiva ulteriore rispetto a quella di non rivelare dove si trovino i documenti o gli atti richiesti.

E per la stessa ragione, anche senza dilungarsi troppo sulle singole fattispecie, mi sembra che il diritto al silenzio non possa essere invocato in relazione alle sanzioni penali previste per l’eventuale commissione di delitti di falso. La ragione, anche in questo caso, è intuitiva: alterare la realtà è, in tutta evidenza, qualcosa di più che semplicemente rifiutare la propria collaborazione all’Autorità procedente e, ogni volta che sia riscontrabile una falsità positiva, ideologica o materiale che sia, la condotta non può essere assimilata ad un semplice fatto omissivo.

Questa conclusione, d’altra parte, è suffragata in pieno dall’orientamento convergente delle Supreme Corti nel caso D.B. c. Consob, nel senso che il concreto esercizio dello *ius tacendi* si identifica esclusivamente in una condotta omissiva, mentre non sono in alcun modo giustificabili comportamenti di stampo ostruzionistico o condotte attive quali il mendacio positivo, l’alterazione artificiosa della realtà, la falsificazione materiale o ideologica, o addirittura la frode.

5. Le recenti pronunce con cui le Supreme Corti si sono occupate dell’estensione del diritto al silenzio offrono numerosi spunti di interesse anche per i possibili riflessi sull’ordinamento tributario italiano.

Il primo profilo meritevole di attenzione concerne invero un tema generale, ossia la proficuità del dialogo tra le Corti come strumento utile a definire e consolidare i diritti fondamentali nello spazio giuridico europeo (CASSESE S., *I Tribunali di*

Babele. I giudici alla ricerca di un nuovo ordine globale, Roma, 2009, specie 97 ss.; BERNARDI A. - CUPELLI C., a cura di, *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti*, Napoli, 2017). Se già la Consulta aveva evocato la centralità dello «spirito di leale cooperazione» quale elemento imprescindibile per la progressiva affermazione di un livello omogeneo di tutela delle garanzie, la Corte di Giustizia a sua volta ha pienamente condiviso e valorizzato l'impianto argomentativo del nostro giudice supremo per affermare la natura dello *ius tacendi* come diritto fondamentale degli individui sottoposti ad un procedimento potenzialmente destinato a concludersi con l'irrogazione di una sanzione *sostanzialmente penale*. Questo processo di osmosi ha trovato infine coronamento nella sentenza della Corte Costituzionale sul caso D.B., con la limpida affermazione del principio secondo cui se dall'accertamento amministrativo si può ricavare qualsiasi elemento utile in un successivo procedimento penale, anche nel primo si deve osservare in pienezza il *nemo tenetur se detegere*.

Ciò ricordato, la trasposizione integrale del principio nel tessuto ordinamentale tributario non sarà certo immediata, né agevole. Cionondimeno, i primi echi del diritto al silenzio cominciano a risuonare anche in materia tributaria, come dimostra l'approccio seguito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6786/2022.

D'altronde, mi pare che il riconoscimento dello *ius tacendi* sia perfettamente compatibile con i principi generali del diritto tributario e che sia possibile individuarne uno spazio applicativo nei termini così di seguito sintetizzati.

La condizione "fisiologica" è che lo *ius tacendi* possa essere riconosciuto al contribuente in presenza del rischio di subire sanzioni di carattere "punitivo": in tutti i casi, cioè, in cui il silenzio risponda ad un comportamento difensivo all'interno di un procedimento di controllo o di accertamento della capacità contributiva del soggetto passivo in esito al quale sia prevista l'irrogazione di una sanzione - propria o impropria - avente i caratteri sostanziali dell'afflizione. Quanto al contesto specifico, si tratterebbe principalmente di quelle misure sanzionatorie conseguenti alla mancata collaborazione con l'Autorità nella fase istruttoria, laddove cioè i poteri del Fisco mantengono tuttora tratti prevalentemente inquisitori. Ad essere giustificate, infine, dovrebbero essere soltanto le condotte omissive, il silenzio appunto, e non anche i comportamenti attivi, ostruzionistici o dilatori.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E., diretto da, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1367 ss.

BAKER P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European taxation*, 2001, 308

BERNARDI A. - CUPELLI C. (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti*, Napoli, 2017

- CASSESE S., *I Tribunali di Babele. I giudici alla ricerca di un nuovo ordine globale*, Roma, 2009
- CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, Roma, 2017
- CORDEIRO GUERRA R., *La tutela - processuale e procedurale - del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 240 ss.
- DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 90 ss.
- DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Corte EDU*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, 435 ss.
- FERRAJOLI L., *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Bari-Roma, 1996
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 25 ss.
- GIOVANNINI A., *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in *giustiziainsieme.it.*, 2 marzo 2022
- GREVI V., *Nemo tenetur se detegere". Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel processo penale italiano*, Milano, 1972
- ILLUMINATI G., *La presunzione d'innocenza dell'imputato*, Bologna, 1975
- MALHERBE J., *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008
- MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario europeo*, Milano, 2016
- MARCHESELLI A., *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria (spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021)*, in *Consulta Online*, 2021, II, 454 ss.
- MARCHESELLI A., *Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2 marzo 2021
- MARINELLO A., *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e Corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in corso di pubblicazione in *Dir. prat. trib.*, I, 2022
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001
- PATANÈ V., *Il diritto al silenzio dell'imputato*, Torino, 2006
- PIANTAVIGNA P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, 4, II, 73 ss.
- PIERRO M., *La comunicazione preventiva nei procedimenti tributari di controllo e la tax compliance*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 4, I, 375 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990

STANZIONE G., *Autoincriminazione e diritto al silenzio*, Padova, 2017

STRIANESE L., *Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in BUCCICO C. - FIORENTINO S. - MERONE A. (a cura di), *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei diritti del Contribuente*, Milano, 2020, 71 ss.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009

ZAGREBELSKY V., *La definizione della materia penale ai fini della Convenzione europea dei diritti umani*, in DONINI M. - FOFFANI L. (a cura di), *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di, Torino, 2018, 21 ss.