

Sul diritto al silenzio con particolare riferimento alle persone giuridiche (*)

The Privilege Against Self-Incrimination with special regard to Corporate Entities

di Simone Francesco Cociani - 9 giugno 2026

Abstract

Il contributo, muovendo dalla giurisprudenza costituzionale, della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE, prospetta l'esistenza del diritto al silenzio, nel settore tributario, anche in capo agli enti societari.

Parole chiave: diritto al silenzio, sanzioni tributarie, Corte costituzionale

Abstract

Based on Constitutional, ECtHR, and CJEU case law, this paper explores the application of the right to silence to corporate entities within the tax field.

Keywords: right to silence, tax penalties, Constitutional Court

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Dalle dimensioni convenzionale e unionale a quella interna. - 3. Il diritto al silenzio delle persone giuridiche nella prospettiva tributaria.

1. La recente sentenza della Corte costituzionale, 28 luglio 2025, n. 137, ancorché abbia dichiarato inammissibili le questioni di legittimità sollevate dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Roma, sez. XXVIII, con ordinanza n. 165/2024, riguardo l'art. 32, commi 4 e 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento agli artt. 10, comma 1, e 117, comma 1, Cost., in relazione agli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e agli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani e, ancorché, abbia altresì dichiarato non fondate le sollevate questioni di legittimità riguardo il medesimo art. 32, commi 4 e 5, D.P.R. n. 600/1973, in riferimento agli artt. 24, comma 2, 25, 111, comma 1, Cost. e, per il tramite degli artt. 10, comma 1, e 117, comma 1, Cost., in relazione all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e all'art. 14, comma 3, lett. g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici, assume tuttavia una sicura rilevanza, anche per la dimensione etica nella stessa motivazione espressa¹.

Infatti, merita senz'altro sottolineare come, con la sentenza in discorso, la Consulta abbia colto l'occasione per ribadire che, rispetto al passato pre-costituzionale, è ormai radicalmente cambiata la prospettiva tra Fisco e contribuente.

Più in particolare, afferma la Corte: «*quel che sta al centro non è più tanto lo Stato e il potere tributario, o addirittura la forza e l'arroganza del fisco, ma altre categorie concettuali che attengono alla persona situata dentro la comunità, ai rapporti che derivano dai legami sociali in cui è immersa, ai vincoli di solidarietà che ne conseguono e che spetta al legislatore definire, ispirandosi alla progressività e nel*

rispetto della capacità contributiva» (cfr. punto 6). Ancora, i massimi giudici, richiamando altra precedente pronuncia (sentenza n. 288/2019), precisano che: «nella Costituzione il dovere tributario [...] è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali [...] sia gran parte di quelli civili», aggiungendo che «si è così chiarito che il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis, nella consapevolezza del suo essere funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce».

Insomma, secondo la Corte, è proprio da questo legame tra diritti e doveri, «anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti».

D'altro canto, sviluppando quanto affermato dalla stessa Consulta, il dovere di solidarietà contributiva, in quanto funzionale ad assicurare il sistema dei diritti, deve senz'altro relazionarsi con questi ultimi e, in particolare, con quelli di essi che noi siamo soliti chiamare “inviolabili”, ovvero “fondamentali”².

Pertanto, la di là della specifica questione affrontata dalla Corte, sembra opportuno svolgere qualche breve riflessione, non tanto sul rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente nella fase dei controlli fiscali³, quanto, più in particolare, sugli “strumenti” – ovvero sulle forme giuridiche utilizzate dalla persona del contribuente (tra quelle apprestate dall'ordinamento) – per meglio perseguire i suoi propri interessi, in rapporto con il diritto al silenzio⁴.

Sotto il primo profilo, come già osservato all'indomani della pronuncia in discorso, questa cerca di individuare un punto di equilibrio tra il dovere di collaborazione del contribuente, a sua volta espressione dell'inderogabile dovere di solidarietà contributiva, da un lato, ed il diritto del medesimo contribuente a non cooperare con il Fisco, dall'altro, allorquando da tale contegno il privato possa intravedere una qualche prospettiva in termini sanzionatori, sia nella dimensione formalmente penale che nella dimensione amministrativa “sostanzialmente penale”⁵, dunque, con una rilevanza, anzitutto, sotto il profilo dell'inviolabile diritto di difesa ma, come noto, anche sotto il profilo del diritto ad un equo processo e ad essere trattato come “presunto innocente”

Sotto il secondo profilo, ancorché la decisione in parola si occupi di un contribuente persona fisica, il riferimento fatto dalla Corte ai “diritti del contribuente” e, soprattutto, il riferimento alla persona del contribuente per come «situata dentro la comunità», ci inducono ad esaminare se del diritto al silenzio si possa avvalere solo il contribuente che abbia deciso di esercitare un'attività economica personalmente e individualmente, ovvero se di tale diritto possa giovare anche il privato che svolga

un'attività economica in forma collettiva, servendosi di uno degli strumenti societari a tal fine apprestati dall'ordinamento.

2. Tracciato il quadro di riferimento, sembra possibile muovere, anzitutto, dalla giurisprudenza della Corte EDU. Al riguardo, deve necessariamente premettersi che la questione della concreta applicazione del diritto al silenzio, rispetto alle persone giuridiche, non risulta ancora essere stata espressamente affrontata dalla Corte di Strasburgo⁷.

Ciò nondimeno, sotto il profilo soggettivo, è possibile osservare che alquanto garanzie ricavabili dall'art. 6 Trattato EDU, in materia di giusto processo, sono state ritenute, *de plano*, applicabili anche alle persone giuridiche. Peraltro, è appena il caso di osservare che le persone giuridiche, a mente dell'art. 34 del relativo Trattato, ben possono ricorrere avanti alla Corte EDU⁸.

Sicché, non sembra revocabile in dubbio che anche l'impresa – e quindi pure l'impresa che riveste la forma di società di capitali – gode del diritto, fondamentale, di essere considerata presunta innocente a mente dell'art. 6, par. 2, Trattato EDU⁹. E, ancora, proprio da tale diritto la stessa Corte di Strasburgo ha ricavato, in via interpretativa, la regola sulla distribuzione dell'onere della prova in capo all'accusa, di tal guisa finendo per riconoscere un'ampia protezione dello *ius tacendi*¹⁰.

Orbene, poiché il diritto ad essere considerato presunto innocente è garantito, oltre che dal ricordato art. 6, par. 2, Trattato EDU¹¹, anche dall'art. 48 CDFUE (invero con formula pressoché identica)¹², non sembrerebbero esservi ostacoli al riconoscimento – in ragione del principio di cui all'art. 52, par. 3, CDFUE – del diritto al silenzio alle persone giuridiche, non solo da parte della Corte EDU ma, anche, in sede unionale, contrariamente a quanto dalla stessa Corte di Lussemburgo finora ritenuto, sebbene limitatamente al diritto della concorrenza¹³.

Peraltro, di recente, la giurisprudenza unionale ha equiparato all'imputato persona fisica l'accusato persona giuridica, al fine del riconoscimento anche in capo a quest'ultima delle garanzie proprie del diritto di difesa e della presunzione d'innocenza, sicché, come ribadisce la Corte di Lussemburgo, l'art. 48, par. 1, CDFUE impedisce di punire l'ente collettivo (anche con sanzione pecuniaria) senza il previo accertamento del reato¹⁴.

Sicché, anche nella dimensione della tutela del mercato unico, è possibile riconoscere che i diritti degli attori del mercato – specie ove rivestano forme collettive – hanno assunto una pregnanza tale da meritare tutele omogenee a quelle tipicamente riconosciute agli individui nei confronti dell'Autorità, perché la libertà d'impresa e l'economia sociale di mercato sono tra i principali pilastri della costruzione europea. Da questo punto di vista, se pure è indubbio che l'irrogazione di sanzioni amministrative può costituire un presidio in funzione del corretto esplicarsi del mercato, perché rende la prospettiva di punizione certa e vicina nel tempo, nel contempo, però, iniziative sanzionatorie male applicate possono sortire conseguenze esiziali per la tenuta economico-finanziaria di imprese, che, di solito, soltanto in una

fase più avanzata del procedimento potranno vedere riconosciuta la piena liceità del proprio contegno.

Pertanto, l'art. 16 della Carta dei diritti fondamentali e l'art. 3, par. 3 del Trattato sull'Unione Europea valorizzano l'esigenza che l'ordinamento salvaguardi il mercato aperto e concorrenziale anche attraverso la punizione di ogni scelta imprenditoriale volta ad avvantaggiare l'impresa secondo metodi illegali, purché siano assicurati adeguati spazi alla difesa.

Conseguentemente, sottoporre a sanzione amministrativa punitiva chi non si sia effettivamente avvalso di condotte meritevoli di punizione può provocare danni economici e sociali ingenti che l'ordinamento deve senz'altro evitare. E proprio in ragione dell'esigenza "costituzionale" che i pubblici poteri si esimano da atti e atteggiamenti persecutori male indirizzati, si è osservato che occorre che l'ordinamento appresti tutte le garanzie necessarie a "minimizzare" tale rischio, attraverso gli istituti di garanzia che sono stati sperimentati nell'esperienza plurisecolare del procedimento penale¹⁵.

D'altra parte, pure in una dimensione domestica, lo stesso principio di immedesimazione organica che caratterizza il rapporto amministratore-società, secondo il quale gli atti giuridici (anche illeciti) compiuti dall'organo amministrativo sono imputati alla persona giuridica come se fossero stati compiuti dalla stessa¹⁶, tanto più dopo la recente inclusione dei reati tributari del catalogo degli illeciti rilevanti ex D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231¹⁷, dovrebbe indurre a ritenere sussistente, in capo all'amministratore societario, come pure in capo a qualsiasi altro soggetto legato all'ente da un sicuro rapporto funzionale¹⁸, il diritto a non cooperare all'inculpazione sia propria, sia dell'ente rappresentato e, quindi, ad esercitare lo *ius tacendi* anche nell'interesse della persona giuridica e, ciò, pure quando le possibili dichiarazioni non siano immediatamente e palesemente autoincriminanti per l'ente¹⁹.

Ancora, i brevi richiami alla responsabilità penale di tipo amministrativo delle società consentono di osservare che il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., laddove risulta garantito a "tutti", non può non estendersi anche alle persone giuridiche²⁰ che, dunque, per quanto concerne le garanzie riferite al procedimento penale, sono parificate alle persone fisiche²¹. Per quanto in questa sede interessa, è poi appena il caso di osservare che, anche la recente Direttiva (UE) 2024/1203 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 aprile 2024, sulla tutela penale dell'ambiente, prevede espressamente la punibilità delle persone giuridiche con sanzioni pecuniarie penali di importo proporzionato alla gravità delle condotte e alla situazione finanziaria dell'ente²².

Analogamente, quanto all'art. 27, comma 2, Cost., ancorché i livelli di protezione della presunzione di non colpevolezza, in capo alle persone fisiche e alle persone giuridiche, siano interpretati in modo diverso dalle Corti nazionali e sovranazionali, è da ritenere che il diritto ad essere ritenuto presunto innocente possa essere applicato anche alle persone giuridiche, quanto meno nei casi in cui sia l'ente, in quanto tale, ad essere sottoposto a procedimento penale, ovvero, ad essere sottoposto a sanzione amministrativa "sostanzialmente penale"²³.

Difatti, la distinzione tra persone fisiche e giuridiche, in proposito elaborata dalla giurisprudenza unionale in materia di diritto della concorrenza, non ha ragion d'essere con riguardo al nostro ordinamento nel quale, appunto, il D.Lgs. n. 231/2001 prevede la sottoposizione a processo penale dell'ente, quale responsabile amministrativo per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio²⁴.

3. Chiarito che sembra fondatamente prospettabile il riconoscimento del diritto al silenzio pure in capo agli enti, personificati o meno, è possibile osservare che anche il sistema sanzionatorio tributario ha, da tempo, messo in luce la crisi del principio di personalità della sanzione amministrativa tributaria.

In effetti, dapprima, la sanzione amministrativa tributaria è stata applicata esclusivamente alle persone giuridiche (cfr. art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269) e, da ultimo, essa è stata estesa anche alle società e agli enti privi di personalità giuridica, come peraltro previsto dal recentemente introdotto art. 2-bis D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ove, senza mezzi termini, si afferma che «*la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica [...], è esclusivamente a carico della società o ente*», salvo che la persona giuridica non sia fittiziamente interposta, nel qual caso la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per suo conto²⁵.

Inoltre, è possibile ora soffermarsi, seppur brevemente, su alcune disposizioni tributarie che sembrano militare nella direzione sopra prospettata.

Tra queste, ci pare rilevare: *i*) tanto la disposizione che disciplina gli effetti sul processo tributario della sentenza resa nel processo penale, ove il giudizio penale si sia concluso con l'assoluzione dell'imputato persona fisica (ad esempio, amministratore), perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso; *ii*) quanto la norma sulla prova in sede tributaria.

Più in dettaglio, come noto, il nuovo testo dell'art. 21-bis, comma 1, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dispone che la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

Per quanto d'interesse, lo stesso art. 21-bis, comma 3, aggiunge poi che la citata disposizione si applica, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

Ora, lasciando da parte le possibili interpretazioni della norma in discorso, ovvero se l'effetto della sentenza penale nel giudizio tributario debba riferirsi alla sola sentenza assolutoria resa ex art. 530, comma 1, c.p.p., oppure, se tale effetto non possa estendersi anche in relazione alla sentenza assolutoria resa ai sensi del comma 2 dello

stesso art. 530 c.p.p. che, come noto, prevede che il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria, la prova che il fatto sussiste o che l'imputato lo ha commesso, è comunque è possibile registrare due differenti orientamenti.

Secondo un primo indirizzo, muovendo dalla constatazione che le disposizioni del codice di procedura penale attribuiscono efficacia di giudicato alla sentenza penale quanto all'accertamento che il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, si ritiene che il giudicato assolutorio (*rectius*: l'accertamento del fatto materiale) dispiega effetti in sede civile o amministrativa solo quando nel processo penale l'insussistenza dei fatti risulti positivamente accertata e non già quando manca, è insufficiente o contraddittoria la prova²⁶.

Diversamente, per un secondo indirizzo, laddove il legislatore si esprime nei termini di insussistenza del fatto ovvero che l'imputato non lo ha commesso – come nell'art. 21-*bis* di cui sopra – il dato letterale induce a ricostruire la volontà del legislatore nel senso di prevedere una piena equiparazione tra assoluzione piena (di cui all'art. 530, comma 1, c.p.p.) e per insufficienza di prove (di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p.), potendosi così ritenere equivalente, anche ai fini dell'efficacia extrapenale del giudicato sul fatto materiale, l'assoluzione con formula dubitativa (di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p.)²⁷.

Adesso, con particolare riferimento all'efficacia della sentenza penale assolutoria nel processo tributario (*ex* art. 21-*bis* di cui sopra), se si considera che la recente introduzione del comma 5-*bis* nell'art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha espressamente stabilito che l'Amministrazione finanziaria prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato ed il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e, se del caso, annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, allora, sembra potersi accordare la preferenza alla seconda impostazione tra quelle sopra richiamate, non foss'altro perché maggiormente consonante con il regime della prova nel nuovo processo tributario²⁸.

Ancora, la soluzione ora accolta sembra altresì da preferire anche in quanto "convenzionalmente e comunitariamente orientata", nel senso che essa risulta maggiormente coerente con la presunzione d'innocenza di cui, rispettivamente, all'art. 6, par. 2, del Trattato EDU e all'art. 48 CDFUE.

Difatti, se nella dimensione penale è accertata l'insussistenza del fatto nella sua materialità, ovvero nel suo collegamento soggettivo all'imputato, allora, nella collegata dimensione tributaria, non risulta possibile assegnare al medesimo fatto alcuna rilevanza, né in termini di sanzione amministrativa, né in termini di presupposto del tributo, specie rispetto al medesimo contribuente²⁹.

Insomma, tornando ora al tema del riconoscimento del diritto al silenzio a vantaggio dell'ente, pure con personalità giuridica, ove il giudice penale abbia pronunciato una sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la

prova che il fatto sussiste, ovvero che l'imputato lo ha commesso (*ex art. 530, comma 2, c.p.p.*), avendo fatto leva sulla presunzione di non colpevolezza, in ipotesi pure in ragione del silenzio serbato dall'imputato, allora, specie alla luce del chiaro disposto di cui all'art. 21-*bis*, commi 1 e 3, D.Lgs. n. 74/2000, sembra arduo sostenere, da un lato, che quanto accertato in sede penale non possa dispiegare effetti nella prospettiva tributaria e, dall'altro, sembra parimenti arduo predicare l'irrelevanza, nella medesima sede tributaria, di tale presunzione d'innocenza, *ex artt. 6, par. 2, Trattato EDU e 48 CDFUE*, così, in definitiva, spianando la strada al riconoscimento, in quest'ultima sede, del principio di cui all'art. 27, comma 2, Cost. e, quindi, del diritto al silenzio, anche in capo alle persone giuridiche.

In altri termini, nella prospettiva tributaria, non si vede il motivo per cui dovrebbe essere sottratta alla tutela della presunzione di innocenza, come regola di trattamento, la persona giuridica³⁰, stanti l'introduzione del comma 5-*bis* più volte richiamato, nonché il chiaro disposto dei commi primo e terzo dell'art. 21-*bis* di cui sopra.

Infatti, sotto il profilo delle garanzie costituzionali e convenzionali, persone fisiche e persone giuridiche, tanto più nella misura in cui possono essere, entrambe, sottoposte a sanzioni, tanto formalmente quanto "sostanzialmente penali", debbono poter fruire dello stesso *standard* di tutela, non foss'altro perché la personalità dell'individuo si attua e si realizza anche attraverso le formazioni sociali (art. 2 Cost.), fra le quali è senz'altro possibile annoverare gli enti societari³¹.

In conclusione, anche con riferimento all'ente, specialmente se accusato ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 (nel cui catalogo di reati sono oggi ricompresi anche quelli tributari), non può non essere garantita tutela al diritto al silenzio e al diritto a non cooperare alla propria incolpazione³².

Insomma, un ordinamento che si prefigga l'obiettivo di punire l'organizzazione con cui è esercitata una determinata attività d'impresa deve garantire, affinché il potere punitivo sia esercitato legittimamente, un effettivo equo processo, nonché un effettivo esercizio del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*, a tal fine prevedendo un apparato normativo in grado di impedire che il dichiarante sia costretto a fornire, tanto elementi *auto*-accusatori, anche con riferimento all'ente cui il dichiarante è legato, quanto elementi *etero*-accusatori, con riferimento all'autore della violazione il cui accertamento è premessa indefettibile per l'irrogazione della sanzione.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Al riguardo, senza pretesa di esaustività, si vedano: FRANSONI G., *Inammissibilità di atti: la Consulta non risolve il tema proporzionalità*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 luglio 2025; IAIA R., *Dovere di collaborazione, preclusioni istruttorie e (confini oggettivi del) diritto al silenzio nelle indagini amministrative tributarie. Prime riflessioni su Corte cost. n. 137/2025* in *Riv. tel. dir. trib. suppl on line*, 2025, 2, 688 ss.; SELICATO G., *Brandelli di (in)utilizzabilità degli elementi informativi non consegnati in sede di controllo*, in *Rass. trib., suppl. online*, 12 febbraio, 2026.

² Al riguardo, per tutti, si veda ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; ID., *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in MASTROIACOVO V. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 1 ss.

³ In tema, senza pretesa di esaustività, si vedano: SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 193 ss.; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; AMATUCCI F., *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 2, 275 ss.; VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012.

⁴ Sul diritto al silenzio nel settore tributario, oltre agli Autori già citati alla nota 1 che precede, si vedano: CIARCIA A.R., *Il rifiuto di esibizione tra preclusioni probatorie, espressa richiesta dell'A.F e perdita (incolpevole) di documenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, I, 795 ss.; S.F. COCIANI, *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione. Dal giusto processo al giusto procedimento?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, 419 ss.; ID., *Silenzio del contribuente e accertamento del fatto controverso nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, I, 127 ss.; ID., *Il diritto del contribuente a non collaborare alla propria incolpazione all'esame della Corte Costituzionale. Noterelle a Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, Ord.*, 8 luglio 2024, in *Tax News*, 11 giugno 2025; ID., *Il diritto al silenzio nell'attuazione del tributo*, Torino 2025; S. DORIGO, *Il "diritto al silenzio" del contribuente nel corso di verifiche e controlli e le conseguenze nel processo penale*, in *Corr. trib.*, 2018, 5, 388 ss.; GIOVANNINI A., *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, 235 ss.; LOVISOLO A., *Il "diritto al silenzio", riconosciuto in sede comunitaria, e i suoi effetti in materia tributaria nazionale, con particolare riferimento alla preclusione di una successiva produzione documentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 3, I, 825 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.*, 2021, 1, 128 ss.; ID., *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 on line*, 2021, II, 460; ID., *Accertamenti tributari e diritto al silenzio del contribuente*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, Torino, 2022, tomo II, 181 ss.; ID., *Diritto al silenzio e diritto di accesso: due Cenerentole in attesa del Principe Azzurro*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2026, 1 e pubblicato online il 26 marzo 2026, www.rivistadirittotributario.it; MARINELLO A., *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*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, 109 ss.; ID., *Il diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra corti europee e corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 629 ss.; MAZZA O., *Una nuova dimensione per il diritto al silenzio in ambito penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 297 ss.; PERRONE A., *Il diritto al silenzio, riconosciuto dalla Consulta negli illeciti finanziari, rileva in ambito fiscale?*, in *Giur. comm.*, 2022, 1, II, 76 ss.; PIANTAVIGNA P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, 4, II, 81 ss.; RICCI C., *Nemo tenetur se detegere e diritto tributario*, in *Tax News*, 13 settembre 2022.

⁵ Al riguardo, con particolare riferimento alle garanzie, si veda DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in AMATUCCI F. - ALFANO R. (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto*, Torino, 2022, 142 ss.; ID., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, II, Milano, 2016, 1327.

⁶ Al riguardo, in particolare, si veda GIOVANNINI A., *Sul principio di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 327.

⁷ Invero, solo accennata nella sentenza Corte EDU, 27 novembre 1996, sez. II, n. 25944/94, *Peterson Sarpsborg AS and others v. Norway*.

⁸ Cfr. Corte EDU, 6 febbraio 2025, n. 36617/18, *Italgomme Pneumatici S.r.l. ed altri c. Italia*, sebbene questa sia stata resa con riferimento alla violazione dell'art. 8 Trattato.

⁹ In tema si vedano: EMBERLAND M., *The Human Rights of Companies: Exploring the Structure of ECHR Protection*, Oxford, 2006; FERRUA P., *Diritti umani e tutela degli enti nel processo*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 6, 705 ss.

¹⁰ Cfr. ALLENA MI - VACCARI S., *Diritto al silenzio e autorità di vigilanza dei mercati finanziari*, in *Riv. dir. banc.*, 2022, 3, 689 ss., i quali richiamano Corte EDU, 17 dicembre 1996, n. 19187/91, *Saunders c. U.K.*, par. 68.

¹¹ Secondo cui: «Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata».

¹² Secondo cui: «Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata».

¹³ In tal senso si vedano pure i lavori preparatori relativi al Regolamento 6 febbraio 1962, n. 17 ossia il primo Regolamento di applicazione degli artt. 81 e 82, par. 4, Trattato.

¹⁴ Cfr. Corte Giustizia, 10 novembre 2022, C-203/21, ove richiami alla precedente giurisprudenza.

¹⁵ Cfr. FARES G., *Diritto al silenzio, soluzioni interpretative e controlimiti: la Corte costituzionale chiama in causa la Corte di giustizia*, in *dirittifondamentali.it*, 2020, 1, 57 ss.

¹⁶ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 27 dicembre 2019, n. 34482.

¹⁷ Cfr. art. 25-*quinqüesdecies*.

¹⁸ Ad esempio: i) il rappresentante legale indicato nella dichiarazione di cui all'art. 39 D.Lgs. n. 231/2001 ma che non rivestiva tale qualità al momento della commissione del reato presupposto; ii) il rappresentante legale che era tale al momento della commissione del fatto, che non sia imputato del reato presupposto, ma che abbia cessato il rapporto di immedesimazione organica con l'ente al momento della sua escussione; iii) il legale rappresentante della società che non si sia costituito nel processo penale; iv) qualsiasi altro soggetto apicale privo del potere di rappresentanza legale, ivi compresi i soci destinati a soffrire per la *diminutio* del patrimonio dell'ente a causa della irrogazione della sanzione all'esito del procedimento. Al riguardo si veda anche KELLER A., *Il diritto al silenzio dell'ente accusato ai sensi del D.lgs. 231/01*, in *Sist. pen.*, 2023, 6 ottobre 2023 e *Dir. pen. cont.: riv. trim.*, 2023, 2, 160-177.

¹⁹ Cfr. ALLENA MI - VACCARI S., *Diritto al silenzio e autorità di vigilanza dei mercati finanziari*, cit., 729 ss.

²⁰ Cfr. BASSI A., *Enti e responsabilità da reato. Accertamento, sanzioni e misure cautelari*, Milano 2006, 501. In tema si veda anche GARUTI G., *Il processo penale agli enti. Modelli differenziati di accertamento*, in SPANGHER G. (diretto da), *Trattato di procedura penale*, Torino, 2011, 1113 e, più di recente, specificamente, DINACCI F.R., *La dimensione probatoria e del diritto al silenzio nella disciplina della responsabilità da reato degli enti. Verso letture "osservanti" dei principi*, in *Archivio Penale*, 2022, 1.

²¹ Cfr. ROCCHI D., *Partecipazione dell'ente nel processo: un difficile equilibrio tra esigenze difensive e formalità*, in *Dir. pen. cont.*, 17 maggio 2016. Sul punto specifico, in una dimensione comunitaria, si veda ARANCI M., *Diritto al silenzio e illecito amministrativo punitivo: la risposta della Corte di giustizia*, in *Sist. pen.*, 2021, 2, 96 ss., secondo il quale la Corte di giustizia ben potrebbe essere sollecitata, in futuro, a chiarire se il *nemo tenetur se detegere* debba essere garantito (anche) alle imprese sottoposte ad un procedimento, quale quello di cui al D.Lgs. n. 231/2001, che abbia un intrinseco connotato penale, di tal guisa potendosi superare il *self restraint* della stessa Corte in ordine alla estensione della portata della propria giurisprudenza in materia di sanzioni antitrust (a partire dal caso *Orkem*), in quanto ritenuta caratterizzata da tratti di eterogeneità rispetto alla questione dell'applicabilità del relativo principio alla materia degli abusi di mercato (cfr. Corte di Giustizia UE, 2 febbraio 2021, causa C-481/19, *Consob*).

²² In particolare, per determinati reati, non inferiore al cinque per cento del fatturato mondiale, ovvero ad un importo corrispondente a 40.000.000 euro.

²³ Cfr. Corte EDU, sent. 12 luglio 2013, *A. vs. U.K.*, peraltro richiamata da Corte cost., n. 182/2021, secondo cui la presunzione di non colpevolezza è applicabile anche alle persone giuridiche.

²⁴ In tema si veda anche MALACARNE A., *La presunzione di non colpevolezza nell'ambito del d.lgs. 8 novembre 2021, n. 188: breve sguardo d'insieme*, in *Sist. pen.*, 17 gennaio 2022, nonché FIORIO C., *Presunzione di non colpevolezza e onere della prova*, in FIORIO C. (a cura di), *La prova nel processo agli enti*, Torino, 2016, 145.

²⁵ Con particolare riferimento al fenomeno interpositorio, si veda PAPARELLA F., *La nuova personalità*, relazione esposta al Convegno di Studi "La riforma delle sanzioni tributarie", organizzato dalle Università degli Studi di Firenze e Siena e tenutosi a Firenze il 21 giugno 2024; in termini più generali, ID., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000, *passim*. Per completezza, sul tema, recentemente posto in giurisprudenza, dell'irrogazione della sanzione in capo alla persona fisica che ha materialmente commesso, o concorso a commettere, l'illecito riferito all'ente, si veda MAURO M., *Spunti critici sul concorso del consulente negli illeciti tributari sanzionati a carico di enti collettivi*, in *Rass. trib.*, 2025, 1, 210 ss., ove riferimenti.

²⁶ Cfr. GIOVANNINI A., *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 4, 407; ID., *I rapporti tra processo penale e processo tributario*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. III, *Accertamento sanzioni e rapporti tra processi*, Pisa, 2024, 161.

²⁷ Cfr. FLORA G., *La riforma penale tributaria del 2024: le magnifiche sorti e progressive del pagamento postumo del debito*, in *Dir. pen. econ. impr.*, 2024, 2, 21; TOSI L., *La nuova disciplina del rapporto tra processo tributario e processo penale*, in *Tax news*, 25 novembre 2024.

²⁸ Cfr. CORDEIRO GUERRA R., *Primi orientamenti giurisprudenziali in tema di efficacia di giudicato nel processo tributario della sentenza penale di assoluzione: rileva anche quella pronunciata per mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova ex art. 530, comma 2 c.p.p.?*, in *Tax News*, 11 marzo 2025. Sulle somiglianze terminologiche tra il comma 5-bis in discorso con le disposizioni processuali penali si vedano altresì: GALLO F., *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Tax News*, 12 dicembre 2024; GOLISANO M., *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5 bis, art. 7, D.Lgs n. 546/1992*, in *Riv. tel. dir. trib. suppl.*, 2023, 1, 173 ss.; VIOTTO A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, 336; VANZ G., *Genesis, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 274 ss.

²⁹ Sull'efficacia indiretta della presunzione d'innocenza nei procedimenti successivi a quello penale, ivi compreso quello tributario, si veda Corte EDU, 30 aprile 2015, *Causa Kapetanios et alii v. Grecia*; nonché Corte EDU, 3 novembre 2022, *Causa Vegotex International S. A. v. Belgio*, e Corte EDU, 14 dicembre 2021, *Causa Malgarejo Martinez de Abellanosa v. Spagna*. Per la giurisprudenza interna, è infine sufficiente segnalare la recente pronuncia della Corte cost., sent. n. 24/2025, spec. par. 4.4.

³⁰ Cfr. BOLOGNA S. - MONACO O., *La presunzione d'innocenza nel D.lgs. 188/2021: un'occasione persa?*, in *Diritto, Giustizia e Costituzione*, 6 marzo 2022.

³¹ Con particolare riferimento ai profili processuali della presunzione di non colpevolezza riferita all'ente, nonostante il D.Lgs. n. 188/2021, di attuazione della Direttiva 2016/343/UE del 9 marzo 2016, ne abbia limitata l'applicazione alle sole persone fisiche, si veda altresì PALIERO C.E., *Responsabilità degli enti e principio di colpevolezza al vaglio della Cassazione: occasione mancata o definitivo de profundis?*, in *Le Società*, 2014, 4, 474.

³² Cfr. KELLER A., *Il diritto al silenzio dell'ente accusato ai sensi del D.lgs. 231/01*, cit., 160 ss., al riguardo si vedano anche GARUTI G., *Il processo penale agli enti. Modelli differenziati di accertamento*, cit., 1113; CASCONE G., *Il diritto al silenzio dell'ente: prospettiva italiana e francese a confronto*, in *Cass. pen.*, 2018, 11, 3972.