



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## IL DIRITTO AL SILENZIO DEL CONTRIBUENTE IN MATERIA TRIBUTARIA

di Rosa Geraci<sup>1</sup>

### ABSTRACT

*The Italian legal system is characterized by the opposition between the principle that recognize the right to remain silent during the proceeding and the relevance of the taxpayer's refusal to cooperate in the pursuit of verification.*

*The right to remain silent, understood as a right against self-incrimination, is a legal right recognized by the European Court of Human Rights with regard to tax evasion that is considered a criminal penalties.*

*Although this right isn't mentioned expressly into the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom, it is an integral part of the equitable process legal concept and protects the freedom of cross-examination.*

*This work will analyze the problem concerning the relevance of silence at the national and at the international level.*

SOMMARIO: 1. Il principio del contraddittorio ed il diritto al silenzio del contribuente – 2. Nascita ed evoluzione del diritto al silenzio nell'Unione europea – 3. L'elemento soggettivo del comportamento non collaborativo del contribuente – 4. La valutazione del silenzio nell'ambito delle ricostruzioni presuntive di ricavi e di reddito compiute in sede di accertamento – 5. Conclusioni

### 1. Il principio del contraddittorio ed il diritto al silenzio del contribuente

Il principio *nemo tenetur edere contra se* originariamente è stato elaborato in sede penale e successivamente ha trovato estensione in altri rami del diritto<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dottore di Ricerca in Diritto Tributario Università di Palermo.

<sup>2</sup> Per una disamina della matrice penalistica dell'istituto si consultino M. CERESA GASTALDO, *La ricognizione personale e «attiva» all'esame della Corte costituzionale: facoltà di astensione o incompatibilità del coimputato?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, 263; P. FELICIONI, *Brevi osservazioni sull'esame dibattimentale dell'imputato: l'operatività del diritto al silenzio*, in *Cass. pen.*, 1992, 1, 5; ID., *Brevi note sul rapporto fra diritto al silenzio ed accompagnamento coattivo*, in *Cass. pen.*, 1995, 3467; P. FERRUA, *Sulla legittimità della ricognizione compiuta contro la volontà dell'imputato*, in *Cass. pen.*, 1990, 653; V. GREVI, *«Nemo tenetur se detergere». Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel processo penale italiano*, Milano, 1972, 38; ID., *Facoltà di non rispondere delle persone esaminate ex art. 210 c.p.p. e lettura dei verbali delle precedenti dichiarazioni*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 1129; ID., *Diritto al silenzio ed esigenze cantelari nella disciplina della*

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto che il diritto di non autoincriminarsi, pur non essendo espressamente menzionato nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, costituisce parte integrante del concetto di giusto processo<sup>3</sup>. Esso tutela l'imputato da un'illegittima coazione delle autorità e consacra il principio della parità delle armi volto ad impedire l'utilizzo di materiale probatorio acquisito mediante l'uso della forza e della coazione psicologica.

Alla stregua della rinnovata attenzione per i contenuti garantistici delle Carte internazionali, che si è recentemente tradotta anche nell'espresso richiamo ai canoni del giusto processo in seno alle motivazioni di pronunce della Corte costituzionale assai significative, notevole interesse assume la ricerca dei contenuti del diritto di difesa di cui all'art. 6 della CEDU, anche alla luce del perdurante ritardo dei sistemi europei a fronte delle garanzie contenute nella Convenzione<sup>4</sup>.

L'ordinamento giuridico italiano si caratterizza per la contrapposizione, sempre più marcata, tra il principio che riconosce al contribuente la facoltà di assumere un comportamento meramente reticente durante il corso delle verifiche, limitandosi a connotare negativamente soltanto il rifiuto di esibire la documentazione richiesta, e la recente tendenza ad attribuire rilevanza al rifiuto del contribuente di collaborare allo svolgimento dell'attività di verifica. Nel solco di queste due tendenze quello che si può affermare con certezza è che il diritto del contribuente a tacere va sicuramente riconosciuto nei limiti in cui il suo esercizio miri ad assicurare l'equilibrio nei rapporti tra fisco e contribuente, evitando che quest'ultimo veda limitato il suo diritto di difesa a cagione di una posizione di preminenza del fisco.

Quasi sempre il contraddittorio prevede preclusioni probatorie nei confronti del contribuente che è stato inadempiente in fase processuale.

A tal uopo si rileva che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non

---

*libertà personale dell'imputato*, in AA.VV., *Libertà personale e ricerca della prova nell'attuale assetto delle indagini preliminari*, Milano, 1995, 19; G. UBERTIS, "Nemo tenetur se detergere" e dialettica processuale, in *Giust. pen.*, 1994, III, 97; ID., *Assunzioni di informazioni, divieto di arresto e "nemo tenetur se detergere"*, in *Dir. pen. e proc.*, 1995, 90; P. VENTURATI, *Ricognizione di persona e poteri coercitivi del giudice*, ivi, 1993, 448.

<sup>3</sup> Cfr. sent. CEDU, 21 dicembre 2000, c. 34720/97, *Heaney and McGuines c Irlanda*, in [www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Case-Law/Hudoc](http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Case-Law/Hudoc).

<sup>4</sup> Cfr., in particolare, Corte Cost., 24 marzo 1996, n. 131, in *G.U. n. 18 del 10 aprile 1996, I serie speciale*.

possono essere considerati a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, fatto salvo il caso in cui il contribuente dichiari, contestualmente alla produzione, di non avere potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile<sup>5</sup>.

Invero, la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio, nonostante costituisca un elemento rimesso alla libera valutazione del giudice tributario, può vulnerare la sua difesa processuale ed incidere sulla parità delle parti e sul giusto processo.

La norma citata non richiede che l'omissione sia frutto di un comportamento intenzionalmente diretto ad intralciare l'attività di accertamento, ma è sufficiente il dato obiettivo della mancata risposta, a prescindere dell'elemento psicologico del contribuente che omette di rispondere<sup>6</sup>.

Infatti, dal contegno omissivo del contribuente possono scaturire tutta una serie di conseguenze. In primo luogo, nel corso del giudizio tributario è preclusa al contribuente che abbia posto in essere manovre ostruzionistiche nell'ambito delle indagini svolte dall'Amministrazione finanziaria, la produzione di documenti, libri e registri non esibiti nel corso di accessi, ispezioni o verifiche ovvero non trasmessi in risposta agli inviti dell'Amministrazione finanziaria, eccezione fatta, come già ricordato, per la sussistenza di una causa a lui non imputabile<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Si confrontino sul punto, Cass., Sez. trib., 27 giugno 2011, n. 14027, in Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria e in Riv. Dir. Trib., nn. 7-8, 2012, 461; Cass., Sez. trib., 11 maggio 2011, n. 11423, in Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria; Cass., S.U., 18 dicembre 2009, n. 26635, in Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria; Cass., Sez. trib., 11 febbraio 2005, n. 2823, in Corr. Trib., n. 23, 2005, 1839. In dottrina cfr. M. BASILAVECCHIA, *Percentuali di ricarico tra «ammissioni» e «non collaborazione»* (Commento a Cass., sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286), in Corr. Trib., n. 27, 2004, 1428.

<sup>6</sup> In questi termini si sono espresse Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049; Cass., Sez. trib., 29 dicembre 2009, n. 27556; Cass., Sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26635; Cass., Sez. trib., 7 aprile 2009, n. 83; Cass., Sez. trib., 19 luglio 2006, n. 16503 e Cass., Sez. trib., 24 giugno 1995, n. 7161, tutte in Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria.

<sup>7</sup> In dottrina, si vedano, *ex multis*, E. AMODIO, *Diritto al silenzio o dovere di collaborazione?*, in Riv. dir. proc., 1974, 912; L. BARBONE, *Rifiuto di esibizione di documenti contabili: l'inintenzionalità fa da scriminante*, in Rass. trib., 1994, 1630; G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 337; R. Lupi, *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, in Corr. trib., n. 13, 1999, 911; ID, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 446; G. PORCARO, *Riflessioni sulla partecipazione del privato all'accertamento*, in G.T. – *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1997, 1023; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 95; L. SALVINI, *La «nuova» partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, I, 13; G. SAPORITO, R. LUPI, *Genericità della richiesta istruttoria ed esibizione successiva dei documenti*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 498; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del «rifiuto di esibizione» di cui all'art. 52, DPR n. 633/1972*, in Riv. dir. trib., 1991; II, 475; A VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla*

In una recente pronuncia la Corte di Cassazione ha affermato che: «in caso di omessa partecipazione al contraddittorio, il contribuente assume le conseguenze di questo suo comportamento e l'Amministrazione finanziaria può emettere l'avviso di accertamento motivandolo solo sulla base dei risultati dei parametri/studi di settore e il giudice può trarre da tale comportamento del contribuente argomenti di prova»<sup>8</sup>.

In materia, per quel che concerne le indagini «sul campo» l'art. 52, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che i libri, registri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa<sup>9</sup>. Si ricorda che, per rifiuto di esibizione si intende anche l'atteggiamento silente del contribuente diretto a sottrarre ad ispezione i predetti libri, registri, scritture e documenti.

La disciplina contenuta all'art. 52 del d.p.r. n. 633/72 si applica anche alle imposte sui redditi, per effetto del rinvio operato dall'art. 33, comma 1, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

Il legislatore attribuisce in ogni caso valore al rifiuto a collaborare considerandolo una sanzione impropria e le previsioni sopra richiamate hanno una connotazione sanzionatoria perfettamente coerente con il diritto di difesa ed il principio di capacità contributiva sanciti rispettivamente agli artt. 24 e 53 Cost.<sup>10</sup> Tuttavia, le preclusioni probatorie scattano solo a fronte di richieste specifiche da parte degli agenti accertatori, nel senso che i verificatori possono pretendere l'esibizione di documenti precisi e ben individuati, non potendosi

---

*Costituzione* Milano, 2002, 209. In giurisprudenza cfr. Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, Cass., Sez. trib., 26 marzo 2009, n. 7269 e Cass., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127, tutte in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>8</sup> In questi termini si è espressa Cass., Sez. trib., 6 luglio 2010, n. 15905, in *Il Fisco*, n. 35, 2010, 1, 5751. Si consulti *ex plurimis* anche Cass., S. U., 18 dicembre 2009, sent. n. 26635, cit., ove la suprema Corte ha stabilito che il giudice tributario può «liberamente valutare tanto l'applicabilità degli “standards” al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli “standards”, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito».

<sup>9</sup> Significative in materia sono Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2867, in *Corr. Trib.*, n. 16, 2013, 1272, con nota di F. TUNDO, *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*; Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2010, n. 1344, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*; Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, cit.; Cass., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>10</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema delle sanzioni improprie si rinvia a D. COPPA, S. SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, 1989, XLI, 415.

limitare ad una generica richiesta di documentazione, costringendo il contribuente ad un adempimento vessatorio in quanto si precluderebbe l'utilizzo in giudizio di qualsiasi documento non prodotto durante la fase procedimentale<sup>11</sup>. Inoltre, le preclusioni possono operare solo laddove il contribuente sia stato reso edotto delle conseguenze del suo atteggiamento non collaborativo. E ciò anche alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede che, ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente, devono permeare i rapporti tra fisco e contribuente<sup>12</sup>.

Nessuna preclusione opera nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (art. 32, comma 5, d.p.r. n. 600/1973). Questa dichiarazione, comunque, deve essere motivata e argomentata<sup>13</sup>.

Il leggero ritardo del contribuente nell'invio della documentazione richiesta impedisce all'Amministrazione di procedere all'emissione di accertamenti induttivi. Invero, una volta che il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti incombe sull'Ufficio l'onere di contestarne la completezza e la veridicità<sup>14</sup>.

Per quel che concerne l'Imposta sul valore aggiunto, l'art. 51, d.p.r. n. 633/1972, al comma 5, rinvia, per quanto riguarda gli inviti di cui al comma 2, nn. 3) e 4), all'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973.

Particolare rilevanza assume in questo contesto il principio di non contestazione nel processo tributario di fatti favorevoli da parte del contribuente ai fini probatori, il quale sostanzierebbe un'accettazione implicita delle contestazioni mosse. È ragionevole ritenere

<sup>11</sup> Sul punto si rimanda a G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 681; R. LUPI, *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, cit., 912; G. PORCARO, *Riflessioni sulla partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 1023; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, cit., 95; G. SAPORITO, R. LUPI, *Genericità della richiesta istruttoria ed esibizione successiva dei documenti*, in *Dialoghi tributari*, n. 5, 2011, 498; F. TESAURO, voce "Processo tributario", in *Digesto*, Torino, 2000, 572.

<sup>12</sup> In questi termini si è pronunciata Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2867, cit. Cfr. anche Cass., Sez. trib., 10 gennaio 2013, n. 455, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>13</sup> Cfr. sul punto M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 225; G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 30; A. E. LA SCALA, *Il silenzio dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2012, 23; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, cit., 13. V. *ex multis* Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria* e Cass., Sez. trib., 23 giugno 2011, n. 20461, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>14</sup> Si veda sul tema Cass., Sez. trib., 23 giugno 2011, n. 20461, cit.

che questo principio non possa valere in sede procedimentale, nella misura in cui non può ritenersi comportamento valutabile il silenzio.

Inoltre, agli artt. 10 e 12 dello Statuto dei diritti del contribuente non può essere riconosciuto il valore di disciplina generalizzata del contraddittorio anticipato, in grado di obbligare alla collaborazione, ma è necessario il rispetto della proporzionalità, ragionevolezza e dell'effettività della difesa al fine di assicurare un'effettiva parità delle parti in ordine alla prova.

Per completezza di indagine occorre rilevare come sembra potersi ragionevolmente ritenere che il principio del *nemo tenetur edere contra se* rilevi anche nell'interpretazione della previsione normativa contenuta all'articolo 11, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, laddove stabilisce che «chiunque a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445».

Questa norma mira a punire il contribuente che offra una collaborazione incompleta o mendace rispetto alle richieste evidenziate dall'Amministrazione finanziaria.

Nella relazione di accompagnamento si evidenzia come la norma miri alla repressione di tutti quei casi in cui «le informazioni [...] fornite dal contribuente controllato o da soggetti ad esso collegati per convergenza di interessi economici, [...] sono caratterizzate da mendacio», come nel caso delle «risposte agli inviti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento o a esibire atti e documenti» ovvero delle «risposte ai questionari inviati ai contribuenti ai medesimi fini», così come delle «dichiarazioni rese dai contribuenti ai verificatori e riportate nei processi verbali di constatazione»<sup>15</sup>.

Il legislatore, onde eliminare il contrasto esistente tra l'anzidetta previsione normativa e il principio del *nemo tenetur se detergere*, ha aggiunto in sede di conversione del d.l. n. 201/2011 al ricordato primo comma dell'articolo in commento un secondo periodo, ove si stabilisce che «la disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al

---

<sup>15</sup> Si veda la relazione di accompagnamento al disegno di legge n. 4829 relativo alla conversione in legge del d. l. n. 201/2011 presentato alla Camera dei deputati il 6 dicembre 2011.

vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74».

Tuttavia, va rilevato come l'integrazione della norma in sede di conversione abbia determinato un notevole depotenziamento della portata applicativa della sanzione: sulla scorta della versione originaria della disposizione, infatti, il contribuente sarebbe stato punibile anche nell'ipotesi di una risposta mendace alla richiesta dell'Amministrazione finanziaria rivolta ad evitare un'incriminazione per un delitto già commesso<sup>16</sup>

## 2. Nascita ed evoluzione del diritto al silenzio nell'Unione europea

Con riguardo al diritto al silenzio, nella sentenza *Jallah c. Germania* (§§ 94-102) la Grande Camera ha affermato che: «Quant'á l'utilisation d'éléments de preuve obtenus en violation du droit de garder le silence et du droit contribuer a sa propre incrimination, la Cour rappelle que ces droit sont des normes internationales généralement reconnues qui sont au coeur de la notion de procès équitable consacré par l'article 6. Leur raison d'être tient notamment à la protection de l'accusé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui évite les erreurs judiciaires et permet d'atteindre les buts de l'article 6. En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination presuppose que dans une affaire pénale, l'accusation cherche à fonder son argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions au mépris de la volonté de l'accusé... Pour rechercher si une procédure a anéanti la substance même du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, la Cour doit examiner en particulier les éléments suivant: la nature et le degré de la coercition, l'existence de garanties appropriées dans la procédure et l'utilisation qui est faite des éléments ainsi obtenus... toutefois, selon la jurisprudence constante de la cour, le droit de ne pas s'incriminer soi-même concerne en premier lieu le respect de la détermination d'un accusé à garder le silence. Tel qu'il s'étend communément dans les ordres juridiques des parties contractantes à la Convention et ailleurs, il ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect par exemple, les documents recueillis en vertu,

<sup>16</sup> Cfr. sul punto G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2013, 292. Si consulti anche A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. trib.*, n. 33, 2012, 2533.



d'un mandat, les prélèvements d'haleine, de sang, d'urine, de cheveux et de tissus corporels en vue d'une analyse de l'ADN ou encore les échantillons de voix»<sup>17</sup>.

Il diritto al silenzio, inteso come diritto a non autoaccusarsi, è stato riconosciuto dalla Corte Europea dei diritti dell'Uomo con riguardo alle sanzioni fiscali considerate come penali<sup>18</sup>. Questo diritto, espressamente contemplato dall'art. 14.3 della Convenzione di New York, è invece implicito nell'art. 6 della Convenzione europea che, nel tutelare «il diritto ad un processo equo», non lo cita espressamente, così come accade per il diritto a non fornire prove contro se stessi.

Intervenendo sul punto, la Corte di Giustizia dell'Unione europea di Lussemburgo ha statuito che dall'interpretazione letterale dell'art. 6 della CEDU non può trarsi il diritto di non fornire prove contro sé stessi<sup>19</sup>; successivamente, però, si è osservato, da parte della medesima Corte, che l'art. 6 della CEDU tutela il diritto ad un processo equo e che questo include il diritto di mantenere il silenzio, diritto che può essere invocato per evitare l'incriminazione ma anche per non volere incriminare altre persone<sup>20</sup> e che include anche il diritto di rifiutarsi di fornire informazioni o documenti.

<sup>17</sup> Grande Camera, 11 luglio 2006, c. 54810/00, Jalloh c. Germania, in *Cass. Pen.*, 2006, 3846 ss. In tema di diritto al silenzio del contribuente si veda anche la sent. della CEDU, 21 aprile 2009, c. 19235/03, Marttinen c. Finlandia, in <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?!=001-92233>. Nel caso di specie, il ricorrente era stato multato nell'ambito di un procedimento di esecuzione per debiti poiché si era rifiutato di fornire informazioni sul suo patrimonio.

All'epoca il ricorrente era inoltre sospettato di frode e innanzi alla Corte fa valere che la multa costituirebbe una violazione del suo diritto al silenzio e a non auto incriminarsi.

La Corte delibera che il procedimento di esecuzione non giustifica la violazione dei diritti sopracitati e che sussiste una violazione dell'art. 6, § 1, CEDU.

<sup>18</sup> Interessante sul punto è la sent. CEDU, 25 settembre 2007, Loncke c. Belgio, cit. in A. Di Pietro, *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Wolter Kluwer, Italia, 2010, 33.

<sup>19</sup> In questi termini si è espressa la sent. della Corte Giust., 18 ottobre 1989, c. 374/87, Orkem c. Commissione, in *Raccolta*, 1989, 3283 ss., ove sul punto la Corte di Giustizia ha statuito che: «L'art. 6 della Convenzione Europea può essere invocato da un'impresa oggetto di un'indagine in materia di concorrenza, ma va rilevato che né l'interpretazione letterale di tale articolo né la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo indicano che tale articolo sostenga il diritto a non fornire prove contro sé stessi». La Corte ha aggiunto, inoltre, che: «certe limitazioni dei poteri istruttori della Commissione sono implicite nella necessità di salvaguardare i diritti della difesa» e che «i diritti di difesa devono essere rispettati nelle procedure amministrative che possono condurre all'imposizione di sanzioni».

<sup>20</sup> Si consulti la sent. CEDU, 25 febbraio 1993, c. 10828/84, Funke v. Francia, in *Raccolta*, Serie A, n. 236, in cui è stato affermato che: «Le Dogane (francesi) si assicuravano la condanna di Funke allo scopo di ottenere certi documenti di cui sospettavano l'esistenza senza però averne l'assoluta certezza: non potendo o non volendo procurarseli in altra maniera, tentarono di costringere il ricorrente a fornire le prove dei reati che avrebbe commessi. Le particolari caratteristiche del diritto doganale...non possono giustificare la violazione del diritto di qualunque persona accusata di reato nel senso autonomo di tale espressione nell'articolo 6, a mantenere il silenzio ed a non contribuire ad auto incriminarsi. L'articolo 6 è stato quindi violato».

Invero, si deve osservare come il riconoscimento del diritto di difesa vada rinvenuto all'interno della generale enunciazione dell'art. 6, n. 1, laddove si allude ad una nozione di «procès équitable» che non può non incidere sulla medesima interpretazione delle clausole specifiche.

Del resto, il diritto al silenzio, garanzia posta a presidio della libertà del contraddittorio e non riconosciuta esplicitamente nella disposizione esaminata, dovrà essere desunto proprio dal riferimento generale al diritto ad un «giusto processo», di cui è parte integrante<sup>21</sup>.

Da quanto esposto consegue che ogni forma sanzionatoria dell'esercizio di questo diritto ne concreta la negazione<sup>22</sup>. Invero, si legge nella sentenza Orkem che il dato che allo Stato venga conferito il potere di ispezionare determinati documenti non comporta per gli interessati l'obbligo di autoincriminarsi, proibito dalla Carta della Nazioni Unite e dalla stessa Corte di Giustizia.

---

L'effetto del caso Funke sui diritti nazionali degli Stati membri del Consiglio d'Europa muta anche in relazione alle norme costituzionali del paese interessato, oltre che in correlazione all'atteggiamento dei tribunali. Si consideri che in Francia la Court de cassation ha recentemente invocato le disposizioni contenute agli artt. 6 e 14 della CEDU al fine di consentire ad una società costituita negli Emirati Arabi Uniti e ad una Austalt del Lichtenstein di intraprendere un'azione dinanzi ai tribunali francesi, riconoscendo quindi posizione prioritaria alla CEDU rispetto ad una legge francese del 1957. Per converso, in Inghilterra, dove la Convenzione non è stata ancora recepita dall'ordinamento giuridico nazionale, ogni volta che venga violato l'art. 6, spetterà alle parti e ai loro consulenti legali invocare la Convenzione e seguire la questione prima di fronte alla Commissione e poi di fronte alla Corte Europea.

<sup>21</sup> Cfr. sent. CEDU, 25 febbraio 1993, Funke c. Francia, cit., in cui le autorità doganali non hanno chiesto a Funke né di confessare un reato né di fornire prove contro sé stesso, avendogli semplicemente richiesto di fornire particolari su alcuni elementi di prova riscontrati dai funzionari e già ammessi dal medesimo Funke. Interessante sotto diversi profili anche la sent. della Grande Camera, 23 novembre 2006, c. 73053/01, Jussila c. Finlandia, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 34, con nota di A. E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*.

Per altri spunti in merito v. pure P. BAKER, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *Eur. Taxation*, 2001, 308; A. BODRITO, A. MARCHESELLI, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 723; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea: contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2003, 37 ss.; R.E. KOSTORIS, *Il giusto processo: tra contraddittorio e diritto al silenzio*, Torino, 2002, 36 ss.; A. E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, 69 ss.; C. MAINA, *Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte europea sul diritto al silenzio*, in *Leg. pen.*, 1997, 198; J. MALHERBE, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 249 ss.; E. MARZADURI, *L'identificazione del contenuto del diritto di difesa nell'ambito della previsione dell'art. 6, n. 3, lett. c)*, CEDU, in *Cass. pen.*, 1997, 271; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir., Annali I*, Milano, 2008, 406 ss.; C. PALAO TABOADE, *El derecho ano auto inculparse en el derecho tributario*, Cizur Menor, Aranzadi, 2008, 12 ss.; L. PERRONE, *Diritto tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, 675 ss.; V. SEPULCHRE, *L'article 6 de la C.E.D.H. et le droit de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination en droit fiscal*, R.G.F., 2002, 172 et 198.

<sup>22</sup> Per esemplificare, si pensi a Cass., 1 marzo 1982, n. 977, in *Cass. pen.*, 1983, 1399 ss., in cui si sosteneva che il silenzio dell'interrogato avrebbe potuto fungere da riscontro obiettivo di elementi idonei a suffragare un giudizio di colpevolezza.

Al riguardo, è degna di nota la più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo sul diritto al silenzio, sintomatica delle virtuose ed inarrestabili reciproche influenze fra le varie Corti supreme ed i diversi sistemi giuridici.

A partire dal 1993, e quindi successivamente alla sentenza Orkem, la Corte Europea ha aperto un nuovo corso<sup>23</sup>, iniziando a ritenere il diritto dell'indagato al silenzio immanente al giusto processo, e quindi riconoscendo il diritto di tacere durante un interrogatorio di polizia, ed il diritto di non contribuire alla propria incriminazione<sup>24</sup>.

Per la Corte di Cassazione belga, tuttavia, sussiste comunque l'obbligo di comunicare quanto previsto per legge, anche se con ciò si rivela l'esistenza di fatti punibili<sup>25</sup>.

Il delicato problema dello *jus tacendi* è stato affrontato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella sentenza relativa al caso John Murray<sup>26</sup>. Con questa sentenza la Corte ha

<sup>23</sup> Cfr. M. CHIAVARIO, *Sub art. 6*, in S. BARTOLE, B. CONFORTI, C. RAIMONDI (a cura di) *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 198; D. DIXON, *Common sense, legal advice and the rights of silence*, in *PubLaw*, 1991, 233; H. FENWICK, *Curtailing the rights to silence, access to legal advice and section 78*, in *CrimLRev*, 1995, 4; N. FROMMEL, *La CEDH: le droit de l'accusé au silence peut-il être invoqué par les contribuables*, in *Rev. dr. aff. Int.*, 1994, n. 6, 671; D.J. GALLIGAN, *The right to silence reconsidered*, in *CrimLRev*, 1990, 709; D.J. JACKSON, *Interpreting the silence provision: the Northern Ireland cases*, in *CrimLRev*, 1995, 587; ID., *Curtailing the rights of silence: lessons from Northern Ireland*, in *CrimLRev*, 1991, 404; T.H. JONES, *The sound of silence: a duty to incriminate oneself?*, in *PubLaw*, 1991, 363; R. MUNDAY, *Inferences from silence and human rights european law*, in *CrimLRev*, 1996, 370; G. O'REILLY, *England limits the right to silence and moves towards an inquisitorial system of justice*, in *JourCLCrim*, 1995, 402; R. PATTENDEN, *Inferences from silence*, in *CrimLRev*, 1995, 602; D. ROBERTS, *Legal advices, the unrepresented suspect and the Courts: inferences from silence under Criminal Justice and Public Order Act 1994*, in *CrimLRev*, 1995, 483; A. H. ROBERTSON, J. G. MERRILLS, *Human rights in Europe*, Manchester University Press, III ed, 1993, 7.

<sup>24</sup> Si vedano le sentt. CEDU, 25 febbraio 1993, Funke c. Francia, cit., par. 44, e 8 febbraio 1996, c. 18731/91, Murray c. Regno Unito, par. 45, in *Raccolta*, Serie A, 300-A; in argomento v. C. MAINA, *Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo sul diritto al silenzio*, in *Leg. pen.*, 1997, 189; E. MARZADURI, *L'identificazione del contenuto del diritto di difesa nell'ambito della previsione dell'art. 6, n. 3, lett. c)*, CEDU, in *Cass. pen.*, 1997, 271.

La dottrina tributaria è prevalentemente orientata a favore dell'applicabilità dei principi in tema di procedimenti sanzionatori, anche in assenza di rilevanza penale in senso stretto. Vedi ad esempio, S. FROMMEL, *The European Court of Human Rights and the right to remain silent: can it be invoked by the taxpayers?* in *B. T. R.*, 1994, 598 (ed in *Dir e prat. trib.*, n. 1, 1993, 2149); Y MARTINEZ-MUNOZ, *La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en material tributaria: un análisis jurisprudencial*, Cizur Menor, 2002, 108.

<sup>25</sup> Cass. 6 giugno 2000, *Pas.*, 2000, I, 343. In merito all'obbligo di presentare il disco tachigrafico V. SEPULCHRE, A. DI PIETRO (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente*, Padova, 2010, 33.

<sup>26</sup> Sent. Murray c. Regno Unito, cit. Il diritto al silenzio è stato sancito anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle sentt. 10 novembre 1993, c. 60/92, Otto B.V. c. Postbank N.V., in *Raccolta*, 1993, I, 5683, e Orkem c. Commissione, cit., 34, e nella sent. del Trib I grado UE, 28 aprile 2010, c. T-446/05, Amann & Söhne e Cousin Filterie c. Commissione, in *Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea C148*, 5 giugno 2010, 34, in materia concorrenziale ed in particolare di procedimenti amministrativi riguardanti il diritto a non testimoniare contro sé stessi che farebbe parte del diritto dell'Unione in quanto accolto dagli Stati membri aderenti alla CEDU. In particolare, la Corte di Giustizia UE afferma che la Commissione UE «nonostante in taluni casi può obbligare un'impresa a fornire tutte le informazioni, non può pregiudicare i diritti di difesa riconosciuti all'impresa imponendo ad es. l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali sarebbe indotta ad ammettere la esistenza della trasgressione che deve esser provata dalla commissione».

avallato un'interpretazione riduttiva del diritto al silenzio, escludendo che il medesimo configuri un diritto assoluto. La Corte ha inoltre sottolineato come il *right to remain in silence* vada tenuto distinto dal *privilege against not self incrimination*, anche se entrambe costituiscono garanzie generalmente riconosciute dal diritto internazionale, costituendo il fulcro della nozione di *fair procedure* nell'accezione dell'art. 6 CEDU. In quest'ottica, l'assenza di un'apposita norma che riconosca il *jus tacendi*, lungi dal potere essere imputata ad un vuoto di protezione, si spiega con il fatto che questo è implicito nella garanzia generale del giusto processo.

Ai nostri fini sembra utile segnalare la sentenza 17 dicembre 1997, Saunders c. Regno Unito, nella quale la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha ritenuto incompatibile con il diritto al silenzio l'utilizzazione, in un procedimento penale, di dichiarazioni che l'interessato abbia dovuto obbligatoriamente rendere durante una inchiesta condotta da ispettori fiscali in sede di controllo su possibili frodi commerciali<sup>27</sup>.

La forza espansiva dei principi della CEDU è veramente notevole. Invero, per un verso, le legislazioni nazionali tendono a conformarsi ai principi della CEDU, superando la dicotomia tra civile e penale, sino a ricomprendere *de plano* la materia pubblicistica e la materia fiscale. Per altro verso tali principi penetrano all'interno dell'Unione europea attraverso elaborazioni della Corte di Giustizia.

### 3. L'elemento soggettivo del comportamento non collaborativo del contribuente

La giurisprudenza è tutt'altro che univoca circa l'identificazione dell'elemento su cui poggia il comportamento omissivo del contribuente.

Secondo un primo orientamento l'omissione rappresenta il «frutto di un comportamento intenzionalmente diretto a intralciare l'attività di accertamento, essendo sufficiente il fatto

---

Particolarmente rilevante sul tema è anche Corte Giust., 21 febbraio 2008, c. 18487/03, Ravon e altri c. Francia, in *Riv. dir. trib.*, 2000, VII – VIII, 181, in quanto collega i diritti al silenzio e a non testimoniare contro sé stessi alla fase processuale garantendo una tutela immediata. Si afferma infatti la necessità del contraddittorio e che l'attività di investigazione anche in materia tributaria può vulnerare i diritti personali dell'individuo e deve essere sempre assicurata in sede giudiziaria una tutela piena ed effettiva del contribuente sottoposto a verifica.

<sup>27</sup> Sent. CEDU, 17 dicembre 1996, c. 19187/91, Saunders c. United Kingdom, in *Recueil de Arrêts et Décision*, n. 24/1996, II, 2101.

obbiettivo della mancata risposta, a prescindere dalle motivazioni della parte privata, ossia dell'elemento psicologico del contribuente che omette di rispondere»<sup>28</sup>.

Una seconda soluzione interpretativa, avallata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, considera, invece, necessario, affinché la dichiarazione dell'indisponibilità dei documenti possa intendersi come un sostanziale rifiuto di esibizione, il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa procedersi ad ispezionare il documento<sup>29</sup>.

Per completezza espositiva, si ricorda anche una terza opzione interpretativa, seppure minoritaria, che richiede la sussistenza del dolo limitatamente al caso in cui il contribuente dichiari falsamente di non possedere ovvero impedisca con la sua negligenza in concreto l'acquisizione di documenti che esso stesso non sa di possedere o ritiene erroneamente di aver perso<sup>30</sup>.

In ogni caso, è rimessa alla discrezionalità del giudice tributario la valutazione circa l'eventuale inutilizzabilità in giudizio dei documenti dei quali è stata omessa l'esibizione, ferma restando la rilevanza che si riconosce al contegno tenuto dalle parti nel corso del procedimento<sup>31</sup>.

Da un atteggiamento ostruzionistico delle parti può scaturire anche la condanna alle spese processuali<sup>32</sup>.

Il giudice, a fronte di un'azione temeraria, in aggiunta al pagamento delle spese, potrebbe condannare al risarcimento del danno, patrimoniale e non, la parte soccombente che abbia

<sup>28</sup> Cass., Sez. trib., 27 giugno 2011, n. 14027, cit.; Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>29</sup> Cass. S. U., 25 febbraio 2000, n. 45, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*, conformemente Cass., Sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18921, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*; Cass., Sez. trib., 17 luglio 2011, n. 13289, in *G.T. – Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 11/2011; Cass., Sez. trib., 29 dicembre 2009, n. 27556, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*; Cass., Sez. trib., 19 luglio 2006, n. 16503, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*. Contra Cass., Sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*.

<sup>30</sup> Così Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*. Cfr. anche Cass., Sez. I, 24 giugno 1995, n. 7161, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*, richiamata recentemente da Cass., Sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8109, *ivi*.

<sup>31</sup> Si consulti L. R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*, nota a Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 381.

<sup>32</sup> Sul punto C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. Nozioni introduttive e disposizioni generali*, vol. I, XX ed., Torino, 2009, 385 e 388, ricorda tra le condotte di cui il giudice può tenere conto ai fini di una configurabilità di responsabilità per le spese processuali, il caso in cui la parte vincitrice proceda ad iniziare il giudizio senza avere previamente interpellato – seguendo la prassi – la controparte. In questa ipotesi, infatti, si potrebbe considerare iniquo il rimborso delle spese a favore della parte vittoriosa.

agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, ponendo in essere un abuso nell'esercizio del diritto a difendersi.

#### **4. La valutazione del silenzio nell'ambito delle ricostruzioni presuntive di ricavi e di reddito compiute in sede di accertamento**

Si è registrata un'evoluzione della giurisprudenza circa la valutazione del silenzio del contribuente nell'ambito delle ricostruzioni presuntive di ricavi e di redditi compiute in sede di accertamento<sup>33</sup>.

Nonostante non venga configurato in capo al contribuente un obbligo di collaborazione in fase istruttoria, né, tantomeno, un obbligo di contestazione immediata<sup>34</sup> si tende comunque a disincentivare condotte non partecipative.

Scendendo nel dettaglio, si può osservare come la Corte di Cassazione valuti negativamente l'atteggiamento difensivo meramente passivo del contribuente equiparandolo a implicita accettazione di quanto non contestato<sup>35</sup>. Il ragionamento sotteso all'esaminanda opzione giurisprudenziale è che, a fronte di una quantificazione razionalmente convincente da parte dell'Amministrazione finanziaria, incombe sul contribuente l'onere di cogliere esattamente gli errori commessi in quella quantificazione, non essendo sufficiente un atteggiamento *sic et simpliciter* demolitorio.

La dottrina, invece, è incline ad affermare l'esistenza di un obbligo di collaborazione nella fase procedimentale, fondandolo sull'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>36</sup>.

Il ruolo centrale del contraddittorio nella fase di verifica e di istruttoria del processo tributario è stato costantemente riconosciuto anche dalle decisioni della Corte di Giustizia UE<sup>37</sup>, ove è stato più volte rilevato che il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve

<sup>33</sup> Vedasi in materia Cass., Sez. trib., 26 giugno 2004, n. 1286, in *Corr. trib.*, n. 18, 2004, 1425.

<sup>34</sup> Sul punto cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 327.

<sup>35</sup> Sul punto vedasi M. BASILAVECCHIA, *Al contribuente non si chiede più solo di dichiarare*, in *Corr. Trib.*, n. 29, 2002, 2629; ID., *Tecniche difensive in materia di rettifiche basate su coefficienti*, in *G.T. – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 6, 2003, 561.

<sup>36</sup> Cfr. F. AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. Trib.*, 2008, II, 214.

<sup>37</sup> Si vedano, in particolare, Corte Giust. Ravon, cit., e Corte Giust., 18 dicembre 2009, C. 349/07, *Sopropè – Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 570.

avere la possibilità di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata<sup>38</sup>. Il soggetto accertato deve, pertanto, essere posto nelle condizioni di potere svolgere un'attività difensiva completa davanti al responsabile della fase istruttoria, ma affinché possa riuscirvi necessita del tempo necessario e congruo per pianificare la propria strategia difensiva.

Il comportamento del contribuente riveste un'importanza fondamentale: costui deve, quindi, fare in modo di offrire spiegazioni circostanziate, precise e complete. Invero, il rilascio di risposte confuse e non esaustive ovvero la mancata risposta possono rafforzare la fondatezza di conclusioni presuntive sfavorevoli al contribuente.

Il legislatore attribuisce in ogni caso rilevanza al rifiuto a collaborare considerandolo, come già ricordato, alla stregua di sanzione impropria<sup>39</sup>. Ciononostante, è necessario evitare che questo riconoscimento di effetti giuridici al silenzio si traduca in una limitazione del diritto di difesa del contribuente incidendo altresì sulla parità delle parti e sul giusto processo.

## 5. Conclusioni

In assenza di un riconoscimento normativo espresso del diritto al silenzio è ragionevole interrogarsi circa la misura in cui i principi generali del diritto dell'Unione europea impongano il riconoscimento del diritto di non fornire informazioni da utilizzarsi contro chi le fornisce.

Già da tempo nel panorama giurisprudenziale si sono iniziati ad avvertire segnali concreti della presenza di un riconoscimento in capo all'imputato del diritto a non fornire prove contro se stesso e che, in progresso di tempo, si è tradotto nell'assai più ampio diritto al silenzio<sup>40</sup>.

Posta l'assenza di un espresso riconoscimento normativo del diritto a tacere, il diritto al silenzio del contribuente, a parere di chi scrive, va sicuramente riconosciuto nei limiti in cui

<sup>38</sup> In proposito si vedano A. E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a Corte Europea Dir. Uomo, Grande camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 54; A. MARCHESELLI, A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 736.

<sup>39</sup> V. Cass., Sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286, cit., e Cass., Sez. trib., 23 luglio 2009, n. 17210, in *Banca dati BIG PREMIUM – I Quattro Codici della Riforma Tributaria*. In dottrina cfr. G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 207; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 95.

<sup>40</sup> In materia v. per tutti P. PITTARO, *L'ordinamento italiano e la convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Giur. it.*, 1987, IV, c. 392.

il suo esercizio sia volto ad assicurare l'equilibrio nei rapporti tra fisco e contribuente, in modo tale da evitare che esso veda ingiustificatamente limitato il proprio diritto di difesa a cagione di una posizione di preminenza del fisco.

Invero, la conformità ai principi del giusto processo, di cui all'art. 6 della CEDU, e della effettività e proporzionalità proclamati in sede UE esigono che l'*iter* del contraddittorio endo-procedimentale non possa in alcun modo contrarre il già limitato diritto di difesa del contribuente. Quest'ultimo va esercitato in sede processuale, con il riconoscimento della più ampia facoltà di prova, anche per presunzioni, che, conseguentemente, saranno liberamente valutate dal giudice, anche nell'ipotesi in cui il contribuente fosse rimasto inerte nella fase preventiva<sup>41</sup>, facoltà acconsentitagli dai principi del giusto procedimento e della parità delle parti.

La mancata partecipazione al contraddittorio non deve precludere la possibilità di far valere in giudizio le medesime eccezioni che potevano essere fatte valere in fase di contraddittorio e il diritto di difesa deve poter essere garantito in maniera continuativa in sede processuale soprattutto in presenza di limitati poteri istruttori.

L'errore che spesso si commette consiste nel considerare i poteri istruttori del giudice come poteri inquisitori in grado di compromettere la terzietà del giudice<sup>42</sup>, senza tener conto del fatto che spesso le preclusioni probatorie, in un sistema basato sempre più sull'istruttoria procedimentale e sull'anticipazione dei principi probatori processuali in fase di contraddittorio, compromettono il diritto di difesa e la sua effettività che è fortemente e maggiormente garantita a livello europeo.

Da quanto esposto nel corso della trattazione emerge chiaramente come l'obiettivo che bisogna prefiggersi è quello di rafforzare la dialettica tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria e ricondurre in una posizione paritetica le due parti, superando definitivamente quelle ricostruzioni del fenomeno tributario in termini coercitivi e repressivi<sup>43</sup>, pur non negandosi il carattere autoritativo – e quindi provvedimentale – di alcuni atti dell'Amministrazione finanziaria, tra cui l'atto di accertamento. Quanto detto non sta a significare che vada superata la connotazione indefettibilmente autoritativa della potestà

---

<sup>41</sup> Il deposito di documenti giustificativi dovrebbe potere essere sempre garantito in sede processuale nel caso di presunzioni legali come quelle in materia di accertamenti bancari.

<sup>42</sup> Interessante sul punto è Corte Cost., 29 marzo 2007, n. 109, in *Giur cost.*, 2007, 2.

<sup>43</sup> F. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 13.



impositiva, considerato che il processo tributario italiano è strutturato come giudizio di impugnazione, piuttosto che l'Amministrazione finanziaria ha il dovere di attenersi al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, oltre a preservare il diritto ad un equo processo, nel cui ambito assume particolare rilevanza la questione specifica del cosiddetto diritto al silenzio, non più riferito *strictu sensu* alla mera facoltà per il contribuente di assumere una condotta reticente durante il percorso delle verifiche ma esteso al rifiuto del contribuente di collaborare allo svolgimento dell'attività di verifica.

Pertanto, a presidio delle ragioni del contribuente, sarebbe opportuno che si introducesse una normativa volta a regolamentare le ipotesi, i tempi ed i limiti entro cui l'esercizio del diritto al silenzio da parte del contribuente sia da considerarsi legittimo, sì da individuare i limiti oltre i quali l'esercizio di tale diritto si traduca in un abuso.