

Reati tributari e processo equo

Sui confini delle garanzie autodifensive dell'accusato
(accertamenti fiscali, richiesta di documenti, rischio di autoin-
crimazione)

Antonio Faberi

La decisione

Sanzioni fiscali - Richieste di documenti - Rifiuto - Diritto a non autoincriminarsi - Pena pecuniaria - Legittimità - Esclusione (C.e.d.u., art. 6).

E' illegittima l'imposizione d'una sanzione a carico del contribuente che, volendosi avvalere del proprio diritto al silenzio, si sottragga dal produrre i documenti, richiesti di fronte all'autorità fiscale durante una procedura d'accertamento, che potrebbero portare alla propria incriminazione.

CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO, QUINTA SEZIONE, 5 aprile 2012 (c.c. 6 marzo 2012) - Spielmann, *Presidente* - Chambaz c. Svizzera.

La motivazione della decisione annotata è consultabile sul sito *web archiviopenale.it*.

Il commento

1. Di fronte a richieste o domande che possano portare ad un'autoincriminazione, il diritto dell'accusato al silenzio travalica i confini dei procedimenti penali *stricto sensu*, affacciandosi come garanzia ineludibile anche nei confronti dell'autorità amministrativa. Questo *arrêt de chambre*¹ segna l'ennesimo importante tassello dell'evoluzione giurisprudenziale seguita dalla corte in tema di inchieste amministrative e sanzioni tributarie²; pur riaffermando l'esclusione - per quel che concerne la determinazione dei diritti e dei doveri di carattere civile - dell'applicazione dell'art. 6 C.e.d.u. alla materia tributaria³, il

¹ Divenuto definitivo il 5 luglio 2012, spirati i termini per l'impugnazione di fronte alla *Grande Chambre* ai sensi degli artt. 43 e 44 C.e.d.u.

² In particolare v. Corte eur. dir. uomo, Grande Camera, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia; Id., 29 agosto 1997, A.P., M.P. e T.P. c. Svizzera; Id., 3 maggio 2001, J.B. c. Svizzera.

³ In senso contrario v. la *dissenting opinion* del giudice Lorenzen nella sentenza Ferrazzini c. Italia, (cit.), nonché l'opinione conforme espressa dal giudice Sperduti nel Rapporto della Comm. eur. dir. uomo, 20 febbraio 1992, Salesi c. Italia, in *www.echr.coe.int*.

giudice di Strasburgo ha ritenuto che un procedimento amministrativo, come quello di fronte all'autorità fiscale, debba in ogni caso rispettare i principi generali posti a tutela dell'accusato, qualora questo procedimento sia legato alla possibilità per la persona interessata di essere esposta ad un'indagine penale.

Secondo la corte, il principio *nemo se detegere tenetur* costituisce una norma di diritto internazionale generalmente riconosciuta, rientrante, per giurisprudenza consolidata⁴, nell'ambito operativo dell'art. 6, C.e.d.u.

Il fisco non può punire con una sanzione amministrativa il contribuente che si sottragga dal fornire, nell'ambito di un controllo tributario, documenti che costituirebbero prova dell'evasione fiscale. Il tema centrale del *decisum* si fonda sull'effettiva dimostrazione del legame tra il procedimento in cui sono state inflitte le sanzioni contestate e il successivo procedimento per evasione fiscale. Il fatto che i due procedimenti viaggino apparentemente su “binari paralleli” non è sufficiente ad evidenziare l'irrilevanza delle informazioni acquisite durante il procedimento di fronte al fisco, poiché, nel caso di specie, vi era stata in effetti una “circolazione probatoria” tra i soggetti preposti all'accertamento tributario e gli incaricati dell'indagine penale; con la conseguenza di configurare una situazione idonea a far considerare i due procedimenti non indipendenti. Date queste premesse, la corte ha ricordato che, al fine di garantire il carattere concreto ed effettivo dei diritti tutelati dalla Convenzione, la valutazione circa l'equità del processo debba essere conclusa attraverso un esame della complessiva procedura interna⁵, nella quale ricade dunque anche il procedimento amministrativo in funzione prodromica, ove vengano alla luce prove a sostegno della formulazione dell'accusa, nell'ipotesi in cui siano stati compromessi i diritti fondamentali dell'indagato o imputato. L'inflizione d'una sanzione in capo al contribuente che si rifiuti di collaborare è stata considerata, in questa ricostruzione, come uno strumento a carattere inquisitorio, con lo scopo evidente di procurare un'inversione dell'onere della prova a sfavore dell'accusato, in modo del tutto incompatibile con il sistema di garanzie previsto dalla carta.

2. Ripercorrere l'iter argomentativo delle animate *dissenting opinion* dei giu-

⁴ Corte eur. dir. uomo, 25 febbraio 1993, Funke c. Francia; Id., 8 febbraio 1996, John Murray c. Regno Unito; Id., 17 dicembre 1996, Saunders c. Regno Unito; Id., 20 ottobre 1997, Serves c. Francia; Id., 3 maggio 2001, J.B. c. Svizzera, cit.

⁵ Corte eur. dir. uomo, 9 ottobre 1979, Airey c. Irlanda; Id., 8 giugno 1976, Engel e altri c. Paesi Bassi; Id., 21 giugno 2005, Sträg Datajänster AB c. Svezia; Id., Grande Camera, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia.

dici *Zupančič* e *Power-Forde*⁶ apre scenari interessanti nel campo del diritto penale tributario, in particolare sui limiti del c.d. fenomeno della “circolazione probatoria”. Secondo il primo, la *ratio* dell’istituto che tutela l’imputato contro l’autoincriminazione consiste, storicamente, nella garanzia fondamentale contro la costrizione fisica o psichica – leggasi tortura – utilizzata ai fini di estorcere una confessione o comunque una prova a carico. Non sarebbe quindi un astratto diritto al silenzio – poiché ciascuno è sempre suscettibile di essere fonte di prove contro di sé, purché ciò non avvenga attraverso la violenza⁷ – ma uno strumento posto a garanzia della persona accusata, per difendersi contro l’uso del “*malleus*”.

In secondo luogo, il procedimento per l’accertamento dell’imposta non consisterebbe in altro che uno scambio di informazioni tra contribuente e amministrazione ai fini della determinazione di obbligazioni di carattere civile, senza alcuna conseguenza sul piano dell’eventuale autoincriminazione, che opererebbe dunque nella sola sede penale, e solo a seguito della *notitia criminis* sorta in sede di accertamento tributario⁸. Posto ciò, la posizione del contribuente rispetto ai poteri dell’amministrazione sarebbe ulteriormente affievolita, nell’ottica del giudice *Zupančič*, poiché il procedimento punitivo amministrativo non interesserebbe la libertà personale, bensì i beni ed il patrimonio della persona, soggetta a sanzione pecuniaria. Quest’ultima affermazione, tuttavia, risulta a ben vedere non giustamente meditata. L’elaborazione giurisprudenziale della corte⁹ ha individuato negli anni vari criteri per la determi-

⁶ I quali esprimono il timore che l’apertura del principio di non autoincriminazione e delle garanzie tipiche del processo penale in genere alle questioni tributarie possa trasformarsi in un “vaso di Pandora”, che aprirebbe di fatto la strada ad una miriade di eccezioni processuali, volte evidentemente a impedire l’accertamento dei tributi.

⁷ Già nel pensiero di Cesare Beccaria, nonostante il suo rifiuto della tortura, si riscontra una forte contraddizione quando da un lato «*si reputa contro la natura stessa che un reo si accusi immediatamente da sé*», mentre, dall’altro, si sostiene che «*colui che nell’esame si ostinasse di non rispondere alle interrogazioni fattegli, merita una pena fissata dalle leggi, e pena delle più gravi che siano da quelle intime, perché gli uomini non deludano così la necessità dell’esempio che devono al pubblico*», in *Dei delitti e delle pene*, 1764, ristampa, Firenze, 1950, 210, 215.

⁸ La dottrina e la giurisprudenza italiana si sono ampiamente pronunciate sull’estensione dell’operatività dell’art. 63 c.p.p. alle indagini amministrative: v. LARONGA, *La prova documentale nel processo penale*, Torino, 2004, 269; ZACCHÈ, *Gli effetti della giurisprudenza europea in tema di privilegio contro l’autoincriminazione e diritto al silenzio*, in *Giurisprudenza europea e processo penale italiano*, a cura di Balsamo, Kistoris, Torino, 2008, 179 ss.; Cass., Sez. Un., 20 dicembre 2001, Raineri, in *Cass. pen.*, 2002, 1304 ss. È da escludere un’applicazione analogica dell’istituto in tema di documenti, poiché, pur potendo astrattamente operare in campo di attività ispettive amministrative in base al dettato dell’art. 220 disp. att. c.p.p., la disposizione dell’art. 63 c.p.p., si riferisce espressamente alle sole dichiarazioni.

⁹ Secondo i principi affermati dalla sentenza Corte eur. dir. uomo, 8 giugno 1976, Engel e altri c. Olan-

nazione del carattere “penale” ai fini della tutela offerta dall’art. 6 C.e.d.u.: tra di essi, primeggia la natura della sanzione. In tale ottica, la sanzione penale per eccellenza è quella detentiva, quella che incide maggiormente sulla libertà personale, ma che, tuttavia, non è l’unica a determinare l’applicazione dell’art. 6 “*dans son volét penal*”¹⁰. Esso infatti trova spazio, oltre ai casi in cui la natura penale della controversia risulti dall’espressa volontà della legge dello Stato parte in causa (si pensi alla naturale collocazione nel codice penale delle multe e delle ammende, che sono a tutti gli effetti pene)¹¹, anche laddove la corte di Strasburgo ravvisi una penalità¹² della sanzione, che si giustifichi nell’interesse di punire in maniera generalizzata i trasgressori e con un effetto di deterrenza, indipendentemente dalla formale collocazione di questa misura tra le leggi penali. Questo principio si evince attraverso una copiosa giurisprudenza di procedimenti concernenti sanzioni amministrative, pecuniarie, frutto di “depenalizzazione”¹³, in tema di sanzioni tributarie¹⁴, o di confisca amministrativa obbligatoria¹⁵.

da, cit., il carattere penale di una sanzione in ambito C.e.d.u., può essere rinvenuto facendo riferimento a tre criteri, chiamati pacificamente criteri *Engel*: carattere afflittivo, finalità di deterrenza e applicabilità alla generalità dei cittadini delle sanzioni previste.

E’ evidente che di fronte a sanzioni di natura detentiva non ci sia spazio per il dubbio circa la natura penale di esse. Con riguardo alle sanzioni patrimoniali, la penalità diventa palese in funzione della significatività e della rilevanza economica delle sanzioni stesse, che non potranno di conseguenza sottrarsi alle garanzie penali minime poste dall’art. 6 C.e.d.u.

¹⁰ La nozione europea di «accusa penale» ha portata autonoma, indipendente dalle categorie utilizzate negli ordinamenti degli Stati aderenti alla Convenzione; per una chiara esposizione del concetto di accusa penale ai sensi dell’art. 6 C.e.d.u., tra gli altri, v. RANDAZZO, *I principi del diritto e del processo penale nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, in www.cortecostituzionale.it.

¹¹ Sul tema dell’efficacia delle sanzioni patrimoniali: MAUGERI, *Relazione introduttiva*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, a cura di Maugeri, Milano, 2008, 1; sul tema del c.d. diritto punitivo amministrativo e il suo rapporto con le contravvenzioni di polizia v. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2009, p. 951; PALIERO, voce *Depenalizzazione*, in *Dig. Pen.*, III, Torino, 1989, 425 ss.

¹² La Corte eur. dir. uomo usa il termine *penalty* indifferentemente tanto per indicare sanzioni afferenti al diritto amministrativo, quanto contravvenzioni e multe, quindi pene pecuniarie, misure di sicurezza e misure di prevenzione; sul punto v. MAIELLO, *Confisca, C.e.d.u. e diritto dell’Unione, tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in www.penalecontemporaneo.it.

¹³ V. Corte eur. dir. uomo, 25 agosto 1987, Lutz. c. Germania; Id., 21 febbraio 1984, Ozturk c. Germania.

¹⁴ V. Corte eur. dir. Uomo, 29 agosto 1997, A.P., M.P. e T.P. c. Svizzera, cit.; Id., 3 maggio 2001, J.B. c. Svizzera; Id., 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia, cit.; Id., 25 febbraio 1993, Funke c. Francia, cit.

¹⁵ V. Corte eur. dir. Uomo, 20 gennaio 2009, Sud Fondi e altri c. Italia, nonché Id., Grande Camera, 10 maggio 2012, Sud Fondi e altri c. Italia, e Id., 9 febbraio 1995, Welch c. Regno Unito. Nel caso Welch la corte ha apprezzato la sostanziale irrilevanza, ai fini dell’art 6 C.e.d.u. della distinzione tra misure di prevenzione reali e confische propriamente punitive. In riferimento al caso Sud Fondi, la Corte ha

Alla luce di ciò, il fatto che le conseguenze sanzionatorie subite dal contribuente siano, in ipotesi, meramente patrimoniali¹⁶ non esclude la rilevanza dell'art. 6 C.e.d.u. poiché, come si è detto, l'interpretazione armonizzatrice posta in essere dalla Corte ha, sotto vari profili, esteso l'operatività di tale principio nelle materie originariamente sottratte al suo sindacato.

3. Sul piano teorico, l'espressione *nemo tenetur se detegere* è dalla dottrina considerata polisensa¹⁷. Tale distinzione non è oggetto di esplicito richiamo nella sentenza in commento, pur senz'altro rientrando nel patrimonio culturale della curia¹⁸; ciò poiché la Corte di Strasburgo, quale giudice del caso concreto, si attiene a categorie concettuali ampie, operando con quell'elasticità indispensabile alla tutela del diritto fondamentale che si assume violato, in contesti giuridici a volte profondamente diversi. La migliore dottrina, mutuando le categorie proprie degli ordinamenti di *common law*, distingue nettamente le facoltà dell'accusato in *privilege against the self-incrimination, right to be silent, right non to be questioned*¹⁹. Pur nella difficoltà di trasporre categorie concettuali proprie di ordinamenti estranei al nostro, è possibile ricolle-

affermato che la confisca di un immobile oggetto di lottizzazione abusiva, anche se qualificata come misura di sicurezza amministrativa obbligatoria dall'ordinamento italiano, ha natura di pena ai sensi della C.e.d.u. e può essere disposta solo in presenza di una responsabilità in capo all'imputato, riconosciuta attraverso una sentenza di condanna definitiva.

¹⁶ In base alla legge svizzera, (art. 175 Legge Federale 14 dicembre 1990, recante il titolo "Legge federale sull'imposta federale diretta") il procedimento per evasione fiscale ha natura amministrativa, al cui termine consegue, in caso di accertamento della violazione, un'ingente ammenda, *rectius* sanzione amministrativa, normalmente commisurata all'entità dell'evasione oltre, ovviamente, al recupero dell'imposta evasa; all'esito di tale inchiesta, che può da sola essere sufficiente ad infliggere la sanzione pecuniaria, è previsto, in caso si ravvisi un delitto fiscale - frode fiscale o appropriazione indebita d'imposte alla fonte - che l'amministrazione effettui la trasmissione all'autorità competente, onde proseguire l'indagine che può portare a conseguenze anche detentive, quindi indiscutibilmente penali.

¹⁷ MAZZA, *L'interrogatorio e l'esame dell'imputato nel suo procedimento*, in *Trattato di procedura penale*, Ubertis, Voena, Milano, 2004, VIII, 42 ss.; MARAFIOTI, *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, Torino, 2000, 114 ss.; GREVI, *Nemo tenetur se detegere, Interrogatorio dell'imputato e diritto al silenzio nel processo penale italiano*, Milano, 1972, 3 ss.; AMODIO, *Diritto al silenzio o dovere di collaborazione? A proposito dell'interrogatorio dell'imputato in un libro recente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 412 ss.

¹⁸ In particolare in Corte eur. dir. uomo, 8 febbraio 1996, John Murray c. Regno Unito, § 45, nella versione linguistica inglese si distinguono il «*right to remain silent under police questioning*» e il «*privilege against self-incrimination*», quali diritti fondamentali tutelati dalla convenzione per consuetudine internazionale.

¹⁹ MAZZA, *L'interrogatorio e l'esame dell'imputato nel suo procedimento*, cit., 48; ZACCHE, *Gli effetti della giurisprudenza europea in tema di privilegio*, cit., 180; MARAFIOTI, *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, cit., 42 ss.; GREVI, *Nemo tenetur se detegere*, cit., 3 ss. AMODIO, *Diritto al silenzio o dovere di collaborazione?*, cit., 412 ss.

gare tali facoltà a principi espressi nel nostro codice secondo una scansione diacronica²⁰, per il vero non sempre omogenea, che distingue le garanzie difensive, a seconda della fase in cui si verifichi il contatto tra l'autorità e la persona che si avvalga del *nemo tenetur se detegere*²¹.

Il *privilege against self-incrimination* opera a garanzia del fatto che la persona che si trovi di fronte all'autorità giudiziaria o di polizia, priva di una formale accusa, (testimone, persona informata sui fatti, persona sottoposta ad ispezione o ad una inchiesta amministrativa) possa essere costretto a fornire un contributo conoscitivo che porti alla propria incriminazione: in questo senso il richiamo è all'art. 63 c.p.p.; nonché all'art. 198, co. 2 c.p.p. e all'art. 220 disp. att. c.p.p. Improprio, secondo questo schema, l'inserimento in tale categoria della facoltà prevista dall'art. 197-bis, co. 4, relativa all'imputato che deponga su fatti concernenti la responsabilità altrui²².

Il *right to be silent*, comporta che l'indagato o l'imputato sottoposto ad interrogatorio abbia il diritto di non rispondere alle domande che gli vengano poste, senza che il silenzio costituisca di per sé fondamento di prova *contra reum* (art. 64, co. 3, lett. b) c.p.p.; art. 210, co. 4 c.p.p.)²³.

Infine il *right not to be questioned* consente all'imputato di sottrarsi completamente al dialogo con l'autorità giudiziaria e con la pubblica accusa, liberandolo dall'obbligo di presentarsi a deporre su fatti che riguardino la propria responsabilità (art. 208 c.p.p.).

Il rilievo distintivo, non marginale, conduce alla conclusione che la prima categoria, che più si attaglia al caso in esame nel presente commento, necessariamente porta ad una regressione "al di fuori" del processo penale del diritto di non auto-incriminarsi, ampliando lo schermo previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p. da interpretarsi in combinato disposto con l'art. 63 c.p.p. e la C.e.d.u.²⁴ Ciò affinché il principio che si vuole tutelare garantisca una facoltà,

²⁰ MAZZA, *L'interrogatorio e l'esame dell'imputato nel suo procedimento*, cit., 48.

²¹ MARAFIOTI, *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, cit., 116, MAZZA, *ibidem*.

²² Così secondo MAZZA, *op. cit.*, 52, per il quale «appare concettualmente impreciso parlare di garanzia contro l'autoincriminazione» per «dichiarazioni riguardanti fatti per i quali il dichiarante è stato processato o è sotto processo». In senso opposto, DANIELE, *La testimonianza "assistita" e l'esame degli imputati in procedimenti connessi*, in *Il giusto processo tra contraddittorio e diritto al silenzio*, Kistoris, Torino, 2002, 205.

²³ Pur non potendosi attribuire al silenzio alcun valore confessorio, il principio, secondo un orientamento corrente, non esclude tuttavia che tale contegno processuale possa essere valutato dal giudice come riscontro di un quadro probatorio indiziante che tragga il suo fondamento *aliunde*. Sul punto cfr. ampiamente CONTI, TONINI, *Il diritto delle prove penali*, Milano, 2012, 238 ss.

²⁴ MARAFIOTI *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, cit., 413.

riconosciuta dal diritto internazionale, ancor prima che sorga il (non sempre riconoscibile) dato formale del momento in cui viene a formarsi la sanzione dell'inutilizzabilità. Al di fuori di questo schema, si rischierebbe altrimenti di aggirare ingiustamente una prerogativa importante di auto-difesa, facendo leva sul più sfavorevole regime probatorio imposto al contribuente in materia tributaria²⁵.

4. D'altra parte (questo è l'aspetto più importante della decisione in commento), l'estensione del privilegio contro l'auto-incriminazione al procedimento tributario non desterebbe perplessità se ciò avesse ad oggetto solo le dichiarazioni rese dal contribuente. La corte, invece, ha ritenuto che il principio debba applicarsi anche alle richieste di documenti, che sono elementi non appartenenti alla sfera della psiche o del corpo, cioè "esterni" alla persona e "neutri" rispetto alla volontà, il cui obbligo di esibizione non comporta una possibile lesione della dignità personale, nel senso di una costrizione morale o fisica, quanto piuttosto un'inversione dell'onere della prova.

Ciò non vuol certo escludere che i documenti siano coperti da diritti convenzionalmente e costituzionalmente garantiti che possano risultare lesi nel corso di un processo. Difatti, nel momento in cui venisse violata la riservatezza della corrispondenza privata, del segreto professionale o bancario²⁶, una tale lesione si potrebbe giustificare solo in presenza delle garanzie di legge, dietro provvedimento motivato dell'autorità giudiziaria, in ossequio all'art. 15 Cost.; ciò perché tali diritti corrispondono in ogni caso ad estrinsecazioni del pensiero e

²⁵ Sulle problematiche relative alle acquisizioni documentali come possibile «aggiramento» delle facoltà in esame v. MARAFIOTTI, *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, cit., 399, MAZZA, *L'interrogatorio e l'esame dell'imputato nel suo procedimento*, cit., 56, 382 ss., ZACCHE', *Gli effetti della giurisprudenza europea in tema di privilegio contro l'autoincriminazione e diritto al silenzio*, cit., 186 ss. Ancora in tema di ispezioni amministrative e garanzie difensive penali v., DI GIRONIMO, *Il contributo dell'imputato all'accertamento del fatto*, Milano, 2009, 173 ss., BONTEMPELLI, *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009, 284.

²⁶ Il segreto bancario, già recessivo rispetto ai poteri d'indagine della polizia giudiziaria in sede di perquisizione e sequestro ex art. 248 e 255 c.p.p., cede definitivamente il passo di fronte agli strumenti informatici di cui dispone dal 1 gennaio 2012 l'Agenzia delle Entrate, introdotti nel sistema Ser.p.i.co. Il controllo dei conti bancari, sospeso in attesa di garantire la sicurezza e la capienza del sistema ai flussi di dati, in ossequio alle prescrizioni imposte dal Garante della Privacy, è ormai in corso di attuazione. Con tale sistema a regime, la mancanza di una disciplina che regoli in maniera adeguata la circolazione probatoria documentale da un procedimento di tipo «amministrativo» di controllo ad uno di tipo giurisdizionale, minerebbe fortemente le garanzie di legalità nell'accesso alle informazioni delle banche dati dei contribuenti.

dell'identità della persona²⁷, come tali, degne di tutela anche sotto il profilo dei diritti umani²⁸.

La nozione di documento, inoltre, può indicare varie fonti di conoscenza ed è suscettibile, quindi, di portare numerosi significati²⁹. Ciò che risulta un dato comune, almeno dal punto di vista della materialità del documento in sé, al di là del diverso regime di prova legale, è il fatto che il documento è in ogni caso una fonte di conoscenza già precostituita ed esistente a prescindere dal momento della sua esibizione o produzione di fronte all'autorità amministrativa o giudiziaria, e consiste nella narrazione di un fatto in uno scritto o la sua rappresentazione con altro mezzo idoneo³⁰.

Dato questo inquadramento, una notevole aporia della decisione è nel non approfondire - come è autorevolmente sostenuto dal giudice *Power-Forde* nella seconda *dissenting opinion* - la portata del principio di non autoincriminazione rispetto alla natura delle fonti di prova che sono coperte da questa garanzia. La corte ha avuto l'occasione di affrontare il problema con un orientamento ondivago, con conseguenze divergenti sul fronte del riconoscimento del privilegio di non auto incriminarsi. Stabilire che il rifiuto di consegnare il documento oggetto del caso *Chambaz* non sia assimilabile al rifiuto del prelievo coattivo di una goccia di sangue o un campione di DNA³¹ dal corpo del-

²⁷ Per un approfondimento sul rapporto tra *privacy*, diritti umani e controllo dell'informazione riguardante la persona v. RODOTÀ, TALLACCHINI, *Trattato di biodiritto*, Milano, 2010, 305 ss.; ALPA, MARKESINIS, *Il diritto alla privacy nell'esperienza di common law e nell'esperienza italiana*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1997, 417. Sul tema dei diritti della personalità: RESCIGNO, voce *Personalità (diritti della)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1991, 2 ss.; ZENO, ZENCOVICH, voce *Personalità (diritti della)*, in *Dig. Priv.*, XIII, Torino, 1995, 430 ss.; ALPA, RESTA, *Le persone fisiche e i diritti della personalità*, in *Trattato di diritto civile*, a cura di Sacco, Torino, 2006, 206 ss.

²⁸ Con riguardo alla censura della corrispondenza in regime carcerario quale violazione del diritto alla vita privata (art. 8 C.e.d.u.) v. Corte eur. dir. uomo, 1 febbraio 2011, *Lesiak c. Polonia*, nonché Id., 21 febbraio 1975, *Golder c. Regno Unito*; sul diritto al rispetto della corrispondenza privata di un detenuto in regime di applicazione dell'art. 41bis ord. pen., v. Corte eur. dir. uomo, 19 gennaio 2010, *Montani c. Italia*.

²⁹ Il senso risulta molto ampio a seconda che si faccia riferimento, per esempio, all'art. 234 c.p.p. o agli artt. 32 e 33 d.P.R., 29 settembre 1973, n. 600, che rimandano anche all'art. 52 del d.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633 o agli artt. 2700 e ss. del codice civile.

³⁰ La definizione che si è proposta, prendendo le mosse dalla ben nota lezione del Carnelutti, tralascia volutamente il tema dell'attualità di essa rispetto ai nuovi mezzi di comunicazione informatici. In ogni caso, nonostante si possa affermare che i dati informatici esistano a prescindere dal loro supporto, attraverso l'*e-cloud*, o altri flussi di *bit* via internet, non è irragionevole mantenere una visione «materialista» del documento ai fini della prova, poiché la conoscenza di questo, nel processo o nel procedimento, avviene sempre attraverso l'acquisizione di un supporto che ne garantisca la rappresentazione.

³¹ Anche il DNA costituisce un'informazione che si presenta «neutra» rispetto alla volontà della persona, in specie quando il campione di tessuto biologico costituisce una traccia «staccata» dal corpo v. Saun-

la persona sospettata di aver compiuto un reato, apre una problematica notevole sul confine del diritto a non autoincriminarsi.

Si pensi poi al rifiuto di eseguire un ordine degli agenti della dogana come nel caso *Funke*, al rifiuto di esibire il documento d'identità all'autorità di pubblica sicurezza opposto dal clandestino che si trovi nel territorio italiano³², o infine al rifiuto di esibire documenti contabili obbligatori in sede di verifica tributaria³³.

Con lo sguardo rivolto al nostro ordinamento, il reato previsto dall'art. 10 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in particolare, è riconosciuto quale fattispecie di pericolo, ponendosi quale "reato ostacolo", sostanzialmente in continuità con la disciplina precedente alla riforma in materia penal-tributaria del 2000³⁴, che prevedeva un avanzamento della soglia di repressione penale fino a comprendere fattispecie prodromiche dell'evasione e d'impedimento all'accertamento fiscale, indipendenti pertanto dall'accertamento in concreto di un fatto di evasione. La migliore dottrina ha escluso la configurabilità oggettiva della fattispecie in caso di mero rifiuto³⁵, in contrasto a recente giurisprudenza di legittimità³⁶. A tutto voler concedere, in ogni caso, la dichiarazione del contribuente/indagato di avvalersi del privilegio contro l'autoincriminazione in sede di richiesta di documenti contabili dovrebbe costituire una causa di non punibilità, consistendo nell'esercizio di un diritto;

ders c. Regno Unito, cit. Pertanto è legittima l'analisi effettuata su di un campione di urine o di pelle, purché sia rispettata la dignità della persona eliminando trattamenti umilianti o pericolosi per la salute. La Corte Costituzionale ha avuto l'occasione di esprimersi - prima dell'introduzione nel 2009 della banca dati del DNA, disciplinata in attuazione del Trattato di Prum - sulle garanzie poste a tutela della dignità umana, nel senso di un divieto di trattamenti degradanti e sui limiti del consenso al prelievo, nel rispetto del diritto alla salute e della segretezza delle informazioni genetiche al di fuori degli usi investigativi v. Corte cost., n. 238 del 1996; nonché Corte eur. dir. uomo, 4 dicembre 2008, L.S. e Marpel c. Regno Unito. Per l'inquadramento della disciplina v. LEO, *Il prelievo coattivo di materiale biologico nel processo penale e l'istituzione della Banca dati nazionale del DNA*, in *Riv. it. medicina legale*, 2011, 931 ss.

³² Cfr. Cass., Sez. I, 23 settembre 2009, C.V., in *Quest. giust.*, 2010, 173 ss. con nota di GAMBARDELLA. Tali fattispecie sono presidiate, nel nostro ordinamento, da una sanzione penale in senso stretto. Per un commento in materia d'immigrazione v. recentemente DI PEPPE, *Il reato dello straniero che non ottempera all'ordine di esibizione dei suoi documenti identificativi*, in *Cass. pen.*, 2011, 341.

³³ Per un approfondimento delle singole fattispecie v. MANCINI, PISANI, *Diritto Penale Tributario*, Forlì, 2012, 227 ss.; DI PAOLA, *Reati Tributari: Documenti e pagamenti d'imposte*, Milano, 2011, 53 ss.; PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: I reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in *Disciplina penale dell'economia*, a cura di Santoriello, Torino, II, 2008, 151 ss;

³⁴ PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: I reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, ivi, 151.

³⁵ PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: I reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, ivi, 156; MUSCO, ARDITO, *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2010, 240.

³⁶ Cfr. Cass., Sez. III, 7 ottobre 2010, D.V.V., in *Mass. Uff.*, 248571.

ove questo non fosse riconosciuto dall'ordinamento, tuttavia, una tale volontà, incidendo sull'elemento psicologico del reato, impedirebbe il sorgere della responsabilità penale per il mero rifiuto, trattandosi di fattispecie propriamente dolosa.

Mutatis mutandis, le stesse considerazioni vanno svolte per un vaglio di compatibilità con la C.e.d.u. dell'art. 11, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, che punisce l'ipotesi di sottrazione fraudolenta di documentazione nell'ambito di procedure di transazione fiscale; del recentemente introdotto art. 11 D.lgs. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. decreto "Salva Italia"), che prevede fattispecie legate alla trasmissione mendace, incompleta o semplicemente non veritiera di documenti necessari al completamento delle procedure d'accertamento; nonché le varie ipotesi speciali di sanzione amministrativa, come quella prevista specificamente dall'art. 9 D.lgs. 18 dicembre, 1997, n. 471 per il rifiuto di esibire documenti contabili, proprio come nel caso *Chambaz*. E' chiaro che sia nell'ipotesi di evasione che di elusione, il confine tra il rifiuto e l'occultamento diviene molto labile laddove la condotta consista nella mera scelta di esibire determinati documenti e non altri, ponendo caso: la scelta di rifiutare l'esibizione della c.d. "contabilità nera" o altra documentazione, magari custodite presso terzi che resterebbero ignoti, indispensabile a ricostruire casi di evasione o abuso del diritto; scambi di corrispondenza; movimenti bancari di società *off-shore*; documenti necessari alla prova dei costi inseriti in detrazione o deduzione; altra documentazione idonea a ricostruire gli assetti patrimoniali reali di una holding o di altri enti o strutture societarie e professionali. Allargando l'orizzonte fuori della tutela delle pretese erariali, non dissimili problemi di compatibilità potrebbero essere rinvenuti, poi, con riferimento all'art. 216, co. 1 n. 2) R. D. 16 marzo 1942, n. 267 (banca fraudolenta) e alla fattispecie generale prevista all'art. 490 c.p. (soppressione, distruzione e occultamento di atti veri). Il panorama dei dubbi, infine, non potrebbe che ampliarsi volendo attribuire la facoltà di opporre il privilegio contro l'autoincriminatione agli enti soggetti alla responsabilità introdotta dal D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231³⁷.

Pertanto, al fine di rischiarare la prospettiva dai nubi dell'incertezza, sarà indispensabile compito del legislatore e in via subordinata del giudice, ritracciare il limite di configurabilità delle singole fattispecie nei casi esposti, in conformità alla C.e.d.u.

³⁷ V. nota 40.

5. Posto ciò, non è peregrina una verifica sull'utilizzabilità della prova documentale in sede penale, laddove il documento sia pervenuto nelle mani dell'autorità giudiziaria in spregio del diritto qui affermato dalla C.e.d.u.

In effetti, la lettura "costituzionalizzata" dell'art. 237 c.p.p., alla luce dei novellati artt. 111 e 117 Cost., impone un limite all'acquisizione d'ufficio del documento proveniente dall'imputato, in sede di giudizio.

L'ammissione d'ufficio di una prova formatasi al di fuori del processo, anche quando non si tratti di prova costituenda, non può prescindere dalla verifica, in contraddittorio, delle condizioni di legittimità della prova stessa, e a maggior ragione se tale prova provenisse da altri processi e procedimenti civili, penali o amministrativi³⁸. Pertanto, in assenza di una disciplina simile a quanto disposto in tema di verbali di atti di altri procedimenti dall'art. 238 c.p.p., per adeguarsi al dettato costituzionale, anche la circolazione di documenti ai sensi dell'art. 237 deve trovare un limite di utilizzabilità da rinvenire nel rispetto dei diritti fondamentali richiamati dalla carta costituzionale³⁹, tra cui è ricompreso il privilegio contro l'autoincriminazione.

Tuttavia, l'interesse che permane sotteso al privilegio contro l'autoincriminazione resta quello della tutela della dignità della persona umana⁴⁰ contro la costrizione, che si sostanzia nell'illegittimità di ottenere un do-

³⁸ L'elevazione a rango costituzionale del consenso dell'imputato, incardinato nell'art. 111 Cost., in combinato disposto con il diritto di difesa ex art. 25 Cost., alla luce del principio di non colpevolezza sancito dall'art. 27 Cost. evidenzia l'esistenza nell'ordinamento di un principio di «autodifesa» contro l'accusa penale, che trova le sue conseguenze nel diritto dell'accusato al silenzio, nel diritto di aver l'ultima parola e di partecipare all'udienza, nel diritto all'interrogatorio, così come nel diritto di avere un interprete e di essere assistito durante l'interrogatorio (v. MAZZA, *L'interrogatorio e l'esame dell'imputato nel suo procedimento*, cit., 42 ss.; MARAFIOTI, *Scelte autodifensive dell'indagato e alternative al silenzio*, cit., passim).

³⁹ Sull'influenza della Corte e del novellato art. 111 Cost. nella determinazione della disciplina dei documenti in sede penale, della loro circolazione probatoria e utilizzabilità v. ZACCHÈ, *Gli effetti della giurisprudenza europea in tema di privilegio contro l'autoincriminazione e diritto al silenzio*, cit., 179 ss.; CARACCIOLI, GIARDA, LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 681 ss.; DELL'ANNO, *Prova documentale e circolarità della prova*, in *La prova penale*, Gaito, Torino, 2008, II, 647 ss.; D'AVIRRO, *La prova nei rapporti tra giudizio penale e civile*, ivi, 711; LA ROCCA, *La prova nell'ottica della giurisprudenza europea*, ivi, 161 ss.

⁴⁰ Questa visione naturalistica sembra escludere una facoltà di avvalersi del *nemo tenetur se detegere* da parte della persona giuridica. In giurisprudenza cfr. Corte Giust. eur., 18 ottobre 1989, Orkem c. Commissione; Id., 20 febbraio 2001, Mannesmannröhren, Werke c. Commissione, nonché le Conclusioni dell'Avvocato Generale Geelhoed del 19 gennaio 2006 nel caso Corte Giust. eur., 29 giugno 2006, SGL Carbon c. Commissione, in www.curia.europa.eu. Esprime al contrario delle perplessità SCORDAMAGLIA A., *Cartel Proof, Imputation and Sanctioning in European Competition Law*, in www.clasf.org. Nega BELLUTA, *Sub Art. 35, c.p.p.*, in *La responsabilità degli enti*, a cura di Fiorio, Ber-

cumento dietro la minaccia di una sanzione contraria al diritto di “non accusare se stessi”. Ciò che la Corte di Strasburgo sanziona, dunque, non è l’astratta possibilità dell’utilizzo di informazioni contenute nel documento proveniente dall’imputato - che potrebbe essere ottenuto in caso di rifiuto, ricorrendone i presupposti e senza possibilità di opporsi, attraverso perquisizione e successivo sequestro - ma la modalità con la quale questo documento viene richiesto, stabilendo che non può essere punito colui che si sottragga alla consegna dei documenti facendo valere il suo diritto a non autoincriminarsi.

Bisogna interrogarsi, più correttamente, non sull’applicabilità o meno del privilegio di non autoincriminarsi, *sic et simpliciter*, in materia tributaria, quanto verificare, di volta in volta, il limite al di sotto del quale, la pratica dell’inversione dell’onere della prova, attraverso adempimenti richiesti coattivamente al contribuente, diventi incompatibile con il diritto di difesa tutelato dalla C.e.d.u. e dal novellato art. 111 Cost., nel cui quadro «*l’incoercibilità delle scelte auto-difensive rappresenterebbe un tratto così essenziale da rimanere implicito nella struttura di un processo che voglia dirsi giusto*»⁴¹.

Infatti, in una visione squisitamente penalistica, il diritto di non autoincriminarsi è figlio della presunzione d’innocenza⁴², che trova la propria massima espressione nella regola che attribuisce l’onere della prova a carico dell’accusa. Tale principio sradica ogni possibilità di costringere l’accusato a rendere «*un contributo conoscitivo in ordine a circostanze che si devono ritenere da lui non conosciute, in quanto, appunto, presunto innocente*»⁴³.

Ora, anche se il diritto a non auto-incriminarsi dovesse determinarsi solo in

nasconi, Presutti, Padova, 2008, 353; L’onere della prova sarebbe invertito solo in tema di colpa d’organizzazione secondo CAMALDO, *Il giudizio e le prove* in *Diritto penale delle società*, a cura di Cerqua, Padova, 2009, 1589. L’applicazione dei criteri *Engels* anche nell’ambito del d. lgs. n. 231 del 2001, porterebbe a fugare i dubbi circa le garanzie da applicare agli enti in tale sede, poiché, anche se si sostenesse che fosse una responsabilità meramente amministrativa, la nozione europea di sanzione penale avrebbe portata dirimente, non tollerando deviazione dalle garanzie ineludibili del processo penale anche nei confronti dell’ente, tra cui emergerebbero, tra le altre, la regola di giudizio applicabile (oltre ogni ragionevole dubbio), il criterio di legalità e tassatività della pena, nonché il privilegio contro l’autoincriminazione. Ciò peraltro è in linea con il dettato degli art. 34 e 35, d. lgs. n. 231 del 2001, che, anche se in modo criticabile dal punto di vista della tecnica normativa, individuano come applicabili le disposizioni processuali del codice di procedura penale e quelle relative all’imputato «in quanto compatibili».

⁴¹ MAZZA, *L’interrogatorio e l’esame dell’imputato nel suo procedimento*, cit., 63.

⁴² V. Corte eur. dir. uomo, 17 dicembre 1996, Saunders c. Regno Unito, cit.

⁴³ MAZZA, *I protagonisti del processo*, in Dominioni, Corso, Gaito, Spangher, Dean, Garuti, Mazza, *Procedura Penale*, I, Torino, 2012, 116.

funzione del processo penale in senso stretto, volendo andare in contrasto con la giurisprudenza qui commentata, questo diritto sarebbe vuoto di contenuto nel caso di specie in quanto, per l'effetto, le sanzioni imposte vorrebbero costringere a presentare una prova a carico da parte del contribuente che, una volta emersa in sede tributaria, potrebbe circolare legittimamente, quale documento proveniente dall'imputato⁴⁴, nel processo penale. Così facendo, si contravviene al principio che impone l'onere della prova in capo all'accusa, con conseguente illegittimità della sanzione ad essa correlata. Allora, delle due, l'una.

Le garanzie del giusto processo, sulla base di questa interpretazione convenzionalmente orientata, si spostano necessariamente al di fuori del processo penale, rendendo effettivo l'art. 6 C.e.d.u. anche in campo sanzionatorio amministrativo e tributario⁴⁵. Tuttavia, è evidente lo svantaggio dell'amministrazione fiscale in questo quadro, che potrebbe essere colmato solo con un intervento profondo di indagini analitiche "sul campo", attraverso l'implemento dell'attività di polizia tributaria e di vigilanza, laddove si renda necessaria l'apprensione e l'esame di documenti di vario genere.

Di contrappasso, sulla scorta di questo nuovo diritto pretorio, il legislatore dovrebbe meditare soluzioni volte a sanzionare processualmente la circolazione di prove documentali che sia in contrasto con il diritto di difesa⁴⁶.

⁴⁴ Come anche attraverso il Processo Verbale di Contestazione, se qualificato alla stregua di un accertamento tecnico irripetibile effettuato in sede di verifica fiscale. v. BELLAGAMBA, CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Firenze, 2011, 288 ss.; LARONGA, *La prova documentale nel processo penale*, cit., 269.

⁴⁵ LARONGA, *La prova documentale*, cit., 163 ss.; ZACCHÈ, *Gli effetti della giurisprudenza europea in tema di privilegio contro l'autoincriminazione e diritto al silenzio*, passim.

⁴⁶ Di tale esigenza ne siano d'allarme le difficoltà interpretative circa l'utilizzabilità in campo tributario e penale delle informazioni reperite attraverso la c.d. lista "Falciani" (già preceduta dalla lista "Vaduz"). Mentre l'utilizzabilità di queste informazioni in sede penale sarebbe da escludersi in toto, poiché sarebbe da considerarsi prova illecita, in quanto «*illegittimamente sottratta*» e costituente «*raccolta illecita di informazioni*», (cfr. decreto di archiviazione, Trib. Pinerolo, Uff. G.I.P., 4 ottobre 2011 in *www.ilsole24ore.it*, nonché Cass. Sez. III, 26 settembre 2012, M.A., in, *Riv. giur. trib.*, 2012, 12, 925), o perché non acquisita con lo strumento della rogatoria internazionale (v. Trib. Milano, Uff. G.I.P., 15 dicembre 2011 in *www.penalecontemporaneo.it*) si apre una voragine circa l'utilizzabilità di queste informazioni in materia tributaria. Attraverso la cooperazione europea per la lotta all'evasione fiscale (prevista dalla Direttiva 77/799/CE, ora abrogata e sostituita dalla Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011) si prevede, infatti, tra le altre cose, che si possa realizzare uno scambio d'informazioni in via amministrativa tra le agenzie fiscali europee, purché sia rispettata la procedura interna. *Quid iuris*, se la prova che transita attraverso una procedura internazionale legittima (diversa dalla rogatoria internazionale), sia stata illegittimamente acquisita nel paese d'origine? Sul punto si scorgono due contrapposti orientamenti a favore dell'utilizzabilità (Comm. Trib. Prov. Treviso, 5 giugno 2012 n. 59, in, *Cor. trib.*, 2012, 42, 3266 e Comm. trib. prov. Genova, 5 giugno 2012, n. 193, in *Boll. trib.*, 2012, 23, 1709) e

6. *De iure condendo*⁴⁷, come si è già evidenziato, l'unificazione sotto la bandiera dell'art. 6 C.e.d.u. delle garanzie poste a tutela dell'accusato eleva il *minimum standard* del giusto processo, creando una sorta di "osmosi inversa" che frena prassi considerate devianti dal modello europeo e impone pertanto uno sforzo ermeneutico di adeguamento del nostro ordinamento in quelle materie spesso considerate "di confine", quali sono non solo la materia penale tributaria, ma anche la responsabilità amministrativa da reato ex d.lgs. 231 del 2001, nonché il campo delle "confische", dei procedimenti di prevenzione, dei procedimenti amministrativi e degli altri procedimenti in cui rilevano i diritti fondamentali qui esaminati.

dell'inutilizzabilità (Com. trib. prov. Como, 15 novembre 2011, n. 188, in www.fiscoediritto.it). A favore della seconda tesi si può argomentare senz'altro che lo scambio internazionale tra le agenzie fiscali, di per sé legittimo, sarebbe viziato da illegittimità derivata dall'illiceità della fonte, oggetto del c.d. "dossieraggio illecito". Peraltro la tesi dell'inutilizzabilità in campo tributario risulterebbe, in *subiecta materia*, l'unica in linea con l'art. 6 C.e.d.u., per le ragioni diffusamente esposte nel commento.

⁴⁷ Giova sottolineare che l'efficacia della sentenza della Corte e.d.u., ai sensi dell'art. 46 della stessa C.e.d.u., è limitata allo Stato che sia parte in causa. Tuttavia, (nel solco di Corte cost. 348 e 349 del 2007, Id. 113 e 180 del 2011 e Corte Giust. eur., Grande Sez., 24 aprile 2012 *Kamberaj*) la sentenza pronunciata dalla Corte e.d.u. nei confronti di uno stato estero ha sempre un rilevante valore interpretativo per l'operatore del diritto italiano che deve osservare i principi della C.e.d.u. in conformità alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Pertanto, in tempi di giusto processo, è ragionevole aspettarsi che il conflitto insanabile di una norma italiana con il principio di non autoincriminazione in un caso analogo possa determinare una questione di costituzionalità per contrasto con l'art. 6 § 1 C.e.d.u., poiché esso costituirebbe «obbligo internazionale» e perciò fonte di rango superiore alla legge ordinaria ai sensi dell'art. 117 Cost. Per una sommaria descrizione del cammino comunitario sulla tutela dei diritti fondamentali della C.e.d.u. in materia penale, di cui si rinvia l'approfondimento, v. anche, in parziale contrasto: Corte Giust. eur., Grande Sez., 26 febbraio 2013, Åklagaren, in *Cor. giur.*, 2013, IV, 565; Corte Giust. eur., 26 febbraio 2013, Melloni, *ivi*, 568.