

ABSTRACT

Il volume costituisce il primo studio monografico dedicato al diritto al silenzio nel settore tributario. L'Autore, muovendo dal principio secondo cui *nemo tenetur se detegere*, ricostruisce lo *ius tacendi*, anzitutto, quale espressione del diritto di difesa e del diritto al giusto processo, anche tenuto conto della giurisprudenza della CEDU e della Corte di giustizia UE. Quindi, esamina le varie norme tributarie, siano esse sanzionatorie, penali e amministrative, ovvero procedimentali e processuali, nella misura in cui esse risultano porsi in tensione con il diritto al silenzio, prospettandone una interpretazione sistematica, costituzionalmente, convenzionalmente e comunitariamente orientata, anche alla luce della recente sentenza della Corte costituzionale n. 137 del 2025. Infine, prospetta i contorni di un vero e proprio diritto del contribuente a non cooperare alla propria incolpazione e ad essere considerato onesto fino a prova contraria.

Parole chiave: *nemo tenetur se detegere* e diritto di difesa– diritto al giusto processo– diritto del contribuente a non cooperare alla propria incolpazione – presunzione di onestà del contribuente.

ABSTRACT

The volume is the first monographic study dedicated to the right to silence in the tax sector. Starting from the principle that *nemo tenetur se detegere*, the author reconstructs the *ius tacendi*, first and foremost, as an expression of the right to defense and the right to a fair trial, also taking into account the case law of the ECHR and the EU Court of Justice. He then examines the various tax regulations, whether punitive, criminal, or administrative, or procedural and trial related, insofar as they conflict with the right to silence, proposing a systematic interpretation oriented toward constitutional, conventional, and community law, also in light of the recent ruling of the Constitutional Court No. 137 of 2025. Finally, he outlines the contours of a genuine right of taxpayer not to cooperate in their own incrimination and to be considered honest until proven otherwise.

Keywords: *nemo tenetur se detegere*- right of defense– right to a fair trial – taxpayer's right not to cooperate in his own incrimination - presumption of taxpayer's honesty.

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO
Collana diretta da: F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle,
V. Ficari, M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

18

S.F. Cociani – IL DIRITTO AL SILENZIO NELL'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO

Simone Francesco Cociani

**IL DIRITTO AL SILENZIO
NELL'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO**



€ ??,00



G. Giappichelli Editore – Torino

INDICE

	<i>pag.</i>
ABSTRACT	XIX
INTRODUZIONE	
1. Il «perché» di uno studio monografico sul diritto al silenzio nel diritto tributario	1
2. Un breve sguardo d'insieme sul contesto istituzionale	16
3. Il diritto al silenzio quale misura della libertà, democraticità e laicità dello Stato. L'opportunità di esaminare il diritto al silenzio nel settore tributario	23
4. Le differenti dimensioni del diritto del contribuente al silenzio nel Diritto tributario	39
 CAPITOLO I IL DIRITTO AL SILENZIO: DALLE ORIGINI AL RICONOSCIMENTO COSTITUZIONALE, INTERNAZIONALE E UNIONALE	
1. Le origini del concetto, « <i>nemo tenetur se detegere</i> »	41
2. Il diritto al silenzio nella sua evoluzione storica e politica	49
3. L'interrogatorio dell'imputato in Italia, dalla dominazione napoleonica alla restaurazione	57
4. L'interrogatorio dell'imputato nell'Italia unita	60
5. Il silenzio nel Codice Rocco del 1930	62
6. La caduta del regime fascista e la ricostruzione del diritto al silenzio	65
7. Lo <i>ius tacendi</i> nel diritto internazionale pattizio. Rinvio	69
8. Il « <i>nemo tenetur se detegere</i> » nel diritto unionale. Cenni	71
9. Il diritto al silenzio nella Costituzione repubblicana	74

	<i>pag.</i>
10. Diritto al silenzio e facoltà di mentire?	77
11. Il diritto al silenzio nel codice di rito penale	79
11.1. Nella fase delle indagini e nell'udienza preliminari	79
11.2. Nella fase del dibattimento	81
11.3. Con riferimento alla determinazione della misura della pena	83
11.4. Diritto al silenzio e fatto altrui	84
12. La <i>vis</i> espansiva del diritto al silenzio	87

CAPITOLO II

IL FONDAMENTO DEL DIRITTO AL SILENZIO NELLA DIMENSIONE COSTITUZIONALE

1. Il diritto al silenzio nel sistema costituzionale di tutela della libertà personale	91
2. La "libertà" nel suo rapporto con l'"autorità"	102
3. Dalla centralità dell'individuo alla dignità della persona. L'esercizio personalizzato dei diritti fondamentali	113
4. L'universalizzazione dei diritti fondamentali dell'uomo	115
5. La natura dei diritti fondamentali dell'uomo	118
6. Il fondamento dei diritti dell'uomo	121
7. Il carattere inviolabile dei diritti di libertà e del diritto di difesa	125
8. I caratteri dell'assolutezza e dell'originarietà dei diritti di libertà e del diritto di difesa, con i loro corollari	129
9. La portata strutturale del diritto al silenzio	132

CAPITOLO III

I LIMITI AL DIRITTO AL SILENZIO E I MODI DEL RELATIVO ESERCIZIO

1. I limiti al godimento delle libertà e dei diritti dell'uomo	137
2. Differenti categorie di diritti e libertà fondamentali e diversa estensione dell'area dell'invulnerabilità	138
3. Limitazioni all'esercizio dei diritti di libertà nella dimensione costituzionale	146
4. Limitazioni all'esercizio dei diritti di libertà nell'ordinamento	152
5. I limiti generali. Lo stato di emergenza o di necessità	154
6. Segue. I doveri inderogabili di solidarietà	154

	<i>pag.</i>
7. Segue. I doveri pubblici espressi in norme di legge ordinaria	157
8. I limiti di carattere particolare	162
9. I limiti di carattere soggettivo. Generalità	167
10. I limiti di carattere soggettivo rispetto alla persona fisica	168
11. I limiti di carattere soggettivo rispetto agli enti diversi dalla persona fisica	170
12. La giurisprudenza della Corte di giustizia	171
13. La giurisprudenza della Corte Edu	174
14. Il diritto al silenzio con particolare riferimento alle persone giuridiche	177
15. Il diritto al silenzio delle persone giuridiche nella prospettiva tributaria	183
16. Sulla concreta portata del diritto al silenzio, spettante alle persone giuridiche, nel contesto dei procedimenti amministrativi sostanzialmente penali. Un vuoto di tutela?	190
17. Sull'estensione della garanzia del diritto al silenzio anche ai comportamenti materiali non collaborativi nei confronti dell'autorità	196
18. Sulla (possibile) ulteriore estensione della garanzia del <i>nemo tenetur se detegere</i> oltre il silenzio, sino a comprendere il "mendacio difensivo" (cenni)	199

CAPITOLO IV

LA DIMENSIONE MULTILIVELLO DEL DIRITTO AL SILENZIO

1. <i>Nemo tenetur se detegere</i> e diritto alla tutela giurisdizionale	203
2. La tutela dei diritti procedurali in materia tributaria, avanti alle Corti di Strasburgo e Lussemburgo	207
3. La tutela integrata dei diritti fondamentali	212
4. Il diritto al silenzio nella giurisprudenza della Corte Edu	219
5. Coercizione a fornire documenti e privilegio contro l'autoincriminazione nel diritto tributario e doganale	224
6. Privilegio contro l'autoincriminazione e utilizzo delle prove nella prospettiva tributaria	227
7. Il concetto di «documento» rilevante ai fini del privilegio contro l'autoincriminazione	229
8. La rilevanza del grado di coercizione	234

	<i>pag.</i>
9. La tutela dei diritti fondamentali nello Statuto del contribuente. Cenni	237
10. Sulla nozione di «procedimento penale»	242
11. L'acquisizione illegittima della prova e il diritto al giusto processo nella giurisprudenza della Corte Edu	251
12. La presunzione d'innocenza nella giurisprudenza della Corte Edu	254
13. Lo <i>ius tacendi</i> nel diritto primario dell'Unione secondo la Corte di giustizia. Profili generali	258
14. La direttiva (UE) 2016/343 sulla presunzione d'innocenza	263
15. La giurisprudenza unionale e il diritto contro l'autoincriminazione	266
16. La sentenza della Corte di giustizia 2 febbraio 2021, nella causa C-481/19	270
17. Possibili ricadute della pronuncia della Corte di giustizia, 2 febbraio 2021, nella causa C-481/19	275
18. Le conseguenze derivanti dalla violazione del diritto di non cooperare alla propria incolpazione. Rinvio	283

CAPITOLO V

IL SILENZIO DEL CONTRIBUENTE NELL'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO

1. Obblighi di collaborazione e diritto di non cooperare alla propria incolpazione. Alcune precisazioni	300
2. Il delitto di false dichiarazioni rese all'amministrazione finanziaria	310
3. Il delitto di esibizione e trasmissione al fisco di documenti falsi	319
4. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti o scritture contabili	325
5. Segue. La condotta di occultamento di documenti contabili e il diritto al silenzio	330
6. Le sanzioni amministrative tributarie per la violazione degli obblighi di trasparenza fiscale	331
7. Il rifiuto di esibizione di documenti	336
8. Rifiuto di esibizione di documenti in sede tributaria e diritto al silenzio	341
9. La differente portata dell'obbligo di collaborazione del contribuente in ragione della obbligatorietà o meno di tenere e conservare determinati documenti, registri e scritture contabili	346
10. Il rifiuto di esibizione di documenti e scritture non obbligatori	350

	<i>pag.</i>
11. Il rifiuto di esibizione di documenti e scritture obbligatori, alla luce della sentenza della Corte cost. n. 137/2025	351
12. L'inottemperanza agli inviti a comparire e alle richieste in sede di verifica e la mancata restituzione di questionari	360
13. Il carattere residuale dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 e l'interesse fiscale al corretto svolgimento dei controlli	361
14. Il rapporto tra dovere di cooperare secondo buona fede e il diritto di non agire in modo per sé pregiudizievole	363
15. Sulla contrarietà delle sanzioni di cui al comma 1 dell'art. 11 d.lgs. n. 471/1997 con il diritto a non cooperare alla propria incolpazione	372
16. Diritto al silenzio e pluralità di sfavorevoli conseguenze per il contribuente	374
17. Prime considerazioni sulla natura di sanzione sostanzialmente penale delle sfavorevoli conseguenze per il contribuente che abbia esercitato il proprio diritto al silenzio	379
18. Sulle garanzie dovute in esito alla ricostruzione, in termini di sanzione impropria, della preclusione probatoria	383
19. La restrittiva interpretazione della giurisprudenza in tema di preclusioni probatorie	386
20. Diritto al silenzio e preclusioni probatorie	391
20.1. La condotta rilevante	392
20.2. L'opportunità di distinguere tra il momento della collaborazione e l'oggetto della collaborazione	393
20.3. La rilevanza della prospettiva circa l'utilizzo dell'elemento informativo ai fini della preclusione	395
21. Sulla dubbia legittimità delle preclusioni probatorie rispetto al diritto al silenzio	397
22. Conseguenze in sede processuale della preclusione eccepita dall'Ufficio. Alcune brevi precisazioni riguardo i rapporti tra istruttoria primaria e secondaria	400
23. L'esercizio dei poteri officiosi del giudice in presenza di preclusioni in cui le parti siano incorse	405
23.1. L'esercizio dei poteri officiosi del giudice nel caso in cui il privato abbia comunque prodotto in giudizio gli elementi informativi già taciuti in sede amministrativa	407
23.2. L'impossibile esercizio dei poteri officiosi del giudice nel caso in cui il privato non abbia prodotto in giudizio gli elementi informativi già taciuti in sede amministrativa e nemmeno abbia dedotto sulle relative circostanze	408

	<i>pag.</i>
23.3. L'esercizio dei poteri officiosi del giudice nel caso in cui il privato non abbia prodotto in giudizio gli elementi informativi già taciuti in sede amministrativa ma, in ogni caso, abbia almeno dedotto sulle relative circostanze	409
23.4. Il regime delle nuove prove in appello	413
24. Il riflesso dello <i>ius tacendi</i> sul doveroso impiego dei poteri istruttori officiosi	417
25. La difficile giustificazione della preclusione processuale nel diritto dell'Unione	418
26. Diritto al silenzio e accertamento induttivo	420
27. Diritto al silenzio e compensazione delle spese di giudizio	428
CAPITOLO VI	
DAC 6: OBBLIGHI DI TRASPARENZA E DIRITTO	
AL SILENZIO DEL CONTRIBUENTE	
1. La cooperazione fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni e il ruolo dei privati nel contrasto alle pratiche fiscali aggressive	437
2. La Direttiva 2018/822/UE e la sua attuazione nell'ordinamento italiano	441
3. L'obbligo (residuale) di comunicazione in capo al contribuente e il diritto al silenzio	444
4. Obbligo di indicazione nella dichiarazione tributaria del numero assegnato al meccanismo transfrontaliero e diritto al silenzio	449
CONCLUSIONI	453
 INDICE DEGLI AUTORI	 461

TABLE OF CONTENTS

	<i>page</i>
ABSTRACT	XIX
INTRODUCTION	1
1. The research question: Why a monographic study on the right to be in silence in tax law	1
2. A brief overview of the institutional context	16
3. The right to be in silence as a measure of the freedom, democracy and secularism of the state. The opportunity to examine the right to silence in the tax sector	23
4. The different dimensions of the taxpayer's right to silence in tax law	39
CHAPTER I	
THE RIGHT TO SILENCE: FROM ITS ORIGINS TO CONSTITUTIONAL, INTERNATIONAL AND EUROPEAN RECOGNITION	
1. The origins of the concept, « <i>nemo tenetur se detegere</i> »	41
2. The right to silence in its historical and political evolution	49
3. The interrogation of the accused in Italy, from Napoleonic rule to the Restoration	57
4. The interrogation of the accused in unified Italy	60
5. Silence in the Rocco Code of 1930	62
6. The fall of the fascist regime and the reconstruction of the right to silence	65
7. The <i>ius tacendi</i> in international treaty law. Reference	69
8. « <i>Nemo tenetur se detegere</i> » in EU law. Notes	71
9. The right to silence in the Republican Constitution	74

	<i>page</i>
10. Right to silence and the right to lie?	77
11. The right to silence in the code of criminal procedure	79
11.1. During the investigation and preliminary hearing stages	79
11.2. During the trial	81
11.3. With reference to determining the severity of punishment	83
11.4. Right to silence and the actions of others	84
12. The expansive nature	87

CHAPTER II

THE FOUNDATION OF THE RIGHT TO SILENCE IN THE CONSTITUTIONAL DIMENSION

1. The right to silence in the constitutional system of protection of personal freedom	91
2. 'Freedom' in its relationship with 'authority'	102
3. From the centrality of the individual to the dignity of the person The personalised exercise of fundamental rights	113
4. The universalisation of fundamental human rights	115
5. The nature of fundamental human rights	118
6. The foundation of human rights	121
7. The inviolable nature of the rights of freedom and the right to defence	125
8. The absolute and original nature of the rights of freedom and the right to defence, with their corollaries	129
9. The structural scope of the right to silence	132

CHAPTER III

THE LIMITS TO THE RIGHT TO SILENCE AND THE WAYS OF ITS EXERCISE

1. The limits to the enjoyment of human rights and freedoms	137
2. Different categories of fundamental rights and freedoms and different extensions of the area of inviolability	138
3. Limitations on the exercise of rights of freedom in the constitutional sphere	146
4. Limitations on the exercise of rights of freedom in the legal system	152
5. General limits. The state of emergency or necessity	154

	<i>page</i>
6. Continued: The binding duties of solidarity	154
7. Continued: Public duties expressed in ordinary law	157
8. Limits of a particular nature	162
9. Subjective limitations. General information	167
10. Subjective limitations with respect to natural persons	168
11. Subjective limitations with respect to entities other than natural persons	170
12. The case law of the Court of Justice	171
13. The case law of the European Court of Human Rights	174
14. The right to silence with particular reference to legal persons	177
15. The right to silence of legal persons from a tax perspective	183
16. On the concrete scope of the right to silence, which legal persons are entitled to in the context of administrative proceedings that are essentially criminal in nature. A gap in protection?	190
17. On the extension of the guarantee of the right to silence to non-cooperative behaviour towards the authorities	196
18. On the (possible) further extension of the guarantee of <i>nemo tenetur se detegere</i> beyond silence to include 'defensive falsehood' (notes)	199

CHAPTER IV

THE MULTILEVEL DIMENSION OF THE RIGHT TO SILENCE

1. <i>Nemo tenetur se detegere</i> and the right to judicial protection	203
2. The protection of procedural rights in tax matters before the Courts of Strasbourg and Luxembourg	207
3. The integrated protection of fundamental rights	212
4. The right to silence in the case law of the European Court of Human Rights	219
5. Coercion to provide documents and privilege against self-incrimination in tax and customs law	224
6. Privilege against self-incrimination and the use of evidence in tax matters	227
7. The concept of 'document' relevant to the privilege against self-incrimination	229
8. The relevance of the degree of coercion	234
9. The protection of fundamental rights in the Taxpayer's Charter. Overview	237
10. On the concept of 'criminal proceedings'	242

	<i>page</i>
11. The unlawful acquisition of evidence and the right to a fair trial in the case law of the European Court of Human Rights	251
12. The presumption of innocence in the case law of the European Court of Human Rights	254
13. The <i>ius tacendi</i> in primary EU law according to the Court of Justice. General overview	258
14. Directive (EU) 2016/343 on the presumption of innocence	263
15. EU case law and the right against self-incrimination	266
16. The judgment of the Court of Justice of 2 February 2021 in Case C-481/19	270
17. Possible repercussions of the Court of Justice ruling of 2 February 2021 in case C-481/19	275
18. The consequences of violating the right not to cooperate in one's own incrimination. Referral	283

CHAPTER V

THE TAXPAYER'S SILENCE IN THE IMPLEMENTATION OF THE TAX

1. Obligations to cooperate and the right not to incriminate oneself. Some clarifications	300
2. The offence of making false statements to the tax authorities	310
3. The offence of presenting and transmitting false documents	319
4. The crime of concealing or destroying documents or accounting records	325
5. Continued. The concealment of accounting documents and the right to remain silent	330
6. Administrative tax penalties for violation of tax transparency obligations	331
7. Refusal to produce documents	336
8. Refusal to produce documents in tax proceedings and the right to remain silent	341
9. The different scope of the taxpayer's obligation to cooperate depending on whether or not it is mandatory to keep and retain certain documents, registers and accounting records	346
10. Refusal to produce non-mandatory documents and records	350
11. Refusal to produce mandatory documents and records, in light of Constitutional Court ruling no. 137/2025	351

	<i>page</i>
12. Failure to comply with summonses and requests during audits and failure to return questionnaires	360
13. The residual nature of Article 11, paragraph 1, of Legislative Decree No. 471/1997 and the tax interest in the proper conduct of audits	361
14. The relationship between the duty to cooperate in good faith and the right not to act in a manner that is prejudicial to oneself	363
15. On the incompatibility of the penalties referred to in paragraph 1 of Article 11 of Legislative Decree No. 471/1997 with the right not to cooperate in one's own incrimination	372
16. Right to remain silent and multiple unfavourable consequences for the taxpayer	374
17. Initial considerations on the essentially criminal nature of the unfavourable consequences for taxpayers who have exercised their right to remain silent	379
18. On the guarantees due as a result of the reconstruction, in terms of improper penalty, of the preclusion of evidence	383
19. The restrictive interpretation of case law on evidentiary preclusion	386
20. Right to silence and evidentiary preclusion	391
20.1. Relevant conduct	392
20.2. The opportunity to distinguish between the moment of cooperation and the subject matter of cooperation	393
20.3. The relevance of the perspective regarding the use of information for the purposes of preclusion	395
21. On the dubious legitimacy of evidentiary preclusion with respect to the right to silence	397
22. Consequences in court proceedings of the exclusion raised by the Office. Some brief clarifications regarding the relationship between primary and secondary investigations	400
23. The exercise of the judge's <i>ex officio</i> powers in the presence of preclusions incurred by the parties	405
23.1. The exercise of the judge's official powers in cases where the private individual has nevertheless produced in court information that was not disclosed during the administrative proceedings	407
23.2. The impossibility of exercising the judge's official powers in cases where the private individual has not produced in court the information already withheld in the administrative proceedings and has not even inferred the relevant circumstances	408
23.3. The exercise of the judge's official powers in cases where the private individual has not produced in court the information already withheld in the administrative proceedings but, in any case, has at least inferred the relevant circumstances	409

	<i>page</i>
23.4. The rules governing new evidence on appeal	413
24. The impact of the <i>ius tacendi</i> on the proper use of <i>ex officio</i> investigative powers	417
25. The difficult justification of procedural preclusion in EU law	418
26. Right to silence and inductive assessment	420
27. Right to silence and compensation for legal costs	428
 CHAPTER VI	
DAC 6: TRANSPARENCY OBLIGATIONS AND THE RIGHT	
RIGHT TO SILENCE OF THE TAXPAYER	
1. International tax cooperation through the exchange of information and the role of private individuals in combating aggressive tax practices	437
2. Directive 2018/822/EU and its implementation in Italian law	441
3. The (residual) disclosure obligation of the taxpayer and the right to silence	444
4. Obligation to indicate the number assigned to the cross-border mechanism in the tax return and right to silence	449
 CONCLUSIONS	 453
INDEX OF AUTHORS	461