

Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio - delicato ma possibile e necessario - tra interesse pubblico e diritti fondamentali

SOMMARIO: 1. Il “diritto al silenzio”: inquadramento generale. – 2. Diritto al silenzio e rischi sanzionatori. – 3. Le condotte scriminate. – 4. L’ambito applicativo del diritto al silenzio. – 5. Le multiformenti modalità di sacrificio del diritto al silenzio. – 6. Obblighi di collaborazione del contribuente e diritto al silenzio: la cooperazione “di secondo grado”. – 7. Le sanzioni. – 8. Gli aggravati procedimentali. – 9. Le preclusioni probatorie.

1. Oggetto di queste brevi riflessioni è la applicabilità del c.d. diritto al silenzio in materia tributaria, anche alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE, 2 febbraio 2021, C-481/19, DB c. Consob.

Con la espressione “diritto al silenzio” si intende far riferimento al riconoscimento, da parte dell’ordinamento, della facoltà di un soggetto di non collaborare alla propria incriminazione. Tradizionalmente, questa fattispecie porta con sé quattro problemi interpretativi e applicativi.

Il primo problema è stabilire rispetto a quale rischio possa essere attivato tale diritto.

Il secondo problema è stabilire quali condotte siano consentite nell’esercizio di tale diritto.

Il terzo problema è in quale contesto, in quale ambito, possa essere esercitato tale diritto.

Il quarto problema è stabilire quali conseguenze giuridiche, quali regimi giuridici possano confliggere con tale diritto.

2. Il problema relativo all’individuazione del rischio rispetto al quale possa essere attivato il diritto al silenzio equivale a domandarsi se si abbia il diritto di tacere solo per evitare una incriminazione penale o anche una sanzione di altro tipo. Esso si traduce nell’interrogativo: ho il diritto di non collaborare alla mia incriminazione soltanto se questa incriminazione è penale o anche a fronte del rischio dell’applicazione di una sanzione di altro tipo?

Alla luce della giurisprudenza internazionale, in particolare della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo (e ora anche della Corte di Giustizia), pare prevalga la seconda alternativa, posto che costituisce, come ormai arcinoto, materia criminale, oggetto di garanzia,

qualsiasi sanzione, indipendentemente dal nomen della categoria assegnato dall'ordinamento nazionale, che abbia funzione punitiva e, sostanzialmente sia, secondo i noti criteri Engels, caratterizzata da: funzione deterrente, applicazione generale e impatto significativo. Se questa è la premessa, la conclusione è che il diritto di tacere, la facoltà di non collaborare alla propria incriminazione dovrebbe valere per evitare la incriminazione anche per sanzioni che abbiano la classificazione interna italiana di sanzioni amministrative. Ciò perché esse possono considerarsi punitive.

3. Il secondo problema, e cioè quali condotte siano coperte da tale diritto, pare avere una soluzione relativamente agevole, in teoria e in generale. Dovrebbe essere scriminata, giustificata soltanto la condotta omissiva, il silenzio. Non dovrebbe, invece, essere scriminata, almeno alla lettera non è così, una condotta positiva. Il diritto di non cooperare alla propria incriminazione significa diritto di poter non fare qualcosa che comporti una cooperazione alla propria incriminazione. Ma non anche facoltà di fare attivamente qualcosa che la allontani. Fuori di metafora, non pare in effetti scriminata nel principio generale una condotta, per esempio, di mendacio positivo o di immutazione artificiosa della realtà, una condotta di falsificazione materiale o ideologica, o di frode.

4. Il terzo profilo, e cioè individuare il contesto entro cui, l'ambito entro cui è possibile esercitare tale diritto è più delicato. La giurisprudenza italiana è partita da una impostazione molto restrittiva, riconoscendo il diritto di tacere non solo rispetto al solo rischio penale, in questo senso come abbiamo già visto superata dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (e UE), ma anche nel solo ambito del procedimento/processo penale tradizionalmente inteso. Cioè la giurisprudenza italiana è partita riconoscendo la possibilità di non cooperare soltanto per evitare un'imputazione penale, o l'applicazione di misure di sicurezza (e questo riguarda il rischio da evitare per l'agente) e soltanto durante le indagini penali.

Ciò implica che non dovrebbe essere riconosciuto il (o non si è posto il problema del riconoscimento del) diritto al silenzio prima e fuori della fase delle indagini penali.

Si intuisce subito la rilevanza di questa limitazione quanto alla materia tributaria: se così fosse, per esempio, non ci sarebbe il diritto di tacere davanti al funzionario dell'Agenzia delle Entrate, per chi non è ancora oggetto di un procedimento, né tantomeno di un processo, penale.

Questa limitazione deve però considerarsi in via di superamento ed irragionevole.

La domanda più interessante, in effetti, dal punto di vista pratico, è se debba riconoscersi il diritto di tacere, cioè il diritto di non cooperare alla propria incriminazione fuori dall'attualità dell'indagine penale ma, per esempio, davanti al pubblico ufficiale che avrebbe l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria. Che il diritto al silenzio sussista anche in questa fase anticipatoria, in realtà, pare logico: se l'ufficiale ha l'obbligo di denuncia, in sostanza una dichiarazione auto indiziante, una condotta di collaborazione sarebbe effettivamente una cooperazione alla propria incriminazione, perché si tratterebbe di svelare la propria colpevolezza o comunque cooperare al disvelamento del proprio elemento di colpevolezza davanti a un soggetto che ha per obbligo giuridico trasmettere la notizia all'autorità giudiziaria: un soggetto che ha l'obbligo di far iniziare, trasmettendo le informazioni ricevute e le risultanze della condotta indiziante, il procedimento per l'incriminazione.

Tale conclusione è rafforzata, del resto, anche da un possibile argomento sistematico: il pubblico ufficiale, che è obbligato alla denuncia, e quindi è obbligato a trasmettere la notizia di reato di cui sia venuto a conoscenza nell'esercizio delle sue funzioni all'autorità giudiziaria, è scriminato all'interno del codice penale e rispetto al reato di omessa denuncia, quando egli agisca per salvare se stesso.

È allora ipotizzabile un efficace argomento a fortiori: se addirittura il pubblico ufficiale, cioè colui che esercita una funzione pubblica speciale finalizzata alla raccolta di notizie di reato ha la facoltà di tacere per salvare se stesso, cioè ha il diritto di non cooperare alla sua auto incriminazione, dovrebbe, questo diritto, averlo, a maggior ragione, chi sia chiamato a rendere dichiarazioni auto incriminanti davanti a lui. Ovvero, se persino il soggetto stesso che deve trasmettere la notizia di reato nell'esercizio di una funzione pubblica ha il diritto di tacere, come sostenere che non abbia tale diritto di tacere con lui che gli rende le dichiarazioni e non eserciti alcuna pubblica funzione speciale?

5. L'ultima questione è interrogarsi circa quali regimi giuridici, quali conseguenze giuridiche della mancata collaborazione alla propria incriminazione ostacolano, o meglio confliggano con il riconoscimento del diritto al silenzio. È sostanzialmente pacifico che confliggano con tale diritto le sanzioni. Sicuramente confligge con il diritto di tacere, inteso come diritto di non cooperare, il fatto di essere puniti se non si collabora. Il problema è più articolato e sarà esaminato in dettaglio più avanti, con riferimento puntuale alla materia tributaria, per quanto attiene conseguenze diverse.

6. Venendo a chiedersi dove e in che termini e limiti possa venire in gioco un problema di riconoscimento del diritto a non cooperare alla propria incriminazione, va rilevato che la materia tributaria è irta, fitta, ricca di oneri e obblighi di collaborazione. Vengono subito in mente l'obbligo di dichiarazione (dei redditi, ecc.), di autoliquidazione, di versamento, di tenuta della contabilità, e così via.

Tuttavia, va subito rilevato che non confliggono e non comportano un problema di possibile conflitto con il diritto al silenzio tutte le condotte di collaborazione che si pongono a monte di una possibile violazione. S'intende fare riferimento al fatto che una grandissima parte degli obblighi di collaborazione previsti in materia tributaria sono volti, semplicemente, a far rilevare, a far constare, a far a emergere la propria ricchezza. Si tratta di obblighi che trovano il loro fondamento, evidentemente, nell'articolo 2 della Costituzione, che impone l' adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà sociale, specificato poi dall' articolo 53. Tra questi doveri si colloca il dovere di partecipare e concorrere alla spesa pubblica in ragione la propria capacità contributiva, cui sono correlati obblighi strumentali. Rispetto al concorso alla spesa, l'obbligo di dichiarare la propria ricchezza, evidentemente, assume carattere strumentale (la dichiarazione è funzionalizzata al pagamento). Oltre a trovare copertura negli articoli 2 e 53 della costituzione tali obblighi trovano copertura, come è ovvio, nell'articolo 23, nel senso che debbono essere previsti dalla legge.

Rispetto a tali obblighi di cooperazione, però, non essendoci ancora stata una violazione, non c'è, per definizione, alcun problema di diritto al silenzio.

Detto in altro modo, il diritto al silenzio è il diritto di non cooperare alla propria incriminazione: l'ipotetica aspirazione a nascondere la propria ricchezza rispetto all'imposizione opererebbe su un piano completamente diverso: essa non corrisponderebbe ad alcun diritto: al contrario rivelare la propria ricchezza, liquidare le imposte, pagare spontaneamente, allo stato attuale della evoluzione dell'ordinamento, sono doveri attuativi di valori costituzionali, cioè l'esatto opposto di obblighi in conflitto con diritti fondamentali dei soggetti.

Il problema del diritto al silenzio non si pone, quindi, è ovvio, rispetto agli obblighi dichiarativi e strumentali all'adempimento dei doveri tributari primari, ma si pone a valle: cioè per gli eventuali obblighi di collaborazione al controllo dell'avvenuto adempimento dei propri obblighi. Se l'ordinamento tributario prevede degli obblighi di cooperazione ai controlli contro se stessi questi, a differenza dei primi, possono, in effetti, essere obblighi di collaborazione all'accertamento della commissione di eventuali violazioni proprie, già ipoteticamente avvenute.

Si potrebbero definire questi obblighi di cooperazione come obblighi di cooperazione di secondo grado (o al quadrato), nel senso che si tratta di obblighi di cooperazione per verificare se si sia cooperato a monte. In questo caso, non sembra esservi dubbio che si tratterebbe di partecipazione a un procedimento che può comportare la propria incriminazione per il contribuente e, quindi, potenzialmente siamo all'interno di una zona che potrebbe assumere rilevanza quanto al diritto al silenzio.

Poiché all'inadempimento dei debiti tributari conseguono, a volte sanzioni penali, a volte sanzioni amministrative, ma comunque sanzioni con funzione punitiva, ci troviamo anche all'interno dell'area di rischio rispetto alla quale il diritto al silenzio può eventualmente venire in considerazione.

7. Possiamo allora considerare quali conseguenze giuridiche sono previste per la omessa cooperazione durante i controlli amministrativi e tributari.

In primo luogo sono previste sanzioni punitive. Vi è innanzitutto, per le imposte sui redditi e per l'IVA, una sanzione amministrativa di generale applicazione, residuale, prevista all'articolo 11 del d.lgs. n. 471/1997. Una sanzione pecuniaria nell'importo minimo di 250 € e massimo di 2000 € per chi ometta di rispondere alle richieste istruttorie dell'Agenza delle Entrate. Questa è sicuramente una sanzione punitiva (per vero di non elevata entità, rispetto ai casi più gravi) prevista per l'omessa cooperazione che può entrare significativamente e realisticamente nel fuoco del possibile conflitto con il diritto di tacere.

Per condotte, in senso lato, di omessa cooperazione durante il controllo possono essere anche previste sanzioni diverse. Per esempio, la sanzione penale per il caso di occultamento o distruzione delle scritture contabili (articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000) oppure, a partire dal 2011, è stata prevista espressamente la possibile applicazione dei reati di falso previsti dal codice penale per le falsità commesse durante i controlli fiscali. In questi casi abbiamo sicuramente sanzioni punitive, addirittura di tipo penale, per condotte di mancata collaborazione durante il controllo fiscale, e si tratta di sanzioni più significative di quella amministrativa residuale sopra citata.

Per quanto riguarda, innanzitutto, il reato di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000, va detto che le condotte di distruzione delle scritture contabili non sembrano creare una frizione rispetto al diritto al silenzio perché, come abbiamo premesso, scriminate dovrebbero essere soltanto le condotte di omessa collaborazione, cioè condotte di natura omissiva. La distruzione di documento è qualcosa di ben più ampio che

non la semplice omissione e quindi non appare coperta dal diritto al silenzio.

Un poco più problematica è, invece, la configurazione delle condotte di occultamento. In effetti, l'occultamento, in quanto tale, dovrebbe essere inteso come una condotta positiva ulteriore rispetto a quella di non fornire, non rivelare dove si trovino, i documenti o gli atti richiesti. Su questa premessa si potrebbe ritenere la fattispecie non problematica rispetto al diritto al silenzio: per realizzare tale delitto, in questa tesi, il contribuente non si limita a non collaborare ma fa qualcosa di positivo per ostacolare l'indagine, cioè va a spostare, a nascondere le scritture contabili, dalla loro collocazione originaria e fisiologica a una clandestina e anomala.

In termini pratici, tuttavia, in questi casi il crinale è un po' più sottile. Occorre infatti domandarsi se nell'ipotesi in cui non si trovino le scritture contabili e il contribuente, richiesto di fornirle, rifiuti o taccia, ciò basti per ipotizzare una condotta di occultamento. Ovvero, in che misura l'occultamento è semplicemente rilevabile dal fatto che le creature contabili "non si trovano"? È sufficiente che il contribuente non le fornisca o bisogna positivamente dimostrare che il contribuente le ha spostate rispetto a un luogo "fisiologico"? Da un punto di vista di principio solo in questo secondo caso si potrebbe ritenere esistente una condotta positiva, ulteriore rispetto alla semplice mancata collaborazione.

Ne consegue che le condotte di occultamento sono piuttosto borderline rispetto alle condotte di mera omessa collaborazione e da verificare attentamente.

Similmente, non sembrano, almeno in linea di principio, andare a confliggere con la portata del diritto al silenzio le sanzioni previste per l'eventuale commissione di delitti di falso durante i controlli. Un delitto di falso, falsificare la realtà è, evidentemente, qualcosa di più che semplicemente omettere di cooperare. Tutte le volte che, quantomeno, ci sia una falsità positiva, ideologica o materiale, la condotta va al di là della semplice omessa collaborazione.

Tuttavia, anche qui può ipotizzarsi una possibile area problematica. Essa ricorrerebbe se si ritenesse sussistere il reato di falso non solo nelle condotte di falso positivo, ma anche nelle condotte di reticenza: se si potesse incriminare per falso il fatto di non dire tutta la verità.

8. Non meno problematico è, poi, se non possano venire in considerazione, quando si riflette sulla portata del diritto al silenzio, anche altre conseguenze, sfavorevoli ma non propriamente sanzionatorie, applicabili in base alle norme dell'ordinamento al soggetto che non collabori.

Il contribuente che non collabori, in effetti, può andare incontro a conseguenze sfavorevoli anche ulteriori e diverse rispetto alle sanzioni punitive che abbiamo appena esaminato.

Una prima conseguenza, ordinariamente classificata come di tipo sfavorevole per l'omessa collaborazione, potrebbe ravvisarsi nei casi previsti dalla legge di assoggettamento del contribuente al cosiddetto accertamento induttivo. Ci sono casi in cui tale accertamento consegue a condotte di omessa collaborazione nel controllo (esempio, le omesse risposte di cui alla lettera d bis dell'art. 39, comma 2 d.p.r. 600/1973).

L'accertamento c.d. induttivo extracontabile consegue alla prescrizione secondo la quale, in presenza di determinate circostanze, è possibile determinare la ricchezza del contribuente sulla base di uno standard probatorio attenuato. Come noto, nei casi di accertamento induttivo è prevista la possibilità di accertare e determinare la ricchezza sulla base, alla lettera – stabilisce la legge, di presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza.

L'inquadramento della portata precettiva di tale disposizione è tradizionalmente piuttosto difficoltoso, ma possibile, ancorché nella giurisprudenza tali profili siano tradizionalmente pressoché taciuti, al di là di formulette pigre e clausole di stile. Un significato certo della disposizione è che essa quantomeno abbracci la possibilità di una determinazione meno puntuale, meno specifica, quindi più approssimata, della ricchezza. Fermo restando che la ricchezza accertata deve essere più plausibile di quella dichiarata, dovrebbero essere ammesse determinazioni assistite da un minore grado di plausibilità e precisione che nel caso ordinario.

Presunzioni non gravi precise e concordanti implica una attenuazione dello standard ma sul punto occorre chiarirsi. In primo luogo, tale attenuazione non può oltrepassare due limiti invalicabili: a) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore a quella del valore dichiarato; b) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore ad altri valori accertabili inferiori. Questa attenuazione concerne gli standard di precisione, di analiticità e la comparazione di plausibilità nei limiti appena detti.

Ebbene, tale attenuazione appare proporzionata e ragionevole quando sussista un contesto probatorio più debole. Un primo possibile inquadramento di tale istituto è, insomma, assumere che si tratti di una soluzione normativa proporzionata alla logica probatoria fisiologica: lo standard probatorio dipende dal contesto. La prova è qualcosa di correlato e determinato in funzione del contesto conoscitivo possibile: se il contesto conoscitivo è ricco, lo standard probatorio è elevato, e quindi è esigibile anche una determinazione puntuale, analitica e argomentativamente solida.

Se il contesto probatorio è oggettivamente debole, non debole per negligenze dell'organo istruttorio (può essere debole per effetto della condotta del soggetto accertato, ma non necessariamente), la determinazione può essere più approssimata, purché sempre nei limiti di una plausibilità adeguata (come sopra si rilevava non si accerta un ricavo se lo si determina in un valore meno probabile, di quello dichiarato o di altri). In questo senso l'accertamento induttivo, da un lato è ragionevole e proporzionato, dall'altro non ha una natura sanzionatoria: esso è, semplicemente, espressione della regola per cui l'istruttoria si fa con gli elementi a disposizione.

Se invece l'accertamento induttivo fosse inteso nel senso che, a fronte delle condotte di omessa collaborazione del contribuente, sarebbe consentito un accertamento meno preciso di quello comunque possibile sulla base del contesto, una interpretazione secondo la quale l'accertamento induttivo punirebbe con l'approssimazione nella determinazione della ricchezza situazioni nelle quali la determinazione della ricchezza potrebbe essere fatta comunque in modo preciso e più favorevole, da un lato si assegnerebbe a tale accertamento una funzione punitiva, dall'altro insorgerebbero diversi problemi, non solo quanto al profilo del diritto al silenzio.

In effetti, una determinazione inesatta per eccesso della ricchezza effettiva da assoggettare a tassazione che non sia giustificata dal contesto, quando invece sia possibile un accertamento preciso, nonostante la condotta di omessa collaborazione, sovrapporrebbe alla logica fiscale, fondata sull'art. 53 Cost., la predetta logica punitiva, adducendo agli istituti rationes spurie, in modo decisamente censurabile.

Al di là di ciò, che appartiene al piano sistematico, va rilevato che, a seguire tale via, la frizione rispetto al diritto al silenzio sarebbe evidente laddove l'accertamento induttivo conseguiva alla omessa collaborazione: si sarebbe sostanzialmente puniti (addirittura con una imposta maggiorata!) per non aver cooperato alla propria incriminazione.

**9.** Un ultimo settore di potenziale frizione rispetto al diritto al silenzio, delicato e cui è opportuno dedicare un'adeguata attenzione, anche alla luce della innovativa giurisprudenza internazionale, concerne quella conseguenza giuridica per le condotte di omessa cooperazione rappresentata dalla cosiddetta preclusione probatoria. Si intende far riferimento alla regola in virtù della quale dati, notizie, atti e documenti che non sono stati offerti in collaborazione durante la fase delle indagini amministrative non possono più essere utilizzati. Di qui la preclusione per il contribuente all'utilizzo nel suo interesse di quei dati, anche davanti al giudice.

Ciò comporta che, per esempio, una scrittura contabile, un contratto, un documento che abbia un contenuto misto (contenga elementi sfavorevoli e favorevoli) non può essere utilizzato nel proprio interesse, in giudizio, se non è stato durante le indagini (ove potevano scaturirne elementi contro di lui utilizzabili dall'organo di indagine). Il soggetto, insomma, è posto davanti a questa alternativa: se vuole trarne gli effetti favorevoli davanti al giudice deve offrirlo, anche come elemento contro di sé, all'investigatore. Si può esprimere questo concetto anche in un altro modo: non si possono utilizzare fonti di prova miste, nella parte favorevole, se non cooperando alla propria incriminazione, ostendendole anche per un utilizzo sfavorevole. È da verificare, come approfondimento, se questo impasse, di fatto, non potrebbe essere contenuto o superato, almeno quando la fonte sia scorporabile, cioè quando un documento o una scrittura possa essere prodotto solo separando le parti favorevoli. Sul punto vale subito la pena di rilevare che il solo fatto di presentare una documentazione parziale è, comunque, una condotta indiziante (risultando evidente, se la selettività della produzione è palese, che "si nasconde qualche cosa"). In questo caso il problema che segnaliamo si presenterebbe in forma attenuata.

Dal punto di vista tecnico, questo regime di preclusione non comporta un obbligo di collaborazione e non comporta neanche, tecnicamente, una sanzione: esso propriamente si configura quale onere correlato ad una preclusione: una fonte di prova, un mezzo di prova non può essere utilizzato o, meglio, può essere utilizzato per un risultato a sé favorevole solo se si adempia l'onere di metterlo a disposizione del soggetto che effettua le indagini, quella che potremmo definire la Accusa.

Si tratta di una limitazione cospicua rispetto alle strategie e le facoltà difensive e si tratta di un regime che riguarda condotte e obblighi successivi alla commissione di una ipotetica violazione. Questa disciplina implica che può essere utilizzato a proprio difesa soltanto l'elemento che sia stato condiviso durante le indagini con l'autorità incaricata di formulare l'accusa o meglio di effettuare le indagini per formulare poi, in termini penalistici, l'accusa. Per questo, pur non avendo carattere di sanzione in senso tecnico, può ad essa riconoscersi la natura di sanzione impropria.

Si tratta di una limitazione che, all'evidenza, deve essere attentamente meditata perché di legittimità dubbia almeno sotto un duplice ordine di profili.

Da un lato, perché essa costituisce apparentemente una grossa lesione, quantomeno una grossa limitazione delle facoltà difensive: non è possibile difendersi con quel determinato un mezzo o fondandosi su quella determinata fonte o mezzo di prova se non la si è offerta prima all'accusatore durante le indagini. È ben vero che la Agenzia delle Entrate

non è il Pubblico Ministero, ma se esiste, come esiste, il parallelismo tra diritto penale e diritto sanzionatorio amministrativo (come impone la Corte di Strasburgo, tra le altre), esiste un parallelismo tra l'indagine amministrativa (che in caso di esito positivo sfocia in sanzioni criminali) e quella penale, cui devono tendenzialmente pertenerne garanzie parallele. Per dirlo più icasticamente, in una logica penalistica questa sarebbe una soluzione decisamente insostenibile: equivarrebbe a dire che non possono essere prodotte in dibattimento prove che non si siano offerte al pubblico ministero durante la fase delle indagini.

Dall'altro lato, e si tratta di considerazioni che raddoppiano o elevano al quadrato le perplessità appena esposte, non minori dubbi sorgono se si considera un punto di vista complementare. A fianco della limitazione delle facoltà difensive si introduce una notevolissima limitazione alla cognizione del giudice, perché il giudice non potrebbe utilizzare per conoscere la verità atti e documenti, pur ritualmente e tempestivamente prodotti nella fase processuale, in quanto non messi a disposizione durante la fase amministrativa.

Se si può giustificare (anzi, si deve giustificare) che il giudice non possa conoscere nell'interesse della Amministrazione degli elementi che l'amministrazione non ha raccolto durante la fase amministrativa, nel senso che non si può ammettere una integrazione postuma delle negligenze istruttorie (che costituiscono veri e propri vizi della funzione) da parte dell'organo di indagine, non esiste alcuna simmetria rispetto alla parte privata. Essa è il soggetto che subisce l'indagine. Tra questi due soggetti non esiste assolutamente alcuna ragionevole simmetria: da un lato c'è un soggetto incaricato di effettuare delle indagini con il dovere di indagare con piena diligenza, dall'altro c'è un soggetto che, al contrario, subisce le indagini e che, se ha certamente il dovere di cooperare nell'adempimento degli obblighi primari di solidarietà sociale (contabilizzare, dichiarare, liquidare, versare), non ha certamente l'obbligo di cooperare per far scoprire le proprie violazioni, anzi, ha il diritto esattamente opposto, riconosciuto dalla giurisprudenza internazionale.

Sarebbe pertanto del tutto errato porre sullo stesso piano la negligenza o l'incompletezza dell'istruttoria da parte di chi indaga (vizio della funzione pubblica) e la reticenza del reo: per il primo soggetto ci sono dei doveri, per il secondo dei diritti fondamentali.

Ne consegue che le preclusioni previste dall'art. 32 d.p.r. 600/1973, previste dal legislatore in attuazione di un ampio e pervasivo dovere di buona fede e collaborazione, esteso alla fase istruttoria, sono fortemente a rischio di contrasto col diritto di non cooperare alla propria incriminazione sancito dalle Corti Internazionali.

