

Gennaio 2019

Limiti all'utilizzo del PVC in sede penale: la Cassazione conferma la necessità di rispettare le garanzie difensive. Commento a Cassazione Penale, Sez. III, 14 novembre 2018 (ud. 18 settembre 2018), n. 51497 - Pres. Lapalorcia, Est. Corbetta.

Enrico Di Fiorino, Partner, Fornari e Associati; Angelo Loiacono, Associate, Gerosa Sollima e Associati

Premessa

La sentenza in commento offre l'occasione per svolgere alcune considerazioni circa la possibilità di utilizzo del processo verbale di constatazione nell'ambito del procedimento penale, avente ad oggetto l'accertamento di un reato tributario.

La pronuncia interviene in una vicenda in cui era stato emesso un provvedimento di sequestro preventivo, finalizzato all'applicazione della confisca per equivalente, della somma di euro 307.945, corrispondente all'importo dell'imposta evasa. A fronte del rigetto della richiesta di riesame, il ricorrente lamentava che il tribunale avrebbe omesso di motivare in ordine all'eccezione difensiva relativa all'asserita inutilizzabilità del processo verbale di constatazione. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, già in occasione del primo accesso da parte del personale dell'Agenzia delle Entrate sussistevano indizi di reato a carico del soggetto verificato. Tale circostanza, che avrebbe imposto al personale dell'Agenzia l'osservanza delle norme previste dal codice di rito, avrebbe reso inutilizzabili le dichiarazioni, rese dagli indagati, e la documentazione acquisita nel corso dell'attività di ricerca.

Qualificazione del PVC

In via preliminare, la Corte di Cassazione focalizza l'attenzione sul tema dell'esatta qualificazione della natura giuridica e della conseguente utilizzabilità a fini probatori del verbale di constatazione.

Sul punto, la Corte ritiene che il citato verbale “*redatto da personale della Guardia di Finanza o, come nel caso in esame, dai funzionari degli Uffici Finanziari, è qualificabile come documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile ed utilizzabile come documento ai sensi dell'art. 234 c.p.p. e, a fortiori, nel corso delle indagini preliminari per l'adozione di misure cautelari, sia personali che reali*”.

Come noto, il processo verbale di constatazione trova il suo fondamento normativo nell'art. 24 della legge n. 4/1929, secondo il quale *“le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”*. Tale atto consiste, dunque, in un'esposizione organica di tutte le violazioni individuate, contenente sia i dati storici relativi alle attività svolte, sia le valutazioni dell'organo accertatore circa i fatti riscontrati.

Trattandosi, quindi, di una relazione avente ad oggetto un'attività di verifica amministrativa estranea al processo penale, il PVC è considerato dalla Suprema Corte un documento, come tale producibile ai sensi dell'art. 234 c.p.p. Più in particolare, la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che *“tali atti sono acquisibili non già in quanto atti irripetibili di p.g. (che ab origine dovrebbero essere inclusi nel fascicolo per il dibattimento), ma in quanto, appunto, prove documentali, ex art. 234 c.p.p.”* (Cass. pen., sez. III, n. 15236/2015).

Si rileva come, in passato, la Suprema Corte avesse sostenuto la possibilità di inserimento del PVC nel fascicolo del dibattimento quale atto irripetibile di polizia giudiziaria, ai sensi dell'art. 431, comma 1, lettera b, c.p.p. (si vedano Cass. pen., 20 ottobre 1993, in *Fisco*, 1993, 10683 e Cass. pen., 24 febbraio 1996, n. 106, in *Fiscoonline*). Per giungere a tale approdo, si era rilevato come – ai fini della qualificazione di un atto come irripetibile – si dovesse avere riguardo alla natura e alle caratteristiche dell'atto, mentre non avrebbe potuto assumere rilevanza il dato della sua documentazione, che rappresenterebbe un momento logicamente e cronologicamente distinto. Secondo tale ricostruzione, sarebbero dunque rientrati nella nozione di atto irripetibile tutti quegli atti che determinano una cognizione diretta – da parte dell'autorità giudiziaria – di fatti o circostanze destinati, per loro natura, a modificarsi o a venire meno.

Tale ricostruzione, fondata su un'esegesi troppo vasta e dai confini indeterminati del concetto di irripetibilità, non può certamente essere condivisa, in quanto non coerente con le caratteristiche proprie del processo penale, dove l'art. 431, comma 1, lettera b, c.p.p., in quanto derogatorio al principio dell'oralità, rappresenta una regola eccezionale, come tale da interpretare restrittivamente.

Un importante contributo alla risoluzione del problema è giunto da una pronuncia delle Sezioni Unite. La Corte ha precisato come *“l'inserimento del verbale di un atto della polizia giudiziaria nel fascicolo per il dibattimento, al di fuori dei casi previsti, costituisce una deroga non solo al principio di oralità (che, pur caratterizzando il sistema accusatorio, non ha peraltro copertura costituzionale) ma in particolare al principio del contraddittorio nella formazione della prova perché consente che l'atto, formato nella fase procedimentale, venga utilizzato, previa lettura, per la decisione”*. Le Sezioni Unite, muovendo da tale condivisibile premessa, rilevano come la non riproducibilità di un atto in dibattimento sia condizione necessaria per la qualifica di “atto irripetibile”, ma da sola

non sufficiente: *“nel bilanciamento di interessi tra la ricerca della verità nel processo e sacrificio del principio costituzionale relativo alla formazione della prova, è necessario che l’atto abbia quelle caratteristiche di genuinità e affidabilità che possono derivare soltanto da quell’attività di immediata percezione cristallizzata in un verbale che inevitabilmente andrebbe dispersa ove si attendesse il dibattimento”* (Cass. pen., SS. UU., n. 41281/2006).

Ne consegue, quindi, che l’irreperibilità del PVC non potrà che essere limitata a quelle parti che documentino situazioni modificabili (quali la consistenza del magazzino). In tal senso, è stato sostenuto che *“in materia di accertamento di reati tributari il processo verbale di constatazione redatto in occasione di controlli è inseribile nel fascicolo del dibattimento nella parte in cui riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche”* (Cass. pen., sez. III, n. 1944/1998 e Cass. pen., sez. III, n. 46500/2015).

In conclusione, la sentenza qui in commento, nell’affermare la natura del PVC quale documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa, come tale acquisibile ai sensi dell’art. 234 c.p.p., aderisce ad un granitico orientamento, che ha oramai superato quello – più risalente – che pretendeva di qualificare il verbale di constatazione come atto irripetibile.

Dichiarazioni rese in sede di pvc – La Corte di Cassazione, a fronte del rilievo mosso dal ricorrente circa l’inutilizzabilità delle dichiarazioni raccolte, precisa che *“nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre, però, procedere secondo le modalità descritte dall’art. 220 disp. att. c.p.p., con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell’insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito”*.

Il principio qui espresso, che si pone in continuità con quanto statuito in altre pronunce della Terza Sezione della Corte di Cassazione, merita di essere approfondito, stante la frequenza con la quale – in sede di verifica fiscale – possono effettivamente emergere indizi di reato.

L’art. 220 disp. att. c.p.p. prevede che *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice”*.

Secondo una consolidata giurisprudenza, il presupposto dell’emersione di indizi di reato si sostanzia non già *“in meri sospetti”* (Cass. pen., sez. III, n. 4432/1997), né tantomeno nell’insorgenza *“di una prova indiretta quale indicata dall’art. 192 c.p.p.”*, bensì *“nella sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che*

emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata” (Cass. pen., SS. UU., n. 45477/2001; in senso conforme, Cass. pen., sez. II, n. 2601/2005).

L'emersione di indizi di reato segna quindi il passaggio dall'attività amministrativa a quella penale e, sotto il profilo soggettivo, l'assunzione da parte del contribuente della qualifica di indagato, con conseguente necessità di rispettare le formalità e le garanzie previste da codice di rito penale.

Prendendo in considerazione la peculiare natura dei reati tributari, per la maggior parte caratterizzati dalla previsione di soglie di punibilità, era stato in un primo momento sostenuto che solo la verifica – in concreto – dell'effettivo loro superamento poteva consentire l'applicazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p.

Chiarissima, in tal senso, appariva la circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, la quale precisava che *“non sembra consentito ritenere che ogni caso di evasione possa configurare un “indizio di reato” solo perché, teoricamente, potrebbero essere superate le soglie di punibilità”*; altrimenti, se così fosse, *“ogni rilievo sostanziale formulato dai verificatori, concretizzando sul piano amministrativo, nella maggioranza dei casi, una situazione di infedeltà dichiarativa, imporrebbe il sistematico e generalizzato ricorso alle disposizioni del codice di procedura penale”*. La Circolare, forte di tale timore, concludeva che *“proprio perché le richiamate soglie di punibilità appaiono costruite quali elementi costitutivi di carattere oggettivo del reato, solamente la compiuta verifica, in concreto del loro superamento, permette di ritenere integrata, immediatamente ed istantaneamente, la relativa fattispecie delittuosa”*.

Tale ricostruzione appare inaccettabile: se davvero si dovessero attendere i risultati complessivi dell'accertamento per valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, allora la conseguenza sarebbe quella di determinare – nei fatti – l'inapplicabilità dell'art. 220 disp. att. c.p.p. in ogni attività di verifica fiscale. Sotto questo punto di vista, appare quindi cogliere nel segno la Corte di Cassazione, la quale ha sostenuto che la conclusione sopra prospettata non è ammissibile, perché *“porterebbe ad una elusione degli obblighi di legge, con lesione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo”* (Cass. pen., sez. III, n. 4919/2015).

Di tale arresto si fa menzione anche nella successiva Circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, la quale ha riconosciuto come sia sufficiente, ai fini dell'applicazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p., un rilievo – anche solo in misura approssimativa – dell'imposta evasa nell'accezione penalmente rilevante. Di conseguenza, per *“rendere operante l'art. 220 disp. att. c.p.p. non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata”*.

Pur accogliendo con favore tale conclusione, non può in ogni caso non ravvisarsi il permanere di un elevato margine di apprezzamento, di cui rimane esclusivo titolare l'organo accertatore, in ordine all'individuazione della linea di demarcazione che separa l'elaborazione del mero sospetto dall'emersione di veri e propri indizi di reato. In quest'area di indeterminatezza è possibile trovare il punto di maggiore fragilità nell'applicazione della citata norma, la quale si presta non solo ad interpretazioni riduttive, ma anche a prassi marcatamente elusive.

Merita quindi di essere condiviso quell'orientamento giurisprudenziale che propone una soluzione esegetica in grado di garantire all'art. 220 disp. att. c.p.p. la massima espansione applicativa, *“ritenendo sufficiente per considerare applicabili le norme del codice la mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge”* (Cass. pen., SS. UU., 28 novembre 2011, Ranieri).

Una volta emersi indizi di reato, gli atti compiuti per assicurare le fonti di prova dovranno essere svolti con l'osservanza delle disposizioni del codice di procedura penale: con riferimento alle dichiarazioni rese dal soggetto verificato, sarà quindi necessario procedere con l'assunzione attraverso l'istituto delle sommarie informazioni da parte della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (ai sensi dell'art. 350 c.p.p., con verbale redatto *ex art. 357, comma 2, lettera b)*, c.p.p., previo invito dell'indagato a nominare un difensore di fiducia o, in difetto di tale nomina, previa nomina di un difensore d'ufficio a nome dell'art. 97, comma 3, c.p.p., e comunque con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 64 e 65 c.p.p.).

Da ultimo, si rileva come l'inosservanza dell'art. 220 disp. att. c.p.p. determina l'inutilizzabilità nel processo penale delle prove acquisite in violazione delle garanzie difensive, come previsto dall'art. 191 c.p.p. In questo senso, la giurisprudenza ha precisato che *“in sede di verifica fiscale, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile”* (Cass. pen., sez. III, n. 6881/2008; in senso analogo Cass. pen., Sez. III, n. 28053/2011).

Sempre in relazione all'utilizzabilità – in sede dibattimentale – delle dichiarazioni rese, appare apprezzabile la decisione a cui sono pervenute le Sezioni Unite, le quali – proprio facendo leva sull'art. 220 disp. att. c.p.p. – hanno stabilito il divieto di testimonianza sulle dichiarazioni rese all'autorità amministrativa successivamente all'emersione di indizi di reato a carico della persona, non ancora formalmente indagata, sottoposta all'accertamento (Cass. Pen., SS. UU., 28 novembre 2011, Ranieri).