

Intervento della Cassazione in tema di limiti al processo verbale di constatazione

# Pvc utilizzabile in sede penale

## L'interessato deve specificare la violazione codicistica

Pagina a cura  
di **STEFANO LOCONTE**  
e **GIULIA MARIA MENTASTI**

Il processo verbale (Pvc) è sempre utilizzabile nel processo penale se non vengono specificate le violazioni di legge. È quanto stabilito dalla sentenza n. 50009 dello scorso dicembre, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha affermato che è onere di chi eccepisce la violazione dell'art. 220 disp. att. cpp precisare quali parti del pvc siano state redatte dopo l'insorgenza di indizi di reato senza garanzie e in contrasto a specifiche previsioni codicistiche.

In altri termini, l'inosservanza della suddetta norma non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori ottenuti nell'ambito delle attività di indagine amministrativa, ed è necessario pertanto che l'interessato indichi le precise violazioni di legge che avrebbero cagionato l'inutilizzabilità degli atti compiuti e riportati nel pvc, non essendo sufficiente la generica deduzione della trasgressione della suddetta norma di attuazione.

**Il caso.** All'esito di giudizio abbreviato nei confronti di cinque imputati per vari reati tributari, la Corte d'Appello di Venezia riformava parzialmente la decisione del Gup, dichiarando non doversi procedere per alcune contestazioni, ma confermando la sentenza di condanna per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, congiuntamente alle statuizioni civili e alla confisca per equivalente.

Avverso la predetta pronuncia, gli imputati hanno proposto ricorso per Cassazione, deducendo, tra i plurimi motivi, violazione di legge con riguardo all'art. 220 disp. att. cpp, e asserendo l'inutilizzabilità dei pvc dell'Agenzia delle entrate, i cui funzionari avrebbero dovuto interrompere l'accertamento e informare la magistratura inquirente a seguito dell'emersione di indizi di reato.

**Il pvc quale prova documentale.** La sentenza in commento offre l'occasione per tornare su un tema molto dibattuto in giurisprudenza, ovvero la possibilità e i limiti di utilizzo del processo verbale di constatazione nell'ambito del procedimento penale che abbia a oggetto la contestazione

La sentenza per punti	
Cass. pen. n. 50009/2019	
<b>Le norme di riferimento</b>	Art. 24 l. 4/1929: "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale" Art. 220 disp. att. c.p.p.: "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"
<b>La prima questione al vaglio della cassazione</b>	Quando si possono ritenere emersi gli indizi di reato, così da imporre le garanzie previste dal codice il rito? In caso di "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., 45477/2001), anche se, comunque, "deve risultare oggettivamente evidente a chi opera mentre effettua tale attività e non deve essere soltanto ipotizzata sulla base di mere congetture" (Cass. pen., Sez. III, 16044/2019)
<b>La seconda questione al vaglio della cassazione</b>	Quando il pvc non è utilizzabile? "La violazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, occorrendo la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità con riguardo ai singoli atti compiuti" (Cass. pen., Sez. III, n. 6594/2016)

e l'accertamento di un reato tributario.

Come noto, in caso di verifica fiscale presso la sede del contribuente, l'attività di controllo svolta dagli uffici dell'Agenzia o dalla Guardia di finanza si conclude con la consegna di un processo verbale di constatazione, cosiddetto pvc, che 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». Trattandosi, quindi, di una relazione avente a 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 cpp, norma che consente in generale l'acquisizione, a fini probatori, di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose.

**Limiti all'ingresso del procedimento penale.** Stante la frequenza con la quale, già in sede di verifica fiscale, pos-

sono effettivamente emergere indizi di reato, non va trascurata la regola, di cui all'art. 220 disp. att. cpp, che 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».

La norma disciplina dunque il passaggio dall'attività amministrativa a quella penale, con l'assunzione da parte del contribuente della qualifica di indagato, e il conseguente obbligo di rispettare le garanzie previste da codice di rito penale.

Data la delicatezza dell'individuazione di tale preciso momento, 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), ma nemmeno nell'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 cpp; bensì «nella sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito a una persona determinata» (Cass. pen., Ss.Uu., n. 45477/2001; in senso conforme, Cass. pen., sez. II, n. 2601/2005).

Ciò detto, tenuto conto che la maggior parte dei reati tributari sono caratterizzati dalla previsione di soglie di punibilità, ci si era interrogati se fosse necessaria la verifica, in concreto, dell'effettivo loro superamento per consentire l'applicazione dell'art. 220 disp. att. cpp.

In tal senso si esprimeva la circolare n. 1/2008 del comando generale della Guardia di finanza, con il risultato, tuttavia, dovendosi attendere gli esiti complessivi dell'accertamento per valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, dell'inapplicabilità di fatto dell'art. 220 disp. att. cpp.

Pertanto la Corte di cassazione ha nel tempo negato l'ammissibilità di tale soluzione, perché «porterebbe a 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

della Guardia di finanza, la quale ha riconosciuto che per «rendere operante l'art. 220 disp. att. cpp 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».

In ogni caso, secondo recente pronuncia, «la sussistenza di indizi di reità, ancorché non riferibili a un soggetto specifico, deve risultare oggettivamente evidente a chi opera mentre effettua tale attività e non deve essere soltanto ipotizzata sulla base di mere congetture, né può ritenersi possibile, dopo che un reato è stato accertato, sostenere che chi effettuava il controllo avrebbe dovuto prefigurarsi quale ne sarebbe stato l'esito» (Cass. pen., Sez. III, 16044/2019).

**La decisione della Cassazione.** Nella sentenza in commento la terza sezione della Cassazione ha condiviso i suddetti approdi giurisprudenziali, ma ha negato che, nel caso in esame, tali argomentazioni potessero condurre all'inutilizzabilità del pvc. Infatti, si è sottolineato, la violazione dell'art. 220 disp. att. cpp non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. cpp rimanda (Cass. pen., Sez. III, n. 6594/2016). Diversamente opinando, si giungerebbe a ritenere l'inutilizzabilità di tutti i risultati

probatori della verifica dopo la comunicazione della notizia di reato, situazione di cui la Corte sottolinea l'assenza di fondamento.

Dunque, non può essere dedotta la generica violazione dell'art. 220 disp. att. cpp, occorrendo la

specificazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità con riguardo ai singoli atti compiuti e riportati nel pvc.

Nel caso di specie, i ricorrenti si sono invece limitati a formulare generiche e vaghe doglianze. Per l'effetto, la Cassazione ha ritenuto immune da censura la sentenza gravata, essendo stato fatto buon governo dei principi susposti elaborati dalla giurisprudenza.

**Il presupposto dell'emersione di indizi di reato non si sostanzia in meri sospetti, né nell'insorgenza di una prova indiretta, ma nella sussistenza della possibilità di attribuire rilevanza penale al fatto che emerge**

**La violazione dell'art. 220 disp. att. cpp non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. cpp rimanda**