SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

La circolazione delle prove dal procedimento tributario al procedimento penale

AVV. CHIARA TODINI
PARTNER SALVINI E SOCI

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

Quando il flusso delle contestazioni al contribuente proviene dal procedimento tributario, il fulcro delle medesime è rappresentato, nella gran parte dei casi, dal **PVC (processo verbale di constatazione)** emesso dalle Agenzie fiscali o dalla Guardia di Finanza nelle sue funzioni di organo di polizia tributaria.

Il pvc rappresenta il principale, se non unico, documento che confluisce nel fascicolo del PM

Occorre dunque domandarsi:

- **1. che natura giuridica abbia il pvc**
- **2. quale valenza probatoria abbia, in relazione al suo contenuto**
- **3. Quale contenuto possa essere effettivamente acquisito al fascicolo del dibattimento ed utilizzato come prova**

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

1. natura giuridica del pvc (atto pubblico, artt. 2699 e 2700 codice civile)

- Atto redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, come tale fide facente, fino a querela di falso delle provenienza del documento dal PU che lo ha redatto, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti avvenuti in presenza del PU.
- Norma fonte: L. n. 4/1929: «*le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*»

ATTENZIONE:

- E' bene sin da subito precisare che la fede privilegiata vale solo per i fatti ivi attestati, non per le opinioni, le argomentazioni e le valutazioni (in sintesi, i rilievi) dei verificatori.
- Il pvc è comunque un atto prodromico rispetto all'atto impositivo vero e proprio, che viene esaminato e valutato dagli uffici dell'Ade – Elemento di criticità: dissociazione sorti del pvc e dell'accertamento con diretta ripercussione sul processo tributario e penale

2. Acquisizione del pvc al fascicolo del dibattimento; con quale qualificazione giuridica e con quale valore probatorio?

- **i)** «*cosa pertinente al reato*» (art. 431, lett. h, c.p.p.); **ii)** in sostituzione dell'informativa di reato ex art. 347 c.p.p. o **iii)** «*atto non ripetibile compiuto dalla polizia giudiziaria*», per la diretta cognizione di fatti, situazioni e comportamenti dotati di rilevanza penale e suscettibili di modifica o, infine, **iv) «prova documentale» ex art. 234 c.p.p. prodotta in giudizio dalla parte interessata, in quanto sorta fuori dal processo penale.**

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

1. **Se il pvc è considerato una «prova documentale» occorre dunque porsi il problema della sua utilizzabilità e quindi della sua acquisizione al fascicolo, nel processo penale.**

- Art. 220 disp. att. c.p.p.: «*quando nel corso di attività ispettive… emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova… sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del c.p.p.*».

Occorre individuare con precisione il **momento** in cui vengono in essere, nel corso dell'attività ispettiva, **indizi di reato** e di conseguenza l'organo di polizia tributaria «muta» in organo di **polizia giudiziaria: solo dopo tale momento possono infatti applicarsi le garanzie processual-penalistiche.**

- **Cass. Pen. SU sent. n. 45477/2001** è estremamente garantista: **le norme del c.p.p. si applicano laddove per indizio di reato si intendano anche «semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile sotto il profilo penale».**
- **Spetta comunque al difensore evidenziare:**

i) quali parti del pvc siano redatto dopo l'insorgenza degli indizi di reato,

ii) l'incidenza di queste parti del pvc (se irritualmente acquisite) nella decisione sull'utilizzo a fini probatori, riservata al giudice penale, nonché

iii) le violazioni del codice di procedura penale che hanno determinato l'inutilizzabilità degli indizi di reato**.**

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

- **La disposizioni di garanzia del c.p.p. e quindi, la necessità di individuare con esattezza il momento in cui sorge l'indizio di reato in sede ispettiva, si applica anche agli illeciti tributari provvisti di soglia.**

Cass. sent. n. 4919/2014: se l'analisi circa l'insorgenza della fattispecie di reato fosse esperibile solo *a posteriori* ed in esito ad una più compiuta analisi, si arriverebbe alla conseguenza che, per i reati tributari con soglia, non sarebbe mai applicabile l'art. 220 disp. att. C.p.p.

i) È comunque richiesta la sola valutazione dell'indizio di reato e non la prova del medesimo

ii) Il giudice di merito è tenuto a motivare sulla mancata attivazione delle garanzie**.**

NB: esiste giurisprudenza recente più restrittiva, secondo cui il fatto penale deve emergere nel corso dell'attività ispettiva in tutta la sua completezza (Cass. Pen., sent. n. 313233/2019)

- **Ma in quali casi può essere mossa l'eccezione di inutilizzabilità del pvc, in violazione dell'art. 220 cit.?**

i) In tutti i casi di autorizzazione richiesta al pm (perquisizione, sequestro)

ii) In tutti i casi in cui l'Ade trasmette l'informativa alla Procura (notizia di reato)

iii) In tutti i casi in cui (anche nei verbali giornalieri) i verbalizzanti fanno riferimento a rapporto, autorizzazioni ed analisi su richiesta ed in collaborazione con la Procura (casi ci c.d. «*atti di PG mascherati da atti di PT*»

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

- **Le disposizioni di garanzia del c.p.p. e quindi, la necessità di individuare con esattezza il momento in cui sorge l'indizio di reato in sede ispettiva, si applica anche agli illeciti tributari provvisti di soglia.**

Cass. sent. n. 4919/2014 : se l'analisi circa l'insorgenza della fattispecie di reato fosse esperibile solo *a posteriori* ed in esito ad una più compiuta analisi, si arriverebbe alla conseguenza che, per i reati tributari con soglia, non sarebbe mai applicabile l'art. 220 disp. att. C.p.p.

i) È comunque richiesta la sola valutazione dell'indizio di reato e non la prova del medesimo

ii) Il giudice di merito è tenuto a motivare sulla mancata attivazione delle garanzie**.**

NB: esiste giurisprudenza recente più restrittiva, secondo cui il fatto penale deve emergere nel corso dell'attività ispettiva in tutta la sua completezza (Cass. Pen., sent. n. 313233/2019)

- **Ma in quali casi può essere mossa l'eccezione di inutilizzabilità del pvc, in violazione dell'art. 220 cit.?**

i) In tutti i casi di autorizzazione richiesta al pm (perquisizione, sequestro)

ii) In tutti i casi in cui l'Ade trasmette l'informativa alla Procura (notizia di reato)

iii) In tutti i casi in cui (anche nei verbali giornalieri) i verbalizzanti fanno riferimento a rapporto, autorizzazioni ed analisi su richiesta ed in collaborazione con la Procura (casi ci c.d. «*atti di PG mascherati da atti di PT*»

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

- **Vizi nel procedimento di formazione del pvc**

- Eventuali vizi nel procedimento di formazione del pvc inficiano la sua utilizzabilità nel processo penale?

Quali sono? *Mancata autorizzazione all'accesso, mancata autorizzazione del PM all'accesso all'abitazione privata del contribuente, piuttosto che all'apertura di casseforti, corrispondenza, valigette, armadi chiusi, o per esame di documenti soggetti a segreto professionale*

- **Anzitutto va detto che non è ritenuto applicabile alla materia tributaria l'art. 191 c.p.p. (inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite):**

- le prove acquisite irritualmente non inficiano l'utilizzabilità del pvc; come prova documentale, il pvc soggiace alle sole regole sancite agli artt. 234 e ss. c.p.p.
- con la sola eccezione dell'attività di controllo che violi diritti costituzionalmente tutelati; esiste tuttavia giurisprudenza contraria, secondo cui la violazione di detti diritti nel procedimento tributario non inficia l'utilizzabilità del pvc nel processo penale (Cass. Pen. sent. n. 38407/2010, n. 12017/2007).
- È utilizzabile anche il mezzo di prova formato tramite una irrituale acquisizione istruttoria di conti correnti bancari, non essendo il segreto bancario assistito da garanzie costituzionali.

(*lista Falciani, Panama Papers, su conti correnti in Paesi black list: utilizzabili in sede tributaria secondo il principio* male captum bene retentum*, e considerati spunto di indagine in sede penale, nonostante l'illegale acquisizione, per la lista Vaduz, fu il PM a ritenere inutilizzabili le notizie illegittimamente acquisite in via amministrativa, in mancanza di formale rogatoria internazionale*)

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

Le presunzioni tributarie ed il loro ingresso nel procedimento penale

Se, almeno formalmente, il tema della prova presuntiva non dovrebbe nemmeno porsi nel procedimento penale, stante il suo generale divieto di utilizzo, l'utilizzo di metodiche tributarie di accertamento dell'imposta evasa fondate su presunzioni autonomamente inducono a porsi il problema dell'ingresso e dell'utilizzo, seppure indiretto, di detti mezzi istruttori in ambito penale.

- Presunzioni semplici (art. 2729, c.c.): basate su regole di esperienza, secondo le quali da un fatto se ne può inferire l'esistenza di un altro, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*
- Presunzioni legali (art. 2727, c.c.): assolute (cioè senza prova contraria) o relative, nelle quali inferenza del fatto non noto non è rimessa a regole di esperienza, ma disciplinata dal legislatore.

- **Presunzioni tributarie semplici, purché gravi, precise e concordanti**: si ritrovano soprattutto in *ambito procedimentale*, sulle norme disciplinanti le metodiche accertative (acc.to analitico o contabile, art. 39 d.p.r. n. 600/73), o anche sprovviste di detti requisiti (art. 39, comma 2, acc.to analitico induttivo), in presenza di gravi violazioni.
- **Presunzioni tributarie legali (in prevalenza, relative):** possono riguardare sia disposizioni a contenuto sostanziale, che procedimentale; si pensi all'art. 73 Tuir in tema di residenza, o all'art. 4 del decreto Iva, in tema di commercialità delle operazioni poste in essere da soggetti societari.

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

Le presunzioni tributarie ed il loro ingresso nel procedimento penale

- **Nel processo penale è sicuramente inibito l'uso delle presunzioni assolute (C.Cost. n. 48/2015; 139/1982; 333/1991; 225/2008);**
- **In termini generali, tuttavia, non è dato di rilevare un divieto assoluto di ingresso di prova presuntiva nel processo penale**

Anche la Cedu ha ritenuto legittima la prova presuntiva laddove essa ammetta la prova contraria e rimanga entro limiti di ragionevolezza (7/10/1988, Salabiaku c/ Francia)

Che dignità assumono le presunzioni nel processo penale?

- ***Indizi (art. 192, co. 2, c.p.p. norma corrispondente alla definizione di presunzione semplice di cui all'art. 2729 c.c.)?*** Parte della dottrina è però contraria non riscontrando una sovrapponibilità della nozione di presunzione con quella di indizio, essendoci alla base i quest'ultimo sempre un elemento storico naturalistico e non una regola di esperienza. *(cfr. altresì Cass. Pen. Sent. n. 24152/2019);*
- È richiesto al giudice di dar conto nella motivazione (art. 192 comma 1 cit.) della specifica valutazione della prova indiziaria.

LA CIRCOLAZIONE DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO AL PROCEDIMENTO PENALE

Le presunzioni tributarie ed il loro ingresso nel procedimento penale

Che dignità assumono, IN GIURISPRUDENZA, le presunzioni nel processo penale?

- Si esclude l'operatività diretta di presunzioni legali tributarie nel processo penale;
- Esse, laddove esistenti, sono valutate dal giudice come dati di fatto, unitamente ad altri elementi di riscontro (Cass. sent. n. 7078/2013).
- E' salvaguardato il principio di inversione dell'onere probatorio che la presunzione legale pone
- Utilizzo differente delle presunzioni in sede di procedimento cautelare (Cass., sent. n. 2006/2014)
- Motivazione della sentenza (Cass., sent. n. 7242/2018)

CONTATTI

ROMA
Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO
Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010

WWW.SALVINIESOCI.IT