Sentenza del 01/12/2020 n. 34020 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Accesso fiscale - Studio professionale - Autorizzazione del giudice - Necessaria solo se eccepito il segreto.

Massima:

Nel caso in cui un professionista, nel corso dello svolgimento dell'attività accertativa presso il suo studio, non consenta l'accesso a determinati documenti eccependo in ordine agli stessi il segreto professionale, i verificatori dovranno sospendere l'attività di verifica e richiedere all'autorità giudiziaria la necessaria autorizzazione e solo se la stessa viene concessa è possibile riprendere l'attività di verifica finalizzata alla conseguente legittima acquisizione dei documenti. Per quanto attiene alla questione dei rapporti tra accertamento tributario e procedimento penale, in particolare per quanto concerne l'utilizzabilità degli atti di polizia tributaria, nonché l'utilizzabilità fiscale degli elementi probatori acquisiti in sede penale, ove l'accesso fiscale avvenga presso lo studio di un professionista, in quanto esso consiste nell'ingresso e nella permanenza coattiva nei luoghi ove è esercitata l'attività di impresa, artistica, agricola o professionale, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 18 della L. 413/1991, è necessaria la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Per i professionisti appartenenti a determinati ordini professionali (quali avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, notai) è prevista la rigorosa osservanza del segreto professionale ed il massimo riserbo sui fatti e sulle circostanze apprese nello svolgimento della propria attività professionale in quanto la violazione del segreto professionale costituire illecito disciplinare, ma la sua tutela è assicurata soprattutto dalla legge penale (art. 622 c.p.). Pertanto, il segreto professionale si configura come un diritto-dovere che resiste anche di fronte all'esercizio dei poteri istruttori delle Autorità. Nel caso in cui il professionista, nel corso dello svolgimento dell'attività accertativa presso il suo studio, non consenta l'accesso a determinati documenti eccependo in ordine agli stessi il segreto professionale, i verificatori non avranno altra alternativa che sospendere l'attività di verifica e richiedere la autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Infatti, solo qualora la chiesta autorizzazione sia concessa da parte del magistrato, gli organi verificatori potranno riprendere l'attività di verifica finalizzata alla conseguente legittima acquisizione dei documenti per i quali in un primo momento era stato eccepito il segreto professionale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza emessa dal Tribunale del riesame di Mantova in data 27.06.2020, depositata in data 23.07.2020, veniva rigettata l'istanza proposta nell'interesse della (------) LTD. avverso il decreto di sequestro preventivo, emesso dal GUP/tribunale di Mantova in data 4.07.2019, finalizzato alla successiva confisca per equivalente dei beni immobili, dei beni mobili e dei saldi attivi che risultavano sui rapporti di credito intestati nei confronti della societa' (------), della societa' (------) S.r.l. e della societa' (------) S.r.l., per gli importi meglio indicati nel provvedimento impugnato e delle quote sociali della societa' (------) S.a.r.l. di proprieta' dell'odierna ricorrente (------) LTD.

2. Giova precisare, per migliore intelligibilita' dell'impugnazione cautelare, che si procede a carico delle societa' e degli indagati, per una serie di ipotesi di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, integrando in relazione a plurimi anni di imposta (dal 2009 al 2014), le fattispecie di cui agli articoli 2 ed 8, nonche' Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 4, 5 e 10, cosi' da realizzare un sistema di frode ai danni dell'Erario. Piu' specificamente, nell'eseguire il provvedimento di sequestro, la polizia giudiziaria ha sequestrato anche le quote societarie della societa' (------) s.a.r.l., richiedendo l'iscrizione del relativo vincolo nel registro delle imprese della CCIAA di Mantova, in data 8.07.2019, societa' le cui quote societarie, come anticipato, sono di proprieta' esclusiva della (------) LTD., attuale ricorrente, il cui amministratore e Legge Regionale pro tempore e' l'indagato (------).

3. Contro l'ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'articolo 613 c.p.p., articolando sei motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex articolo 173 disp. att. c.p.p..

3.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di violazione di legge ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b) ed il vizio di motivazione apparente in relazione all'individuazione degli elementi ed atti investigativi ai fini dell'accertamento del fumus del provvedimento di sequestro a carico della (------) Ltd.

In sintesi, la ricorrente denuncia la violazione di legge perche' il Tribunale del Riesame di Mantova aveva ritenuto infondata la doglianza sollevata dalla difesa circa l'inutilizzabilita' degli atti di indagine dai quali era stata desunta l'esistenza di un collegamento tra il (------) (indagato) e la societa' (------) S.a.r.l le cui quote sociali sono di proprieta' della societa' (------) LTD.

Sul punto, il Tribunale del riesame avrebbe addotto solamente una motivazione fittizia, apparente e percio' inesistente in quanto ha ritenuto la legittimita' del provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente della quote della (------) LTD, affermando che gli atti compiuti dalla G.d.F. nell'anno 2016 fossero finalizzati solamente ad individuare i beni da sottoporre al vincolo di indisponibilita'.

Con tale argomentazione, pero', il Tribunale del riesame avrebbe omesso di indicare gli atti investigativi sulla scorta dei quali ha ritenuto sussistente il fumus del provvedimento di

sequestro nei confronti della societa' (------) LTD.

La ricorrente sottolinea altresi' che ne' la societa' (------) LTD ne' la sua Legge Regionale (------) sono indagati nel procedimento penale n. 2604/2012, ne' sussistono legami diretti o indiretti personali, commerciali con alcuno degli imputati.

3.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di violazione di legge per inosservanza ed erronea applicazione di norme processuali stabilite a pena di inutilizzabilita' ex articolo 606 c.p.p., lettera c) con riferimento agli articoli 406 e 407 c.p.p. in relazione agli atti di indagine utilizzati ai fini dell'accertamento del fumus del provvedimento di sequestro.

In sintesi, la ricorrente si duole del fatto che, in ordine alla contestazione della illegittimita' del decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca fondato su elementi indiziari compiuti dalla Guardia di Finanza negli anni 2015 e 2016, il Tribunale del riesame avrebbe affermato la piena legittimita' dell'utilizzo di tali atti compiuti dopo la scadenza dei termini di cui all'articolo 407 c.p.p. perche' non finalizzati ad acquisire prove nei confronti negli indagati ma per individuare i beni su cui imporre il vincolo di indisponibilita'.

La ricorrente sostiene che gli elementi di rilevanza probatoria dai quali i giudici avrebbero affermato la riconducibilita' della societa' (------) LTD al (------), sarebbero proprio quelli derivanti dall'attivita' compiuta della Guardia di Finanza nel 2016, oltre il termine massimo di durata delle indagini preliminari. Questo sarebbe desumibile dalle argomentazioni svolte dagli stessi giudici in tema di ricostruzione dei rapporti tra le societa' coinvolte, perche' richiamano le dichiarazioni rese ai militari della Guardia di Finanza, da persone informate sui fatti, sentite a s.i.t. nel corso dell'anno 2016. Nella specie, le S.I.T. del (------), dell' (------), della (------), del (------), del (------). Analoghe argomentazioni varrebbero per le dichiarazioni del (------).

Inoltre, tutto il materiale probatorio formato nel 2016 sarebbe confluito nel fascicolo del procedimento penale n. 2604/2012 e sarebbe stato utilizzato per emettere il provvedimento di sequestro nei confronti della (------) LTD, nonostante lo stesso procedimento penale risultasse iscritto in data 21.03.2012 a seguito della CNR n. 0218283.

Tali elementi sintomatici dei presupposti della misura cautelare reale sarebbero stati tratti da atti del 2016 e, quindi, ben due anni dopo la scadenza del termine delle indagini, con conseguente mancato rispetto delle regole processuali penali.

Inoltre, viene evidenziata l'assenza di richiesta di proroga del PM alla scadenza delle indagini preliminari e si sottolinea come, dinanzi ad ulteriori fatti di reato, il PM e' tenuto a compiere nuove iscrizioni, non potendo aprire un unico procedimento nei confronti del medesimo soggetto. Indagini preliminari che si sarebbero concluse allo scadere del termine decorrente dalla data 21.03.2012, con la conseguenza che gli atti compiuti dalla Guardia di Finanza negli anni 2015 e 2016 sarebbero inutilizzabili anche perche' finalizzati non ad individuare beni da sottoporre a vincolo cautelare reale, bensi' ad acquisire elementi probatori.

3.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di violazione di legge ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b), e correlato vizio di mancanza della motivazione in relazione all'individuazione degli

elementi ed atti investigativi ai fini dell'accertamento del fumus del provvedimento di sequestro, in assenza di proroga e oltre il termine massimo di durata delle indagini preliminari.

In sintesi, la ricorrente denuncia, sotto il profilo del vizio di mancanza della motivazione, l'omessa pronuncia del tribunale del riesame sulla censura dedotta con la memoria difensiva del 24.06.2020 con riguardo all'inutilizzabilita' degli atti di indagine compiuti in assenza di proroga prevista dall'articolo 406 c.p.p..

3.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di violazione di legge ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b) in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52 e articolo 220 disp. att. c.p.p. con riferimento alla violazione delle norme stabilite a pena di inutilizzabilita' dei documenti sequestrati presso lo studio del ragioniere (------).

In sintesi, la ricorrente denuncia vizio di violazione di legge in quanto il Tribunale del riesame avrebbe ritenuto utilizzabili i documenti acquisiti dalla Guardia di Finanza durante una ispezione presso lo studio professionale del ragioniere (------), sebbene l'assenza di un provvedimento di autorizzazione della Procura della Repubblica e, pertanto, in violazione delle forme e modalita' previste dalla legge.

Su tale punto il Tribunale avrebbe ritenuto legittimo l'utilizzo dei documenti perche' non sarebbe stato eccepito il segreto professionale dal (------), motivazione in palese violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52 e articolo 220 disp. att. c.p.p.. Invero, la ricorrente sostiene che occorra l'autorizzazione della Procura e che il segreto professionale assume rilevanza solamente in relazione all'esame dei documenti e alla richiesta di notizie. Inoltre, il Tribunale del riesame non avrebbe motivato sulle modalita' mediante le quali la Guardia di Finanza aveva acquisito la cartellina con all'interno i documenti.

Infine, sostiene che l'attivita' di acquisizione degli atti necessari ad assicurare le fonti di prova deve avvenire secondo le disposizioni del codice di rito, pena la nullita' di ordine generale ex articolo 178 c.p.p., comma 1, lettera c) e sotto il profilo motivazionale, denuncia l'assenza di qualsiasi cenno da parte del Tribunale del Riesame sull'attivita' amministrativa espletata.

3.5. Deduce, con il quinto motivo, il vizio di inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di inutilizzabilita' ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera c) con riferimento agli articoli 63 e 220 disp. att. c.p.p. in ordine alle dichiarazioni rese dal ragioniere (------) il 7 e 12 dicembre 2016.

In sintesi, s denuncia la violazione di legge nella parte in cui il Tribunale del riesame ha ritenuto utilizzabili le dichiarazioni rese dal (------) in data 7 e 12 dicembre 2016 alla Guardia di Finanza a chiarimento dei documenti acquisiti in sede di ispezione amministrativa, nonostante fossero emersi elementi di concorso rispetto alle ipotesi di reato ascritte nei confronti degli indagati.

Sul punto, la ricorrente sostiene che la Guardia di Finanza avrebbe dovuto compiere gli atti con osservanza delle norme del codice di rito ex articolo 220 disp. att. c.p.p. e che il (------) avrebbe dovuto essere escusso mediante le garanzie ex articolo 63 c.p.p., in quanto era noto che la societa' (------) s.r.o. fosse domiciliata presso lo studio del (------), che lo stesso tenesse la

contabilita' della societa' (------) S.r.l e che fosse stato membro del consiglio di amministrazione delle societa' (------) S.r.a.l. ed (------) S.r.l..

Tali riscontri, ad avviso della ricorrente, sarebbero emersi dalla documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza presso lo studio del commercialista ed ictu oculi apprezzabili e conoscibili, cosi' come il contenuto delle dichiarazioni del (------) che aveva ricoperto il ruolo di componente del consiglio di amministrazione non solo nella societa' (------) S.a.r.l. ma anche nella (------) S.r.l. Tali circostanze quindi rappresentavano evidenti indizi di un possibile coinvolgimento dello stesso nei reati fiscali contestati agli indagati del procedimento penale.

Pertanto, dinanzi alla posizione sostanziale della persona da cui assumere informazioni, l'autorita' procedente avrebbe dovuto applicare le necessarie garanzie difensive di cui agli articoli 60 e 63 c.p.p. vagliando la presenza di indizi di reita' attinenti al medesimo reato ovvero al reato connesso o collegato, attribuibile al terzo.

3.6. Deduce, con il sesto motivo, il vizio di violazione di legge ex articolo 606 c.p.p., lettera b), sotto il profilo della motivazione apparente in ordine alla catena di controllo che caratterizza la societa' (------) s.a.r.l in assenza di elementi probatori.

In sintesi, la ricorrente denuncia la violazione di legge nella parte in cui l'ordinanza del Tribunale del riesame ricostruisce la catena di controllo della societa' (------) S.a.r.l. pur in assenza dell'esistenza di elementi probatori acquisiti al fascicolo.

Nella specie, la polizia giudiziaria aveva affermato di non aver potuto accertare la composizione della societa' (------) LTD perche', in conformita' al regime giuridico, il nome reale della societa' poteva essere rilevato solo in caso di esplicita richiesta del tribunale inglese o dell'autorita' fiscale di residenza del reale beneficiario.

Invero, secondo la difesa, agli atti non risulterebbe alcuna richiesta di rogatoria ne' risulterebbe alcun documento proveniente dalla autorita' britanniche e, anzi, la Polizia Giudiziaria come la Procura avrebbero affermato che la proprieta' della societa' non fosse da ricondurre all'imputato (------).

Aggiunge altresi' la difesa che, dall'annotazione della Guardia di Finanza, a seguito del controllo sulle visure, non risulterebbe alcun collegamento della societa' inglese con il (------).

Pertanto, avrebbe errato il tribunale del riesame nell'aver ritenuto beneficiario reale economico della societa' (------) LTD il (------), stante l'assenza di elementi dai quali poter desumere tale circostanza.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso e' inammissibile.

2. Giova preliminarmente osservare che la questione circa gli atti investigativi svolti successivamente alla scadenza delle indagini preliminari e' comune ai primi tre motivi di ricorso che, essendo tra loro strettamente collegati, possono essere congiuntamente esaminati.

3. la questione che pone il ricorso e' se, in relazione agli atti compiuti dopo la scadenza del termine di durata per le indagini preliminari, la conseguenza sia sempre l'inutilizzabilita' di cui all'articolo 407 c.p.p..

3.1. Con riferimento agli atti investigativi svolti successivamente alla scadenza delle indagini preliminari occorre rilevare che in tema di misure cautelari, sono inutilizzabili solo gli atti che non siano meramente ricognitivi ovvero esplicativi di atti gia' acquisiti (Sez. V, n. 40500/2019). Inoltre, la sanzione di inutilizzabilita' di cui all'articolo 407 c.p.p., comma 3, concerne solo gli atti di indagine aventi efficacia probatoria, nel cui ambito non sono compresi i sequestri preventivi finalizzati alla confisca (Sez. III, n. 27153/2003).

Si reputa altresi' necessario che nel corso delle indagini preliminari il P.M., salvi i casi di mutamento della qualificazione giuridica del fatto o dell'accertamento di circostanze aggravanti, deve procedere a nuova iscrizione nel registro delle notizie di reato previsto dall'articolo 335 c.p.p., quando acquisisce elementi in ordine ad ulteriori fatti costituenti reato nei confronti della stessa persona, con la conseguenza che il termine per le indagini preliminari previsto dall'articolo 405 c.p.p. decorre in modo autonomo, per la persona originariamente sottoposta ad indagini, da ciascuna successiva iscrizione nell'apposito registro (ex plurimis: Sez.VI, n. 3067/2003; Id., 19053/2003; Sez.IV, n. 32776/2006; Sez.II, n. 29143/2013; Id., n. 22016/2019).

Inoltre, sulla base della linea interpretativa tracciata dalla Suprema Corte in adesione al quadro dei principi delineato da Sez. Un. 5021/1996, si ritiene che il decorso del termine per il compimento delle indagini preliminari non puo' comportare l'invalidazione dell'atto di indagine compiuto dopo la scadenza, ma soltanto la inutilizzabilita' - ad istanza di parte - della prova acquisita attraverso tale atto (ex plurimis: Sez. VI, n. 40791/2007; Sez. III, n. 23630/2008; Sez. V, n. 257/2011; Sez. III, n. 47453/2011; Sez. III, n. 202/2012; Sez. VI, n. 9664/2015; Sez. III, n. 2749/2017; Sez. II n. 12423/2020).

La ratio di tale orientamento risiede nel fatto che l'ordinamento collega al decorso del termine di cui all'articolo 407 c.p.p. non l'invalidita' dell'atto compiuto a termini scaduti, attesa la tassativita' delle ipotesi di nullita', bensi' soltanto la sua inutilizzabilita'. Sanzione quest'ultima, che, secondo la prevalente giurisprudenza, non e' equiparabile alla inutilizzabilita' delle "prove vietate" di cui all'articolo 191 c.p.p., e quindi non rilevabile di ufficio, ma solo su istanza di parte (Sez. VI, n. 4694/2017; Sez. II n. 12423/2020).

Tale orientamento ritiene che la scadenza del termine stabilito per le indagini preliminari non precluda il compimento di qualsiasi attivita' procedimentale, ma solo degli atti che hanno la funzione di ricercare ed acquisire le prove. Pertanto dopo la scadenza del termine per il compimento delle indagini preliminari, il P.M. puo' ben svolgere accertamenti patrimoniali sull'indagato, funzionali non ad acquisire la prova nei suoi confronti ma a sottoporre a sequestro preventivo eventuali beni che possano aggravare o protrarre le conseguenze del reato o agevolare la commissione di altri reati ovvero essere oggetto di confisca (come nel caso di specie). Da qui la piena legittimita', pur dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 407 c.p.p., della richiesta e della concessione da parte del G.I.P. del provvedimento impositivo di un vincolo cautelare reale, provvedimento che non ha alcuna efficacia probatoria, ne' tale efficacia puo'

essere ravvisata negli atti che siano finalizzati ad individuare i beni su cui imporre il vincolo d'indisponibilita' (Sez. VI, n. 35376/2008).

Ne consegue che devono ritenersi assolutamente legittime, pur dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 407 c.p.p., la richiesta e la concessione della cautela reale in esame, considerato che questa non e' atto ad efficacia probatoria e tali non sono neppure gli atti finalizzati ad individuare i beni su cui imporre il vincolo d'indisponibilita'. L'eventuale verifica sulla utilizzabilita' di una prova che sia stata eventualmente acquisita nel corso dell'attivita' posta in essere per disporre o mantenere un sequestro preventivo, compete, semmai, al giudice di merito (Sez. III, n. 27736/2012; Sez. IV n. 10208/2020)

Non si pone, quindi, nel caso specifico, il problema della inutilizzabilita' di cui all'articolo 407 c.p.p., comma 3.

Tale problema potrebbe semmai evidenziarsi soltanto nel caso in cui il risultato degli atti di indagine compiuti dopo la scadenza del termine rivesta anche un contenuto probatorio incidente sulle determinazioni inerenti all'esercizio dell'azione penale. Ma anche tale ipotesi residuale non puo' mai comportare l'invalidazione del sequestro, attesa la tassativita' delle ipotesi di nullita'. Tutt'al piu', la verifica circa l'utilizzabilita' o meno della prova eventualmente acquisita sia pure col mezzo improprio del sequestro preventivo resta riservata al giudice di merito che, sulla base di tale prova, emetta altro provvedimento che la parte interessata ritenga per se' pregiudizievole (Sez. VI, n. 35376/2008).

3.2. A cio' va aggiunto come, in ordine alla decorrenza del termine di durata delle indagini preliminari, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 40538/2009, hanno affermato che il predetto termine decorre dalla data in cui il pubblico ministero ha iscritto, nel registro delle notizie di reato, il nome della persona cui il reato e' attribuito, senza che al giudice per le indagini preliminari sia consentito stabilire una diversa decorrenza, sicche' gli eventuali ritardi indebiti nella iscrizione, tanto della notizia di reato che del nome della persona cui il reato e' attribuito, pur se abnormi, sono privi di conseguenze agli effetti di quanto previsto dall'articolo 407 c.p.p., comma 3, fermi restando gli eventuali profili di responsabilita' disciplinare o penale del magistrato del P.M. che abbia ritardato l'iscrizione.

La Suprema Corte, con orientamento costante, ha avuto modo altresi' di affermare che "ai fini della previsione di cui all'articolo 405 c.p.p., la decorrenza del termine delle indagini preliminari va calcolata dal momento della formale ed effettiva iscrizione nell'apposito registro delle generalita' della persona alla quale il reato stesso sia stato attribuito e non da quello in cui il P.M. ha disposto l'iscrizione medesima" (ex plurimis: Sez. VI, n. 25385/2012; Sez. V, n. 11017/2015; Id., n. 33032/2017; Sez. IV, n. 29545/2019; contra, l'isolata Sez. V n. 44909/2017, che ha affermato che ai fini della previsione di cui all'articolo 405 c.p.p., il termine delle indagini preliminari decorre dalla data del provvedimento con cui il pubblico ministero dispone l'iscrizione della notizia di reato e non da quella in cui l'iscrizione viene materialmente eseguita dal personale di segreteria).

In definitiva, dunque, la decorrenza del termine delle indagini preliminari va calcolata dalla formale iscrizione, nel registro di cui all'articolo 335 c.p.p., delle generalita' della persona cui il

reato stesso sia stato attribuito.

4. Nel caso di specie, la ricorrente ripropone una doglianza gia' formulata al Tribunale del riesame con memoria depositata all'udienza del 25.06.2020 in ordine alla quale non puo' ritenersi, contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente, che la motivazione adottata dal Tribunale del Riesame sia apparente.

Alla luce dei principi ribaditi dalla giurisprudenza di legittimita', le caratteristiche della sanzione, prevista dall'articolo 407 c.p.p., comma 3, rendono ancor piu' evidente che la verifica della sua ricorrenza vada effettuata al momento in cui l'atto di indagine compiuto fuori termine sia concretamente utilizzato in sede cautelare o come prova. Da tale ritardo potrebbe derivare soltanto l'inutilizzabilita', ma sempre, ad istanza di parte, della prova ricercata ed acquisita a mezzo della perquisizione e del sequestro.

Una simile verifica resta riservata al giudice che, sulla base delle prove acquisite in forza del detto provvedimento, abbia emesso un ulteriore provvedimento che la parte ritenga per lei pregiudizievole.

Orbene, occorre considerare che il Tribunale del riesame, dopo aver citato giurisprudenza conforme ai principi sopra indicati, ha chiaramente indicato come gli atti di indagine compiuti dopo la scadenza dei termini di durata delle indagini preliminari non siano stati affatto utilizzati ai fini della prova, e quindi per ricercare o acquisire prove relative a fatti oggetto di contestazione nei confronti degli indagati, bensi' unicamente per individuare i beni su cui imporre il vincolo di indisponibilita' in quanto oggetto di confisca.

Ne consegue che i giudici del riesame hanno motivato anche sulla censura relativa al fatto che gli elementi posti a fondamento della propria motivazione fossero quelli compiuti dopo la scadenza del termine delle indagini preliminari, e precisamente negli anni 2015 e 2016.

Difatti a pag. 5 dell'ordinanza, il Tribunale, partendo proprio da detta censura, individua gli elementi dal quale ha desunto il fumus commissi delicti del provvedimento, disattendendo le doglianze sollevate dalla difesa.

I primi tre motivi, tutti incentrati sul tema della inutilizzabilita' degli atti di indagine dopo la scadenza dei termini, sono destituiti di fondamento logico e di rilevanza. Non si ravvisa, infatti, ne' viene specificamente dedotta, l'incidenza di singoli ed individuati atti, ai fini della tenuta motivazionale del provvedimento impugnato che, come detto, evidentemente su tali atti non si fonda. La difesa, su tale punto, si e' limitata semplicemente a dedurre l'inutilizzabilita' di tali atti investigativi senza esplicitarne in alcun modo la decisivita'.

Il Tribunale del Riesame ha osservato che gli atti compiuti dalla Guardia di Finanza erano stati posti a base del sequestro preventivo e, come tali, utilizzabili. Pertanto, seppur con motivazione sintetica, ha fatto buon governo del consolidato principio secondo cui, ai fini dell'adozione di un provvedimento di sequestro preventivo funzionale alla confisca, i relativi atti di indagine sono utilizzabili anche se espletati in epoca successiva alla scadenza dei termini delle indagini preliminari (Sez. VI, n. 17252/2010). Difatti, il sequestro preventivo puo' essere considerato come

un'attivita' d'indagine che innesta un subprocedimento di natura cautelare reale di iniziativa del P.M. che e' indipendente, quand'anche parallelo, dall'attivita' di indagine che sorregge la richiesta di rinvio a giudizio e con finalita' diversa da quest'ultima in quanto funzionale alla confisca dei beni sequestrati connessa all'eventuale sentenza di condanna. (Sez. VI, n. 17252/2010).

Pertanto, in ordine ai predetti motivi di ricorso, nei quali si rinnova la censura, gia' devoluta ai giudici del riesame, anche a voler prescindere dal rilievo che, nella specie, la polizia giudiziaria aveva svolto le indagini, su delega o meno conferita dal pubblico ministero prima della scadenza del termine per le indagini preliminari, e' assorbente rilevare che il P.M. puo' chiedere al giudice l'applicazione del sequestro preventivo anche dopo la scadenza del termine delle indagini preliminari, purche' tale richiesta non sia fondata sul risultato di atti di indagine compiuti dopo la scadenza del medesimo termine, in quanto la sanzione di inutilizzabilita' di cui all'articolo 407 c.p.p., comma 3, concerne solo gli atti di indagine aventi efficacia probatoria, nel cui ambito non sono compresi i sequestri preventivi che mirano ad impedire la prosecuzione della condotta vietata.

In sostanza, nel caso di specie, pur dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 407 c.p.p. dell'utilizzo, da parte del Tribunale del riesame, delle attivita' investigative compiute dalla la G. di F. negli anni 2015 e 2016 per confermare il provvedimento impositivo di un vincolo cautelare reale, il provvedimento non ha alcuna efficacia probatoria, ne' tale efficacia puo' essere ravvisata negli atti che siano finalizzati ad individuare i beni su cui imporre il vincolo d'indisponibilita' (Sez. VI, n. 35376/2008).

Conclusivamente, una volta accertata l'uniformita' ai principi giurisprudenziali, la legittimita' e la coerenza logica dell'ordinanza impugnata, immune da vizi ed assolutamente plausibile, i primi tre motivi devono essere ritenuti inammissibili anche perche' generici in quanto riproduttivi delle medesime doglianze gia' mosse ai giudici del riesame, senza confrontarsi criticamente con la risposta fornita dal tribunale.

5. Puo' quindi procedersi all'esame del quarto motivo, il quale non si sottrae al giudizio di inammissibilita'.

5.1. Deve preliminarmente ricordarsi che contro le ordinanze emesse a norma dell'articolo 324 c.p.p. in materia di sequestro preventivo (per effetto del rinvio operato dall'articolo 257 c.p.p. alla disposizione anzidetta, il principio vale anche per il sequestro probatorio) il ricorso e' ammesso solo per "violazione di legge" (articolo 325 c.p.p., comma 1), per censurare, cioe', "errores in iudicando" o "errores in procedendo" (articolo 606 c.p.p., lettera B e C) commessi dal giudice di merito, la cui decisione risulti di conseguenza radicalmente viziata.

Va ancora precisato che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il difetto di motivazione integra gli estremi della violazione di legge solo quando l'apparato argomentativo che dovrebbe giustificare il provvedimento o manchi del tutto o risulti privo dei requisiti minimi di coerenza, di completezza e di ragionevolezza, in guisa da apparire assolutamente inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dall'organo investito del procedimento (Sez. Un. 13.2.2004; SS.UU. 28.5.2003).

Quanto sopra e' sufficiente gia' ad escludere la sussistenza del vizio denunciato, dovendosi peraltro affrontare ex professo, in diritto, la questione dedotta che si rileva manifestamente infondata.

5.2. Il tema oggetto di esame attiene alla questione dei rapporti tra accertamento tributario e procedimento penale, in particolare per quanto concerne l'utilizzabilita' degli atti di polizia tributaria, nonche'e' l'utilizzabilita' fiscale degli elementi probatori acquisiti in sede penale. Sul punto si reputa necessaria una breve disamina in tema di accesso fiscale presso lo studio di un professionista.

Com'e' noto, nel nostro sistema impositivo, l'accesso fiscale rappresenta uno dei mezzi istruttori piu' importanti ed efficaci in cui si estrinseca l'attivita' di indagine dell'G.D.F. nel procedimento di accertamento. Il potere di accesso consiste "nell'ingresso e nella permanenza coattiva" nei luoghi ove e' esercitata l'attivita' di impresa, artistica, agricola o professionale, infatti, possono essere reperiti durante la relativa indagine degli elementi "fondamentali", da parte dei soggetti deputati al controllo delle norme tributarie e rappresenta indubbiamente il mezzo di indagine piu' "invasivo" di cui dispone l'Amministrazione finanziaria nell'espletamento della propria attivita' d'istituto nei confronti del cittadino-contribuente. Al riguardo, occorre precisare che l'accesso puo' essere effettuato nei locali adibiti "anche" ad abitazione privata, ma occorre, in tal caso, la previa autorizzazione da parte del procuratore della Repubblica.

Sotto il profilo amministrativo, l'accesso viene considerato un atto endo-procedimentale adottato esclusivamente "sulla base di effettive esigenze di indagine" le cui operazioni devono essere contenute in un processo verbale redatto a tal uopo ed e' finalizzato all'esecuzione di "ispezioni", "verifiche" nonche' di "ricerche" di qualsiasi elemento o documentazione strumentali all'accertamento ovvero alla repressione delle violazioni tributarie.

Le principali norme di riferimento in materia sono rappresentate dalla L. n. 4 del 1929, articolo 35 in generale, nonche' dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52 richiamato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33.

A seguito dell'entrata in vigore della L. n. 413 del 1991, articolo 18, che ha modificato l'articolo 52 sopra citato, l'unica differenza dell'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni rispetto all'accesso presso le aziende consta nella "necessaria presenza del titolare dello studio o di un suo delegato". Sul punto, come ribadito anche da una circolare della Guardia di Finanza (circolare 29 dicembre n. 1 del 2008), e' pacifico che qualora all'atto dell'accesso presso lo studio professionale, il titolare sia assente per qualsiasi ragione ed in mancanza di un suo delegato, "i verificatori non possono intervenire d'autorita', ne' richiedere l'assistenza di terzi; ne consegue che il soggetto eventualmente presente nello studio e' pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili".

5.3. Per i professionisti appartenenti a determinati ordini professionali (quali avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, notai) e' prevista la rigorosa osservanza del segreto professionale ed il massimo riserbo sui fatti e sulle circostanze apprese nello svolgimento della propria attivita' professionale.

La violazione del segreto professionale costituire illecito disciplinare, ma la sua tutela e' assicurata soprattutto dalla legge penale (articolo 622 c.p.). La ratio della norma si rinviene nell'esigenza di salvaguardia dei rapporti intimi professionali determinati da necessita' o quasi necessita', nonche' nell'interesse pubblico a che il professionista preservi la segretezza dei fatti di cui venga a conoscenza nell'esercizio del ruolo ricoperto, in tal modo garantendo la tutela della liberta' e della sicurezza dei rapporti professionali.

Inoltre, dette categorie, ai sensi dell'articolo 200 c.p.p., non possono essere obbligate a deporre nei processi penali su quanto appreso e conosciuto per ragione della propria professione; non sono altresi' obbligate, ai sensi dell'articolo 256 c.p.p., a consegnare all'Autorita' Giudiziaria atti, documenti e/o ogni altra cosa, da quest'ultima richiesti, se dichiarano, per iscritto, che sono coperti dal segreto professionale; hanno altresi' la facolta', ai sensi dell'articolo 2469 c.c., di astenersi dal testimoniare nei processi civili.

Alla luce di quanto sopra, il segreto professionale si configura come un diritto-dovere che resiste anche di fronte all'esercizio dei poteri istruttori delle Autorita'. Nell'ordinamento tributario, il segreto professionale e' previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3, secondo cui e'"necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorita' giudiziaria piu' vicina (...) per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali e' eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 c.p.p.".

In base al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 1 e' consentito l'accesso degli ispettori dell'Amministrazione Finanziaria, al fine di effettuare indagini fiscali, anche presso gli studi professionali e non solo presso i locali destinati all'esercizio di attivita' industriali, commerciali e agricole. L'accesso nei locali adibiti all'esercizio di arti e professioni (previa esibizione del foglio di servizio/ordine d'accesso, sottoscritto dal capo dell'ufficio da cui dipendono e nel caso in cui lo studio sia adibito anche ad abitazione privata, previa autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica) deve essere obbligatoriamente eseguito in presenza del titolare dello studio o, in caso di sua assenza, di un suo delegato (per iscritto), in modo tale che venga assicurata la concreta tutela ed opposizione (se del caso) del segreto professionale (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 1).

Vengono esclusi dalla copertura del segreto professionale i seguenti documenti: gli atti pubblici - i quali, proprio perche' tali, non sono coperti dal segreto; le scritture contabili - sia quelle del professionista che quelle del cliente, trattandosi di atti che la legge impone di redigere anche al fine di documentare e rendere accessibili al fisco i fatti che attengono all'attivita' economica esercitata dai contribuenti e le cui annotazioni, comunque, nulla rivelano in ordine ai contenuti dell'attivita' professionale prestata; le fatture e le ricevute fiscali emesse dal professionista - in quanto, trattandosi di documenti che, per legge, devono essere conservati proprio in vista di un possibile controllo fiscale, appare irragionevole ritenere che possano essere sottratti all'ispezione anche attraverso l'eccezione del segreto professionale;

Da ricordare che il segreto professionale riguarda esclusivamente notizie e documenti che attengono all'esercizio dell'attivita' professionale, in stretta connessione con la natura

dell'attivita' stessa del professionista, di cui quest'ultimo ha necessita' per il corretto espletamento del proprio lavoro oppure essendo condizione essenziale per lo svolgimento della professione. Non tutti i documenti e notizie di cui il professionista sia in possesso o venga a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'attivita' professionale, pur concernenti il cliente, hanno carattere "segreto".

5.4. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3 richiede, quindi, che, nel caso di opposizione del segreto professionale, l'Amministrazione Finanziaria, per poter procedere all'esame dei documenti o alla richiesta di notizie, deve ottenere preventiva autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica o dell'Autorita' Giudiziaria piu' vicina.

In mancanza di una precisa disposizione al riguardo ed alla luce del disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 70 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 75, secondo cui "per quanto non e' diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale...", la normativa da applicabile e' quella del codice di rito penale.

Il codice di procedura penale infatti prevede che sia il magistrato a disporre gli "accertamenti necessari", ai soli fini di poter accertare l'esistenza o meno del segreto professionale opposto.

L'autorizzazione del magistrato dovra' assumere la forma scritta e dovra' essere motivata in modo esauriente in ordine alla fondatezza dell'eccezione.

In relazione all'impugnabilita' dell'autorizzazione, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11082/2010, ha dichiarato che l'autorizzazione ex Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3 non e' atto impugnabile direttamente avanti il giudice amministrativo, ma solo indirettamente, attraverso l'impugnazione del successivo avviso di accertamento, avanti al giudice tributario.

Qualora, invece, l'attivita' di accertamento non dovesse sfociare in un atto impositivo ovvero qualora tale provvedimento non dovesse essere impugnato, l'autorizzazione in questione (in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente di non subire verifiche fiscali fuori dai casi previsti dalla legge) sara' autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario (Cass. Civ., Sez. Un., n. 8587/2016).

Come si evince quindi dalla disposizione normativa, nel caso in cui il professionista, nel corso dello svolgimento dell'attivita' accertativa presso il suo studio, non consenta l'accesso a determinati documenti "eccependo" in ordine agli stessi il segreto professionale, i verificatori non avranno altra alternativa che sospendere l'attivita' di verifica e richiedere la menzionata autorizzazione. Infatti, solo qualora la chiesta autorizzazione sia concessa da parte del magistrato, gli organi verificatori potranno riprendere l'attivita' di verifica finalizzata alla conseguente legittima acquisizione dei documenti per i quali in un primo momento era stato eccepito il segreto professionale.

5.5. Questa Corte di legittimita' ha affermato che in caso di ritardo nella proroga delle indagini, e dinanzi ad una pretesa inutilizzabilita' degli atti raccolti durante il periodo di operativita' della proroga, essendo questa stata notificata in ritardo all'indagato, va premesso che oggetto di contestazione non e' il regolare rispetto dei termini del decreto di proroga, bensi' la tardivita' della notifica alla persona sottoposta alle indagini. Sul punto e' sufficiente ricordare che "l'omessa notifica all'indagato della richiesta di proroga delle indagini preliminari non e' causa di nullita', ne' determina l'inutilizzabilita' degli atti d'indagine compiuti dopo la sua presentazione". (ex multis: Sez. V, n. 19873/2012; sez. VI, n. 16171/2011; Sez. III, n. 23953/2015).

La ratio di tale orientamento e' nel fatto che l'articolo 406 c.p.p. non prevede sanzioni di nullita' nell'ipotesi di omessa notifica, perche' quello che rileva e' il controllo da parte del GIP dell'attivita' e dei tempi dell'indagine del P.M., e di quanto rende necessaria la proroga. Ai sensi del comma 8 della norma richiamata, la sanzione di inutilizzabilita' colpisce esclusivamente, in caso di proroga negata, gli atti di indagine compiuti in epoca successiva alla data di scadenza del termine in origine previsto per la conclusione delle indagini, mentre sono dichiarati espressamente utilizzabili gli atti di indagine compiuti dopo la presentazione della richiesta di proroga e prima della comunicazione del provvedimento del giudice. In questi termini - "sono utilizzabili nel procedimento di riesame cautelare gli atti d'indagine assunti dal pubblico ministero dopo la scadenza del termine delle indagini preliminari, di cui sia stata tempestivamente richiesta la proroga solo successivamente concessa" (ex multis: Sez. VI, n. 16171/2011; Sez. VI, n. 14515/2016; Sez. II, n. 11136/2020).

Tuttavia, come affermato in precedenza, il pubblico ministero puo' chiedere al giudice l'applicazione del sequestro preventivo anche dopo la scadenza del termine delle indagini preliminari, purche' tale richiesta non sia fondata sul risultato di atti di indagine compiuti dopo la scadenza del medesimo termine, in quanto la sanzione di inutilizzabilita' di cui all'articolo 407 c.p.p., comma 3, concerne solo gli atti di indagine aventi efficacia probatoria, nel cui ambito non sono compresi i sequestri preventivi che mirano ad impedire la prosecuzione della condotta vietata (Sez. III, n. 27153/2003).

5.6. Orbene, sul punto va ricordato che la ricorrente indica come data di iscrizione del procedimento penale il 21.03.2012 a seguito della CNR n. 028283.

Ora, le notizie di reato conservano la loro autonomia anche nell'ipotesi di connessione o di collegamento tra loro, con la conseguenza che il termine iniziale di espletamento delle indagini preliminari va computato dal momento che ciascuna notizia, con il nome della persona cui il reato e' attribuito, sia iscritta nel registro ex articolo 335 c.p.p.. Ne consegue che il termine di durata delle indagini preliminari decorre dalla data in cui il pubblico ministero ha iscritto, nel registro delle notizie di reato, il nome della persona cui il reato e' attribuito, senza che al G.i.p. sia consentito stabilire una diversa decorrenza, sicche' gli eventuali ritardi indebiti nella iscrizione, tanto della notizia di reato che del nome della persona cui il reato e' attribuito, pur se abnormi, sono privi di conseguenze agli effetti di quanto previsto dall'articolo 407 c.p.p., comma 3, fermi restando gli eventuali profili di responsabilita' disciplinare o penale del magistrato del P.M. che abbia ritardato l'iscrizione (Sez. Un., n. 40538/2009).

Cio' posto, la Suprema Corte ha affermato che, ai fini del computo della durata massima delle indagini preliminari, l'iscrizione per un nuovo reato a carico del medesimo indagato, individua il "dies a quo" da cui decorre il termine, ferma restando l'utilizzabilita' degli elementi emersi prima della nuova iscrizione nel corso di accertamenti relativi ad altri fatti, attesa l'assenza di preclusioni derivanti dall'articolo 407 c.p.p. (Sez. II, n. 150/2012).

Secondo la disciplina dell'articolo 335 c.p.p., il pubblico ministero e' tenuto a procedere immediatamente a una "nuova" iscrizione nel registro delle notizie di reato di cui all'articolo 335 c.p.p. solo ogni qual volta, nei confronti della stessa persona, acquisisca elementi in ordine ad un fatto costituente reato ulteriore e diverso da quello gia' iscritto, mentre deve invece limitarsi al mero aggiornamento della notizia di reato gia' iscritta allorquando si renda necessario modificarne la qualificazione giuridica ovvero precisare l'esistenza di elementi circostanziali: con la conseguenza che, mentre nel caso di iscrizione di un nuovo fatto reato, il termine per le indagini preliminari, previsto dall'articolo 405 c.p.p., decorre in modo autonomo per ciascuna iscrizione, nel caso in cui si tratti di "aggiornamento" della notizia di reato originaria (in relazione al nomen iuris e/o agli elementi circostanziali) il termine delle indagini decorre dalla prima e unica iscrizione per detto fatti (Sez. VI, n. 29151/2017).

Devono essere, pertanto, seguiti i piu' recenti indirizzi ermeneutici di questa Corte secondo i quali, per un verso "in materia di illeciti tributari gli elementi raccolti durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche compiute dalla Guardia di Finanza per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette sono sempre utilizzabili quale notitia criminis, in quanto a tali attivita' non e' applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'operato della polizia giudiziaria, sicche' la mancanza o l'irregolarita' formale dell'autorizzazione, se e' causa di invalidita' dell'accertamento fiscale, non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale" (Sez. III, n. 12017/2007). E, per altro verso, "l'illegittimita' della perquisizione non invalida il conseguente sequestro, qualora vengano acquisite cose costituenti corpo di reato o a questo pertinenti, dovendosi considerare che il potere di sequestro, in quanto riferito a cose obiettivamente sequestrabili, non dipende dalle modalita' con le quali queste sono state reperite, ma e' condizionato unicamente all'acquisibilita' del bene e alla insussistenza di divieti probatori espliciti o univocamente enucleabili dal sistema" (Sez. II n. 26819/2010; Sez. III, n. 6798/2015).

5.7. Non deve poi essere dimenticato che e' onere della parte che eccepisce l'inutilizzabilita' di atti processuali indicare, pena l'inammissibilita' del ricorso per genericita' del motivo, gli atti specificamente affetti dal vizio e chiarirne altresi' la incidenza sul complessivo compendio indiziario gia' valutato, si' da potersene inferire la decisivita' in riferimento al provvedimento impugnato (Sez. Un., n. 23868/2009).

Tale principio e' ancor piu' rilevante nella fattispecie regolata dall'articolo 220 disp. att. c.p.p., dove alla parte incombe l'ulteriore onere di indicare gli atti che, resisi necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, siano stati acquisiti nel corso di attivita' ispettive o di vigilanza senza l'osservanza delle disposizioni del codice di procedura penale.

E' stato infatti affermato che la violazione dell'articolo 220 disp. att. c.p.p., non comporta automaticamente l'inutilizzabilita' dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attivita' ispettive

o di vigilanza, ma e' necessario che l'inutilizzabilita' o la nullita' dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'articolo 220 rimanda (Sez. III, 6594 /2016), con la conseguenza che e' inammissibile il motivo di ricorso con il quale non vengono indicate, ne' dedotte le violazioni codicistiche che avrebbero prodotto l'eccepita invalidita'.

Non, dunque, la generica violazione dell'articolo 220 disp. att. c.p.p., puo' essere dedotta, occorrendo la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato la nullita' o l'inutilizzabilita' con riguardo ai singoli atti compiuti dalla polizia giudiziaria.

La giurisprudenza di legittimita' ha pertanto affermato il principio, secondo il quale il sequestro preventivo funzionale alla confisca costituisce figura specifica ed autonoma che si propone come distinto rimedio rispetto al sequestro preventivo cd. impeditivo. La particolarita' di tale mezzo cautelare reale consiste nel fatto che per l'applicabilita' di esso non occorre necessariamente la sussistenza dei presupposti di applicabilita' previsti dal comma 1 per il sequestro preventivo tipico (pericolo che la libera disponibilita' della cosa possa aggravare o protrarre le conseguenze del reato ovvero agevolare la commissione di altri reati), ma basta il presupposto della confiscabilita', la quale non e' subordinata alla pericolosita' sociale dell'agente, non riguardando l'articolo 204 c.p., (come modificato dalla L. 10 ottobre 1986, n. 663, articolo 31) le misure di sicurezza patrimoniali. Cio' che si richiede - ma solo nel caso di confisca faColtativa - e' che il giudice dia ragione del potere discrezionale di cui abbia ritenuto di avvalersi (cfr. la espressione "puo'"), il che puo' avvenire anche mediante semplice riferimento alla finalita' di evitare la protrazione degli effetti del reato: finalita' nella quale deve ritenersi ricompresa l'esigenza di non consentire che la cosa confiscabile sia modificata, dispersa, deteriorata, utilizzata o alienata (Sez. VI, n. 1511/1994; Sez. III, n. 9977/2020).

6. Alla luce di quanto sopra, dunque, la censura posta con il quarto motivo si risolve in una mera asserzione fondata sull'apodittico presupposto che gli elementi a carico della ricorrente sarebbero stati tratti da verifiche fiscali "amministrative" compiute in violazione dei diritti di difesa e, quindi, inutilizzabili anche nel procedimento cautelare.

Sennonche', dal testo del provvedimento impugnato emerge che il compendio indiziario e' costituito da atti amministrativi con l'unica finalita' di individuare i beni da sottoporre a vincolo di indisponibilita'.

Per quanto appena rilevato, posto che il Tribunale del riesame ha affermato la piena utilizzabilita' degli accertamenti svolti nel corso delle indagini preliminari e posti a base del sequestro preventivo, non sotto il profilo probatorio - ed ha fornito una motivazione esauriente e priva di smagliature logiche del suo convincimento, richiamando gli orientamenti della giurisprudenza di legittimita', ne discende che gli atti di indagine svolti presso lo studio del professionista, risultavano utilizzabili.

Infatti, l'ordinanza impugnata, uniformandosi perfettamente ai principi dettati dalla giurisprudenza, risulta immune da censure, in quanto ha esaustivamente motivato le ragioni del rigetto del gravame proposto, ricostruendo gli elementi di sussistenza del fumus delicti quanto ai presupposti del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente ed ha spiegato la legittimita' del vincolo cautelare imposto sui beni riconducibili alla (------) LTD.

In particolare, in ordine ai documenti rinvenuti presso lo studio del commercialista (------) in occasione della verifica fiscale effettuata il giorno (------), i quali secondo la difesa sarebbero stati acquisiti in assenza di provvedimento dell'autorita' giudiziaria ed in violazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, il Tribunale del riesame afferma che tale norma richiede l'autorizzazione dell'autorita' giudiziaria per l'esame dei documenti solo quando in relazione ad esso venga eccepito il segreto d'ufficio, circostanza non verificatasi nel caso di specie.

Difatti il (------), legale rappresentante dello studio associato (------) rag. (------) & (------) Rag. (------), non solo era presente in studio al momento dell'accesso della Guardia di Finanza il giorno (------), ma ha addirittura collaborato coi i militari nell'analizzare il contenuto della documentazione rinvenuta, senza eccepire il segreto di ufficio, cosi' come risulta dalla nota della Guardia di Finanza n. 650029/26 del 03.11.2016.

Difatti, nella specie, il (------), come correttamente indicato nell'ordinanza impugnata, non ha eccepito il segreto professionale che doveva risultare da atto scritto. Per l'accesso presso locali destinati all'esercizio di arti professioni e' poi "necessaria la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato", circostanza verificatasi nella specie, con la conseguenza che il (------), presente nello studio, era pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili.

Infine, la autorizzazione della Procura che secondo la difesa sarebbe necessaria, non e' applicabile al caso in esame, atteso che la verifica fiscale non e' avvenuta in una abitazione privata, bensi' presso lo studio del professionista (------). Per tali ragioni, il motivo deve considerarsi inammissibile.

7. Anche il quinto motivo di ricorso e' all'evidenza inammissibile.

7.1. Va premesso che l'assunzione della qualita' di persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, ai fini dell'applicabilita' delle garanzie di cui all'articolo 350 c.p.p., non postula la previa formale iscrizione della persona nel registro degli indagati di cui all'articolo 335 c.p.p. (e' sufficiente che essa sia stata raggiunta da elementi concreti di colpevolezza che possano perlomeno far sospettare la sua responsabilita' per la consumazione del reato) (Sez. VI, n. 20098/2016).

Ora, e', indubbio che, a norma dell'articolo 220 disp. att. c.p.p., quando nel corso di attivita' ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, devono essere compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice.

Il presupposto per l'operativita' dell'articolo 220 disp. att. c.p.p., cui segue il sorgere dell'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale, e' costituito dalla sussistenza della mera possibilita' di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che

esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. III, n. 15372 2010; SS.UU., n. 45477/2001; Sez. II n. 2601/2005).

Secondo la giurisprudenza d legittimita', il divieto di utilizzazione nei confronti di terzi di dichiarazioni rese da persona che avrebbe dovuto essere sentita in qualita' di indagato, non attiene alle dichiarazioni rese al giudice da soggetto che mai abbia assunto la qualita' di imputato o di persona sottoposta ad indagini, considerato che, a differenza del P.M., il giudice non puo' attribuire ad alcuno, di propria iniziativa, la qualita' di imputato o di persona sottoposta ad indagini, dovendo solo verificare che essa non sia gia' stata formalmente assunta, sussistendo in tal caso l'incompatibilita' con l'ufficio di testimone; pertanto il riferimento alla posizione sostanziale del dichiarante non esaurisce la verifica dei presupposti di applicabilita' dell'articolo 63 c.p.p., verifica che si estende alla necessita' della successiva formale instaurazione del procedimento a suo carico (Sez. V, n. 24300/2015).

Peraltro, il principio impone al giudice una verifica in termini sostanziali dell'attribuibilita' ad un dichiarante della qualita' di indagato nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese, guidandolo ad una ricerca che vada al di la' del riscontro di indici formali quale puo' essere l'eventuale gia' intervenuta iscrizione nominativa nel registro delle notizie di reato, certo non intendono affermare che la qualita' di indagato possa sussistere soltanto in mente ludici, bensi' che la qualita' processuale puo' retroagire nei suoi effetti ad un momento precedente a quello in cui la veste formale di indagato e' stata assunta, giammai prescinderne del tutto (ex plurimis: SS.UU, n. 15208/2010; Sez. VI, n. 20098/2016; Sez. II, n. 8402/2016; Sez. V, 29357/2019).

Pertanto, la verifica della sussistenza della qualita' di persona indagata va condotta non secondo un criterio formale (esistenza di notitia criminis, iscrizione nel registro degli indagati), ma secondo il criterio sostanziale della qualita' oggettivamente attribuibile al soggetto in base alla situazione esistente nel momento in cui le dichiarazioni sono state rese (SS.UU., n. 23868/2009). Tale approdo interpretativo valorizza l'eventuale emersione di elementi indiziari a carico del dichiarante capaci di modificare lo statuto della prova dichiarativa ad esso riferibile. In assenza di indici formali, come l'iscrizione, cui ancorare la definizione dello statuto di prova testimoniale da riferire al dichiarante, diventa centrale la valutazione giudiziale sulle emergenze processuali ritenute indicative del coinvolgimento nel fatto per cui si procede di chi dichiara. Tale delibazione, tuttavia, e' pienamente ascrivibile alle valutazioni di merito, poiche' la verifica giudiziale della qualita' di indagato, nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese, si attua in termini sostanziali, sottraendosi pertanto il relativo accertamento, se congruamente motivato, al sindacato di legittimita' (ex multis: Sez.Un., n. 15208/2010; Sez. II, n. 8402/2016; Sez. IV, n. 0786/2018; contra, Sez. II, n. 40575/2014; Sez. II, n. 6026/2016, secondo cui la qualita' di indagato non puo' essere stabilita dal giudice in via presuntiva, andando invece desunta dall'iscrizione nell'apposito registro a seguito di specifica iniziativa posta in essere dal pubblico ministero o da un fatto investigativo, come l'arresto o il fermo, che qualifichi di per se' il soggetto come persona sottoposta ad indagini).

In conclusione, l'inutilizzabilita' assoluta, ai sensi dell'articolo 63 c.p.p., comma 2, delle dichiarazioni rese da soggetti che, sin dall'inizio, avrebbero dovuto essere sentiti in qualita' di persone sottoposte alle indagini o di imputati, richiede che a carico di questi si palesi l'originaria

esistenza di precisi, anche se non gravi, indizi di reita'. Si tratta, tuttavia, di condizione che non puo' automaticamente farsi derivare dal solo fatto che i dichiaranti risultino essere stati in qualche modo coinvolti in vicende potenzialmente suscettibili di dar luogo alla formulazione di addebiti penali a loro carico, occorrendo invece che tali vicende, per come percepite dall'autorita' inquirente, presentino connotazioni tali da non poter formare oggetto di ulteriori indagini se non postulando necessariamente l'esistenza di responsabilita' penali a carico di tutti i soggetti coinvolti o di taluni di essi e che le predette vicende, cosi' come percepite dall'autorita' inquirente, presentino connotazioni tali da indurre a ravvisare concretamente la sussistenza di elementi di spessore indiziante sufficiente ad attribuire al soggetto la qualita' di indagato (ex plurimis: Sez. III, n. 21747/2005; Sez. VI, n. 28110/2010; Sez. VI, n. 32712/2014; Sez. IV, n. 27870/2019; Sez. IV, n. 46203/2019), e un consolidato insegnamento della giurisprudenza (Sez. II, n. 283/2013) afferma che le dichiarazioni rese innanzi alla polizia giudiziaria da una persona non sottoposta ad indagini, ed aventi carattere autoindiziante, non sono utilizzabili contro chi le ha rese, ma sono pienamente utilizzabili contro i terzi, in relazione ai quali non opera la sanzione processuale di cui all'articolo 63 c.p.p., comma 1 (Sez. V, n. 43508/2014; Sez. II, n. 30965/2016).

8. Nel caso in disamina, i giudici del riesame hanno ritenuto che, per verificare se la persona dovesse essere sentita sin dall'inizio in qualita' di indagata, occorreva considerare la posizione sostanziale del soggetto nel momento in cui venivano rese le dichiarazioni, indipendentemente dal momento in cui interviene l'iscrizione del relativo nominativo nel registro delle notizie di reato. Sottolineano che non si comprende come l'inutilizzabilita' di tali dichiarazioni possa colpire quelle rese da un soggetto che non abbia mai rivestito la qualita' di indagato. Sul punto, il Tribunale sostiene altresi' che e' insindacabile la scelta del PM di esercitare o meno l'azione penale nei confronti del (------), il quale non avrebbe in concreto mai potuto rivestire la qualita' di indagato dell'attivita' di assunzione delle dichiarazioni, quando la stessa G.D.F. procedente non aveva contezza del contenuto della documentazione acquisita presso il suo studio, e di conseguenza dei rapporti tra il (------) e il (------).

Anzi, l'assunzione delle S.I.T. del (------) sarebbe stata necessaria, ad avviso del Tribunale del riesame, per decifrare il contenuto di una serie di appunti rinvenuti presso il suo studio di commercialista, dai quali non era all'evidenza consentito desumere un coinvolgimento del dichiarante nell'ambito dei reati oggetto del procedimento incardinato a carico del (------). Inoltre, non sarebbe stata compromessa la genuinita' delle dichiarazioni rese dal (------) neanche dinanzi alla preoccupazione di escludere un suo eventuale coinvolgimento nella commissione dei reati contestati al (------) in concorso con altri soggetti.

L'attendibilita' delle dichiarazioni sarebbe confermata dalla perfetta compatibilita' delle stesse con le informazioni assunte da altri soggetti che, a vario titolo, avevano dichiarato e dimostrato, attraverso l'esibizione delle fatture, di aver intrattenuto rapporti commerciali con la societa' (-----) S.a.r.l. ed (------) S.r.l., riferendo altresi' che, ad agire per conto delle stesse fosse proprio il (------), come risulta dalle S.I.T. rese dal (------) in data 9.02.2016, dalla (------) in data 10.02.2016, dal (------) in data 10.02.2016 e dal (------) in data 15.02.2016.

Secondo i giudici del riesame, in accordo con quanto dichiarato da tali soggetti, il (------) sentito a S.I.T. dai militari della Guardia di Finanza il giorno 7.02.2016, aveva dichiarato che le societa' (-----

-) S.a.r.l. ed (------) avevano in gestione "il patrimonio immobiliare di (------)", il quale continua ad amministrarle direttamente.

Ancora, quando venne riascoltato in data 15.12.2016, il (------) oltre ad aver affermato quanto gia' dichiarato in precedenza, precisava che "il (------), oltre ad essere il titolare di fatto della societa' (------) S.a.r.l., godeva altresi' dei beni di proprieta' della medesima".

Sul punto, i giudici evidenziano la circostanza che la societa' in questione risulta essere proprietaria di terreni e fabbricati del Comune di (------), ove una serie di soggetti ascoltati durante le indagini avevano dichiarato di aver effettuato dei lavori presso una privata abitazione che costituiva la dimora del (------), emettendo le relative fatture nei confronti della societa' (------) S.a.r.l..

Pertanto, il Tribunale del Riesame precisa di aver ritenuto legittime le dichiarazioni del (------) al solo fine di individuare i beni nella disponibilita' degli indagati da sottoporre a sequestro finalizzato alla confisca.

8.1. Orbene, i giudici non solo hanno fatto buon governo dei principi enunciati dalla giurisprudenza in tema di utilizzabilita' delle dichiarazioni rese da persona non qualificata come indagato, ma altresi' hanno motivato in maniera logica e coerente come le stesse non siano stati gli unici elementi su cui hanno fondato il loro convincimento.

Anche perche', come ampiamente argomentato, la verifica della sussistenza della qualita' di persona indagata va condotta non secondo un criterio formale (esistenza di notitia criminis, iscrizione nel registro degli indagati) ma secondo il criterio sostanziale della qualita' oggettivamente attribuibile al soggetto in base alla situazione esistente nel momento in cui le dichiarazioni sono state rese (Sez.Un. n. 23868/2009) ed in assenza di indici formali, come l'iscrizione, cui ancorare la definizione dello statuto di prova testimoniale da riferire al dichiarante, diventa centrale la valutazione giudiziale sulle emergenze processuali ritenute indicative del coinvolgimento nel fatto per cui si procede di chi dichiara. Tale delibazione, tuttavia, e' pienamente ascrivibile alle valutazioni di merito, poiche' la verifica giudiziale della qualita' di indagato, nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese, si attua in termini sostanziali, sottraendosi pertanto il relativo accertamento, se congruamente motivato, al sindacato di legittimita' (Sez.Un., n. 15208/2010; Sez. II, n. 8402/2016; Sez. IV, n. 0786/2018).

Nel caso di specie, non risulta in atti la circostanza che il (------) sia mai stato indagato o imputato per condotte a lui ricollegabili nell'ambito del presente procedimento e neppure la difesa lo ha in alcun modo rilevato, salvo addurre elementi di sospetto come il ruolo di componente del consiglio di amministrazione ricoperto dal (------), il fatto che lo stesso avesse la contabilita' della societa' (------) S.r.l., la preoccupazione di allontanare da se' ogni sospetto circa la possibilita' di un concorso nelle condotte illecite. Elementi che, secondo la difesa, avrebbero potuto ricondurre allo stesso la qualifica di indagato o di concorrente nel reato fiscale, ma in ordine ai quali i giudici del riesame oppongono una confutazione in maniera puntuale e logica, rispondendo ad ogni censura sollevata dalla ricorrente.

Il motivo pertanto deve ritenersi inammissibile, anche perche' e' pienamente ascrivibile alle valutazioni di merito la verifica giudiziale della qualita' di indagato, nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese in quanto si attua in termini sostanziali, sottraendosi pertanto il relativo accertamento, se congruamente motivato, al sindacato di legittimita' (ex multis: Sez.Un., n. 15208/2010; Sez. II, n. 8402/2016; Sez. IV, n. 0786/2018).

9. L'ultimo motivo di ricorso proposto deve ritenersi inammissibile perche' generico ed aspecifico.

9.1. Infatti, nel caso de quo, la ricorrente si e' limitata ad addurre genericamente il vizio di motivazione apparente dell'ordinanza del Tribunale del riesame nella misura in cui ha ricostruito la catena di controllo della societa' (------) S.a.r.l. in assenza di elementi probatori acquisiti nel fascicolo, evidenziando l'errore in cui sarebbe incorso il Tribunale nell'individuare come reale beneficiario economico della societa' (------) LTD l'indagato (------).

Il tutto, tuttavia, senza addurre alcun elemento probatorio dal quale potrebbe desumersi la lamentata erroneita' (Sez. III, n. 8065/2018).

Difatti, la difesa non si confronta in alcun modo con l'ordinanza del tribunale del riesame che, a dispetto di quanto affermato dal ricorrente, argomenta puntualmente sulla ricostruzione della catena di controllo che caratterizza la societa' (------) S.a.r.l., individuandone i vari passaggi salienti. Infatti, i giudici, non si sono limitati alle dichiarazioni rese dal (------) con le quali affermava, come ampiamente visto nel motivo di ricorso precedente, che la societa' di diritto inglese (------) LTD e le altre societa' straniere coinvolte nella catene di controllo della societa' (------) S.a.r.l., fossero riconducibili al (------) e che il consiglio di amministrazione fosse costituito da meri prestanome. Inoltre, lo stesso aveva dichiarato di essere stato membro di tale consiglio e che il (------) avesse dato l'incarico di costituire la societa' (------) LTD, a tale (-----).

Il (------), quindi, dalle dichiarazioni del (------) viene individuato e descritto come il " director" della societa' inglese (------) dal 2013 al 2014 per poi essere stato sostituito dall'attuale Legge Regionale (------).

Ma i giudici del riesame vanno oltre, ricostruendo puntualmente come detto poc'anzi, la vicenda della catena di controllo.

Sul punto, si legge nell'ordinanza a pag. 9, che la stessa risulta essere controllata direttamente dalla societa' odierna ricorrente (------) LTD che, inizialmente, era controllata dalla societa' fiduciaria (------) il cui fiduciario, stante le dichiarazioni del (------), risultava proprio il (------). La medesima societa' che ad oggi risulta controllata dalla societa' (------) A.S., senza pero' che sia mutato qualcosa in ordine al reale beneficiario. Invece, quest'ultima societa' risulta interamente essere partecipata dalla societa' (------) di cui risulta essere l'unico azionista il (------).

Pertanto, il Tribunale del riesame, alla stregua di tali elementi, ha ritenuto che le quote societarie della societa' (------) S.a.r.l. fossero attualmente detenute, tramite piu' persone giuridiche interposte estere, dal (------), e sottoposte legittimamente a sequestro preventivo emesso dal GUP del Tribunale di Mantova in data 4.07.2019.

Inoltre, si legge nell'ordinanza, risulta evidente il fine perseguito, attraverso la complessa struttura societaria che si e' creata, ossia quello di tutelare l'effettivo proprietario dei beni nei confronti dei terzi, impedendo di individuarne il nominativo mediante la consultazione di pubblici registri. Sul punto, il Tribunale ritiene irrilevante la circostanza sollevata dalla difesa con riferimento alla misura effettuata nei riguardi della societa' (------) LTD mediante l'applicativo (------), secondo la quale non "era risultato un collegamento con il (------)".

Ancora, i giudici del riesame rilevano che, secondo quanto riferito dal (------), la societa' (------) S.a.r.l. risulta essere costituita come una societa' schermo, priva di reale autonomia e destinata ad essere utilizzata nel meccanismo fraudolento emerso dagli atti di indagine, non solo dalle dichiarazioni del (------) ma anche dalla informazioni rese dal (------), titolare della omonima ditta individuale, il quale aveva riferito di aver svolto la sua attivita' di fabbro su commissione del (------), nei confronti della societa' in questione, come risulta in atti e precisamente dal verbale della GDF del 15.02.2016.

Il Tribunale del riesame aggiunge anche che non sussiste alcun dubbio in ordine alla attendibilita' delle dichiarazioni del (------), alla riferibilita' con il (------) e che l'attivita' della (------) LTD sia limitata alla gestione delle quote societarie della (------) S.a.r.l. di cui e' proprietaria.

Infine, evidenziano che non emerge dagli atti di indagine, ne' e' stato dedotto dalla ricorrente, alcun elemento idoneo a ritenere che la (------) LTD affianchi all'attivita' di gestione di tale partecipazione un'attivita' di gestione di altre partecipazioni societarie o altra attivita' operativa finalizzata alla produzione o alla commercializzazione.

9.2. Pertanto, dinanzi ad una simile puntuale, logica e non apparente, motivazione, occorre richiamare il costante orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimita', secondo cui il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio e' ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia gli errores in iudicando o in procedendo, sia quei vizi della motivazione cosi' radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (ex multis: Sez.Un., n. 25932/2008; Sez.III, n. 4919/2016; Sez. II, n. 18951/2017).

Circostanza, questa, da escludersi nel caso in esame.

10. Il ricorso deve, pertanto, essere dichiarato inammissibile, conseguendone la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali a norma dell'articolo 616 c.p.p..

Tenuto conto della sentenza della Corte costituzionale del 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi e' ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilita', si condanna altresi' la ricorrente al pagamento della somma di Euro 3.000,00, determinata in via equitativa, in favore della Cassa delle Ammende.

11. Deve, a tal proposito, ribadirsi (v., in termini: Sez. 3, n. 53136 del 28/06/2017 - dep. 22/11/2017, Vacca e altro, non massimata sul punto; cfr. § 8.1.) che l'esame approfondito di un motivo di ricorso non consente di ritenere, di per se', la non manifesta infondatezza del motivo.

Ed invero, e' il caso di precisare che manifestamente infondata, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 3, non e' soltanto la questione palesemente pretestuosa o artificiosa oppure quella apparente, tale cioe' da presentarsi ictu oculi come inconsistente e priva di ogni ragionevolezza, o quella caratterizzata da evidenti errori di diritto nella interpretazione della norma posta a sostegno del ricorso, il piu' delle volte contrastate da una giurisprudenza costante e senza addurre motivi nuovi o diversi per sostenere l'opposta tesi, ovvero invocando una norma inesistente nell'ordinamento (da ultimo, ex multis, Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep.2016, Ricci, in motiv.), situazioni processuali che non esigono percio' un particolare sforzo motivazionale per essere confutate.

Manifestamente infondata e', invece, anche la questione che - pur dando luogo, sul piano logico, all'impostazione di un sillogismo - rende assolutamente vana, sul piano giuridico, la prospettazione dell'ipotesi strutturata con il motivo di ricorso, per l'assoluta inconsistenza della premessa che muove dall'interpretazione della norma o del principio giuridico invocati.

Ne consegue che, ai fini della valutazione del carattere manifesto, o meno, dell'infondatezza, occorre delibare sulla solidita' delle ragioni poste a fondamento della doglianza, non potendo l'ampiezza della motivazione giudiziale o la complessita' e la diffusivita' delle argomentazioni spese dal ricorrente con il motivo di impugnazione essere ritenute logicamente incompatibili con un procedimento ermeneutico che sfoci in un'affermazione di manifesta infondatezza del ricorso per cassazione. Infatti, proprio la carenza di fondamento dell'ipotesi prospettata con il motivo di gravame puo' richiedere la produzione di un particolare sforzo argomentativo per sostenerla, cosi' da esigere parallelamente un'articolata motivazione per confutarla.

E cio' e' quanto si e' verificato nel caso in esame.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di tremila Euro in favore della Cassa delle ammende.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza