

**Sentenza n. 7930 del 23 febbraio 2015 (ud 30 gennaio 2015) - della
Cassazione Penale, Sez. III**

Pres. MANNINO Saverio F. - Est. RAMACCI Luca

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANNINO Saverio F. - Presidente -
Dott. MULLIRI Guicla - Consigliere -
Dott. RAMACCI Luca - rel. Consigliere -
Dott. GENTILI Andrea - Consigliere -
Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

M.E. N. IL (OMISSIS);

M.C. N. IL (OMISSIS);

avverso l'ordinanza n. 40/2014 TRIB. LIBERTA' di VITERBO, del
24/07/2014;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. LUCA RAMACCI;

sentite le conclusioni del PG Dott. M. Fraticelli, rigetto dei
ricorsi;

Uditi i difensori Avv. R. (Ndr: testo originale non comprensibile), M.
(Ndr: testo originale non comprensibile).

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Viterbo, con ordinanza del 24/7/2014 ha parzialmente accolto le istanze di riesame proposte nell'interesse di M.E. e M.C., determinando in Euro 4.581.904,37 (anzichè 6.214.652,90) il valore dei beni da sequestrare in funzione di confisca ed in relazione al decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale medesimo il 23/6/2014 in relazione ai reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [artt. 4 e 11](#).

Avverso tale pronuncia i predetti propongono separati ricorsi per cassazione, aventi identico contenuto.

2. Con un primo motivo di ricorso deducono la violazione degli artt. 114 disp. att. c.p.p., e [art. 356](#) c.p.p., in ragione del fatto che, nel redigere il verbale di constatazione, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate non avrebbero dato l'avviso della facoltà di farsi assistere da un difensore, non sottraendosi tale atto alle disposizioni di legge.

Aggiungono che l'insorgenza dell'obbligo che si assume violato sarebbe coincisa con la richiesta di esibizione della documentazione fiscale ed il contestuale accertamento del suo occultamento, fatto che configura l'elemento materiale del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10](#).

3. Con un secondo motivo di ricorso denunciano la violazione di legge, rilevando che il Tribunale avrebbe erroneamente affermato la legittimità del disposto sequestro sui beni della società "AD MAIORA

s.r.l." sul presupposto che la stessa avesse esclusivamente operato al fine di mascherare le utilità degli indagati, in quanto le movimentazioni sui conti correnti avrebbero avuto, quale scopo primario, quello di trasferire dai conti correnti della "GOLDEN GROUP s.p.a." provviste transitate sui conti correnti della suddetta s.r.l.

e della "1 GOLDEN GROUP s.p.a.", per essere poi posti nella diretta ed immediata disponibilità sia di M.C., amministratrice di entrambe, che di M.E..

Osservano, a tale proposito, che, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici del riesame, la società "AD MAIORA" sarebbe soggetto del tutto estraneo agli illeciti tributari contestati e non sarebbe stata inattiva fino ad epoca recente, essendo stata costituita nel 2008 ed avendo quale oggetto la locazione di immobili propri che effettivamente possedeva, in numero di sette, in diverse località.

4. Con un terzo motivo di ricorso deducono la violazione di legge lamentando l'errato calcolo del valore reale dei beni effettuato dai giudici del riesame sulla base di una nota dell'Agenzia delle Entrate prodotta dal Pubblico Ministero la quale, in violazione dell'[art. 2709](#) c.c., si fonderebbe su una utilizzazione parziale della documentazione acquisita.

Insistono, pertanto, per l'accoglimento dei rispettivi ricorsi.

In data 14/1/2015 depositavano in cancelleria una memoria difensiva ad ulteriore sostegno delle loro ragioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Entrambi i ricorsi sono inammissibili.

Va rilevato, con riferimento al primo motivo di ricorso, che questa Corte (Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008 dep. 2009), Ceragioli e altri, Rv. 242523; Sez. 3, n. 6218 del 17/4/1997, Cetrangolo, Rv. 208633;

Sez. 3, n. 4432 del 10/4/1997, Cosentini, Rv. 208030; Sez. 3, n. 1969 del 21/1/1997, Basile, Rv. 206944; Sez. 3, n. 6251 del 15/5/1996, Caruso, Rv. 205514) ha già avuto modo di prendere in considerazione la natura del "verbale di constatazione" redatto da personale della Guardia di Finanza o dai funzionari degli Uffici Finanziari, rilevando che esso è qualificabile come documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile ed utilizzabile ai fini probatori ai sensi dell'[art. 234](#) c.p.p..

Si è anche osservato che non si tratta di un atto processuale, poichè non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207); nè può essere qualificato quale "particolare modalità di inoltro della notizia di reato" (art. 221 disp. att. c.p.p.), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi.

Si è tuttavia precisato che, nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre, però, procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. c.p.p., con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito.

La richiamata disposizione stabilisce 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".

A tale proposito questa Corte ha pure osservato (Sez. 3, n. 27682 del 17/06/2014, Palmieri, Rv. 259948) come, dalla semplice lettura della norma, emerga che essa presuppone, per la sua applicazione, un'attività di vigilanza o ispettiva in corso di esecuzione specificamente prevista da disposizioni normative e la sussistenza di indizi di reato emersi nel corso dell'attività medesima e solo in tal caso è richiesta l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quanto altro necessario per l'applicazione della legge penale.

Nella medesima decisione si è fatto anche rilevare come la disposizione, che va letta in relazione anche al successivo art. 223, relativo alle analisi di campioni da effettuare sempre nel corso di attività ispettive o di vigilanza ed alle garanzie dovute all'interessato, abbia lo scopo evidente di assicurare l'osservanza delle disposizioni generali del codice di rito dal momento in cui, in occasione di controlli di natura amministrativa, emergano indizi di reato, ricordando anche quella giurisprudenza secondo la quale presupposto dell'operatività della norma non è l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'[art. 192](#) c.p.p., quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità 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. 2, n. 2601 del 13/12/2005 (dep. 2006), Cacace, Rv. 233330; Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291) e precisando che la conseguenza della eventuale inosservanza delle disposizioni del codice di rito è una nullità di ordine generale di cui all'[art. 178](#) c.p.p., comma 1, lett. c), (Sez. F, n. 38393 del 27/07/2010, Persico, Rv. 248911).

Si tratta di principi che il Collegio condivide e dai quali non intende discostarsi e che devono comunque essere presi in considerazione per risolvere la questione prospettata dai ricorrenti e concernenti la sussistenza o meno dell'obbligo di cui all'art. 114 disp. att. c.p.p., con riferimento all'attività di accertamento svolta dal personale dell'Agenzia delle Entrate.

2. La risposta non può che essere negativa.

In tal senso depone, in primo luogo, la natura dell'atto come individuata dalla menzionata giurisprudenza.

Va inoltre rilevato che l'avviso previsto dall'art. 114 disp. att. c.p.p., ha lo scopo di consentire all'indagato, pur nell'imminenza di atti urgenti di polizia, di usufruire dell'assistenza di un difensore e, a tale scopo, impone alla polizia giudiziaria di dare avviso del diritto all'assistenza del difensore quando procede al compimento di alcuno degli atti indicati dall'[art. 356](#) c.p.p..

L'articolo stabilisce infatti testualmente che "nel procedere al compimento degli atti indicati nell'[art. 356](#) c.p.p., la polizia giudiziaria avverte la persona sottoposta alle indagini, se presente, che ha facoltà di farsi assistere dal difensore di fiducia".

Ciò posto, dal contenuto testuale della norma in esame emerge con chiarezza che essa presuppone un'attività svolta dalla polizia giudiziaria nei confronti di un soggetto già sottoposto ad indagini.

Va rilevato, a tale proposito, che la questione concernente l'attribuzione o meno di funzioni di polizia giudiziaria al personale dell'Agenzia delle Entrate è dibattuta in dottrina, ove in alcuni casi è esclusa ed in altri è riconosciuta, richiamando il disposto della L. 7 gennaio 1929, n. 4, [artt. 30 e 31](#), e [art. 57](#) c.p.p., comma 3, mentre la giurisprudenza di questa Corte l'ha espressamente esclusa (Sez. 1, n. 13494 del 09/03/2011, Tamberlich, Rv. 249856).

Prescindendo tuttavia da tale qualificazione, appare evidente che, nell'ambito di un'attività ispettiva fiscale, quale quella effettuata nella fattispecie, il soggetto sottoposto a verifica non riveste la posizione di persona sottoposta alle indagini ed, inoltre, detta attività non rientra tra quelle indicate dall'[art. 356](#) c.p.p., che l'[art. 114 disp. att. c.p.p.](#), espressamente richiama.

In altre parole, la disposizione in esame impone l'avviso del diritto all'assistenza del difensore solo ed esclusivamente nel caso in cui si proceda al compimento di uno degli atti indicati dall'[art. 356](#) c.p.p., il quale, a sua volta, stabilisce che il difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini ha facoltà di assistere, senza diritto di essere preventivamente avvisato, agli atti previsti dagli artt. 352 (perquisizioni) e 354 (accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e sequestro) oltre che all'immediata apertura del plico autorizzata dal pubblico ministero a norma dell'[art. 353](#), comma 2.

Si tratta di una elencazione tassativa, come si desume dal puntuale richiamo ai singoli atti elencati.

E' appena il caso di osservare, inoltre che un'ulteriore conferma potrebbe rinvenirsi in quanto disposto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, [art. 12](#), il quale prevede specifici diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, tra le quali figura (comma 2) il diritto di essere informato, tra l'altro, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

Da ciò consegue che, considerata la natura di documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa del verbale di constatazione redatto dal personale dell'Agenzia delle Entrate, esso non presuppone l'obbligo di avviso al soggetto sottoposto a verifica fiscale della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia.

Il motivo di ricorso è, pertanto, manifestamente infondato.

3. A conclusioni analoghe deve pervenirsi per ciò che concerne il secondo motivo di ricorso.

I giudici del riesame hanno correttamente richiamato la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, in tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non può essere disposto sui beni dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (Sez. U, n. 10561 del 30/1/2014, Gubert, Rv. 258646. Conf. Sez. 3, n. 18311 del 6/3/2014, Cialini, Rv. 259102).

Effettuato tale richiamo, hanno evidenziato come, dalle risultanze investigative, sia emerso che le movimentazioni sui conti correnti di alcune società avrebbero avuto, quale scopo finale, esclusivamente quello di trasferire dai conti correnti della "GOLDEN GROUP s.p.a." risorse economiche transitate sui conti correnti della "AD MAIORA s.r.l." e della "1 GOLDEN GROUP s.p.a." per essere poi posti nella diretta ed immediata disponibilità degli indagati, riconoscendo così che la "AD MAIORA s.r.l." costituisce lo schermo fittizio delle attività e delle disponibilità dei ricorrenti.

Sulla base di alcuni elementi di fatto, puntualmente indicati, il Tribunale ha dunque escluso la fondatezza della censura difensiva concernente la legittimità del sequestro sui beni della società "AD MAIORA s.r.l.".

A tali rilievi i ricorrenti oppongono una propria versione dei fatti, affermando che la suddetta società, diversamente da quanto rilevato dagli accertatori, era stata sempre attiva e svolgeva una propria attività, dovendosi escludere il ruolo di società schermo attribuito dagli inquirenti.

Si tratta, tuttavia, di argomentazioni in fatto che non possono avere ingresso in questa sede, non avendo questa Corte accesso agli atti nè potendo procedere ad una valutazione autonoma dei dati fattuali già considerati dai giudici del riesame.

4. Altrettanto deve dirsi per ciò che concerne il terzo motivo di ricorso, che pure non supera la soglia dell'ammissibilità, in quanto articolato interamente in fatto, con richiami ad atti del procedimento allo scopo di evidenziare supposti errori nella ricostruzione contabile effettuata dall'Agenzia delle Entrate e riprodotte in una nota depositata dal Pubblico Ministero in sede di riesame.

E' di tutta evidenza che la verifica dell'esattezza del calcolo non può essere effettuata in questa sede di legittimità.

5. I ricorsi, conseguentemente, devono essere dichiarati inammissibile e alla declaratoria di inammissibilità - non potendosi escludere che essa sia ascrivibile a colpa dei ricorrenti (Corte Cost. 7-13 giugno 2000, [n. 186](#)) - consegue l'onere delle spese del procedimento, nonchè quello del versamento, in favore della Cassa delle ammende, della somma, equitativamente fissata, di Euro 1.000,00.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna ciascun ricorrente al pagamento delle spese del procedimento e della somma di Euro 1.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, il 30 gennaio 2015.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2015