

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numero dell'incarto: BE.2005.4

Sentenza dell' 8 agosto 2005 **Corte dei reclami penali**

Composizione

Giudici penali federali Emanuel Hochstrasser, Presidente, Bernard Bertossa e Tito Ponti,
Cancelliera Joséphine Contu

Parti

AMMINISTRAZIONE FEDERALE DELLE CONTRIBUZIONI,

Richiedente

contro

1. A.,

2. B.,

entrambi rappresentati dagli avv. Mario Postizzi e
Goran Mazzucchelli

OppONENTI

Oggetto

Richiesta di levata dei sigilli nella causa A. e B. (art. 50 cpv. 3 DPA)

Fatti:

- A.** Il 24 dicembre 2004, il capo del Dipartimento federale delle finanze On. Hans-Rudolf Merz ha autorizzato l'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) ad aprire un'inchiesta fiscale speciale nei confronti degli avvocati A. e B., titolare quest'ultima di uno studio legale e notarile a Lugano ed entrambi ivi domiciliati.
- B.** A. è sospettato d'aver commesso gravi infrazioni fiscali ai sensi dell'articolo 190 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), ossia d'aver sottratto al fisco federale una parte importante dei suoi redditi e della sua sostanza imponibili, ricorrendo in particolare a conti bancari non dichiarati intestati a società di tipo "off-shore". Tra queste e altre società riconducibili ad A. figurerebbero segnatamente: C. SA a Z., D. SA a Z., E. a Y, F. AG a Z., G. SA a X., H. SA a Z., I. AG a W., J. SA a Z., K. Hold. a V., L. a U., M. SA a T., N. SA a T. e O. a S. Egli avrebbe inoltre partecipato a reati fiscali commessi da P.. B., dal canto suo, avrebbe partecipato ai reati fiscali commessi dal marito (v. mandato di perquisizione dell'AFC del 24 gennaio 2005, act. 1.4)
- C.** Dal 1986 B. ha svolto l'attività di avvocato e notaio dipendente dapprima presso lo studio legale Q., in seguito presso lo studio legale R., percependo una partecipazione all'utile netto anziché uno stipendio. A. è stato titolare dello studio legale e notarile in questione per molti anni, ciò fino al 31 dicembre 2000, momento in cui il suo studio è stato di fatto ripreso da B. (sull'evoluzione delle relazioni professionali tra i coniugi A. e B., vedi protocollo di accordi del 14 dicembre 1999; convenzione del 31 ottobre 2000 con protocollo aggiuntivo del 15 dicembre 2000; protocollo aggiuntivo alle precedenti convenzioni del 13 settembre 2002, act. 4.1). A. e B. si sono sposati il 7 dicembre 2000, adottando il regime della separazione dei beni. A., pur cedendo la sua attività, ha continuato a seguire alcune sue pratiche e a fungere da consulente per il nuovo studio. Gli incartamenti del vecchio studio sono rimasti nell'archivio, il quale funge ugualmente da deposito per incarti chiusi del nuovo studio. A. è proprietario dello stabile dove sono ubicati lo studio legale e gli archivi. Alcuni clienti del vecchio studio, tra i quali P. anch'egli oggetto di un'inchiesta fiscale speciale da parte dell'AFC, sono diventati clienti del nuovo studio legale.

- D.** In data 2 e 3 febbraio 2005 la divisione delle inchieste speciali dell'AFC (in seguito: DIF) ha proceduto ad una prima perquisizione dello studio legale e notarile R. a Z., la quale ha permesso di porre in luogo sicuro diversi documenti cartacei ed informatici. Tuttavia, per quanto concerne la maggior parte della documentazione presente nello studio legale nonché gli incarti depositati nei due archivi, B. si è opposta alla loro perquisizione. Tutti gli atti ritenuti necessari dalla DIF presenti nello studio sono stati quindi elencati in un processo verbale di perquisizione e sequestro, imballati e sigillati. Per quanto attiene ai due archivi, messi sotto sigillo, l'autorità fiscale ha accordato all'opponente un termine sino alla fine di febbraio 2005 per presentare una proposta operativa. Malgrado l'opposizione di B. e A. concretizzatasi mediante un reclamo respinto dall'AFC con decisione dell'8 marzo 2005, la perquisizione dello studio legale è proseguita il 9 e 10 marzo seguenti ed ha avuto come oggetto la documentazione presente negli archivi. La DIF ha in sostanza effettuato una scelta sommaria dei documenti che ha ritenuto necessari per l'inchiesta, sigillandoli e ponendoli in luogo sicuro.
- E.** Con scritto dell'11 aprile 2005 l'AFC ha presentato una richiesta di levata dei sigilli alla Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale riguardante la totalità dei documenti "sequestrati" presso lo studio legale e notarile R. a Z. (act. 1). Essa chiede l'autorizzazione a procedere, in presenza dei rappresentanti dei coniugi A. e B., alla levata dei sigilli e alla perquisizione dei relativi documenti, con tasse, spese e ripetibili a carico degli opposenti.
- F.** Con risposta del 4 maggio 2005 (act. 4) e duplice del 27 giugno 2005 (act. 16), B. ha chiesto, in via principale, che l'istanza di levata dei sigilli sia integralmente respinta, con immediata restituzione dei documenti. In via subordinata, l'opponente postula il parziale accoglimento dell'istanza, con l'immediata restituzione di tutta la documentazione formata a partire dal 1° gennaio 2001 e l'immediata restituzione del testamento del marito. Essa chiede nel contempo che la levata dei sigilli degli altri documenti sia affidata ad un esperto neutrale, il quale dovrà procedere, per i documenti dissugellati, all'anonimizzazione dei clienti, con possibilità per l'opponente di assistere alla cernita e di indicare preventivamente il contenuto dei documenti in esame. In via ulteriormente subordinata, essa chiede che la levata dei sigilli di tutta la documentazione sia affidata ad un esperto neutrale tenuto ad anonimizzare il contenuto delle prestazioni dell'avvocato e i nomi dei clienti dello studio, con le medesime possibilità appena menzionate per l'opponente circa la sua presenza e facoltà di indicare preventivamente il

contenuto dei documenti. Essa postula, infine, che le spese giudiziarie e quelle legate all'eventuale cernita dei documenti siano poste a carico dell'AFC nonché la rifusione a suo favore di congrue ripetibili.

- G.** Nella sua risposta del 4 maggio 2005 (act. 5) e duplica del 27 giugno 2005 (act. 17), A. chiede, in via principale, che l'istanza presentata dall'AFC sia integralmente respinta, con conseguente dissequestro di tutta la documentazione asportata dallo studio legale. In via subordinata, egli postula il parziale accoglimento della richiesta di levata dei sigilli con l'immediata restituzione di tutta la documentazione formata a partire dal 1° gennaio 2001 e l'immediata restituzione alla moglie del suo testamento. Egli chiede nel contempo che la levata dei sigilli degli altri documenti sia affidata ad un esperto neutrale, il quale dovrà procedere, per i documenti dissugellati, all'anonimizzazione dei clienti e del contenuto delle prestazioni dell'avvocato, con possibilità per lui di assistere alla cernita dei documenti relativi al periodo antecedente il 31 dicembre 2000 e di indicarne preventivamente il contenuto. Egli postula, infine, che le spese giudiziarie e quelle legate all'eventuale cernita dei documenti siano poste a carico dell'AFC nonché la rifusione di congrue ripetibili.

Le argomentazioni delle parti e gli atti inoltrati saranno considerati in diritto secondo la loro pertinenza.

Diritto:

1. La Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale è competente per statuire sull'ammissibilità della perquisizione qui contestata in virtù degli art. 25 cpv. 1 e 50 cpv. 3 DPA. La richiesta di levata dei sigilli non è sottoposta ad un termine particolare. La legittimazione a presentare la richiesta dell'AFC è pacifica, essendo la medesima all'origine dei provvedimenti impugnati.

2. B. ritiene la perquisizione del 9 e 10 marzo 2005 contraria all'art. 50 cpv. 3 DPA, in quanto, essendo gli archivi dello studio legale stati messi sotto sigillo il 2 e 3 febbraio 2005 in seguito alla sua opposizione, solo la Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale avrebbe potuto decidere un eventuale dissuggellamento dei medesimi.
 - 2.1 Il modo di agire della DIF, che ha in pratica effettuato una perquisizione in due tempi, può oggettivamente sembrare curioso, ma non per questo contrario alla legge, in quanto i documenti in questione sono stati e sono tuttora sempre sotto sigillo. Va ricordato che la mole degli incarti depositati negli archivi era ingente, ragione per cui la DIF, constatando di non disporre del tempo materiale sufficiente per occuparsi degli stessi, ha impartito un termine all'opponente alla fine di febbraio 2005 per proporre delle modalità operative per tali documenti. Da qui l'idea di sigillare le porte d'accesso agli archivi, procrastinando semplicemente l'esame sommario dei documenti all'inizio di marzo. In questo ambito giova inoltre rilevare quanto affermato dal Tribunale federale, ossia che una perquisizione affetta da un vizio di forma può essere sostituita da una nuova misura fintantoché la prima non è stata oggetto di un reclamo (DTF 120 IV 297). Il modo di procedere della DIF non può quindi essere sanzionato.

 - 2.2 Né può essere considerata illecita la circostanza che l'autorità inquirente abbia dato un breve sguardo ai documenti al fine di escludere immediatamente dal sequestro quelli manifestamente senza pertinenza per l'inchiesta e che abbia allestito una lista degli incarti posti in luogo sicuro. Una tale prassi sarebbe unicamente condannabile nella misura in cui l'AFC avesse utilizzato le informazioni così ottenute per fondare la sua richiesta di levata dei sigilli (DTF 106 IV 413 consid. 7b), ciò che non è manifestamente il caso.

3. L'art. 190 cpv. 1 LIFD prevede che il capo del Dipartimento federale delle finanze può autorizzare l'Amministrazione federale delle contribuzioni a svolgere un'inchiesta in collaborazione con le amministrazioni cantonali delle contribuzioni, se esistono sospetti giustificati di gravi infrazioni fiscali, d'assistenza o d'istigazione a tali atti. L'art. 190 cpv. 2 LIFD precisa che sono considerate gravi infrazioni fiscali in particolare la sottrazione continuata di importanti somme d'imposta (art. 175 e 176 LIFD) e i delitti fiscali (art. 186 e 187 LIFD). Secondo l'art. 191 cpv. 1 prima frase LIFD, la procedura contro gli autori, i complici e gli istigatori è retta dagli art. 19 - 50 DPA. Il cpv. 2 della medesima disposizione rinvia all'applicazione analogica dell'art. 126 cpv. 2 LIFD sulla base del quale il contribuente è obbligato a presentare i libri contabili e le pezze giustificative. L'art. 192 LIFD rinvia alle medesime disposizioni della DPA per quanto concerne gli atti d'inchiesta diretti contro terzi non implicati nella procedura.

Secondo l'art. 50 DPA, la perquisizione di carte dev'essere fatta col maggior riguardo possibile dei segreti privati; segnatamente, le carte devono essere esaminate soltanto quando si possa presumere che contengano scritti importanti per l'inchiesta (cpv. 1). La perquisizione dev'essere fatta in modo da tutelare il segreto d'ufficio, come anche i segreti confidati, nell'esercizio del proprio ministero o della propria professione, agli ecclesiastici, agli avvocati, ai notai, ai medici, ai farmacisti, alle levatrici e ai loro ausiliari (cpv. 2). Se possibile, il detentore di carte dev'essere messo in grado d'indicare il contenuto prima della perquisizione. Se egli si oppone alla perquisizione, le carte devono essere suggellate e poste in luogo sicuro; la decisione sull'ammissibilità della perquisizione spetta alla Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale (cpv. 3). Giova sottolineare e precisare che, quando riceve una richiesta di levata dei sigilli, la Corte dei reclami penali si limita, in un primo momento, a statuire sull'ammissibilità della perquisizione, la decisione sulla sorte dei documenti essendo riportata posteriormente alla loro cernita (v. in questo ambito DTF 127 II 151, 154 consid. 4b).

4. Nell'ambito di un'istanza di levata dei sigilli giusta l'art. 50 cpv. 3 DPA, la Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale non è abilitata a pronunciarsi sulla realizzazione dei reati imputati all'accusato; essa si limita a determinare se la perquisizione concernente le carte sigillate è ammissibile, ossia se l'amministrazione può accedervi oppure no (sentenza del Tribunale federale 8G.116/2004 del 26 gennaio 2004 consid. 6; DTF 106 IV 413, 417 consid. 3). La perquisizione di documenti è ammissibile unicamente se

esistono degli indizi sufficienti dell'esistenza di un'infrazione (sentenza 8G.116/2004 consid. 6; DTF 106 IV 413, 418 consid. 4). La necessità della perquisizione deve essere giustificata da sospetti precisi e oggettivamente fondati e non basarsi su sospetti generali o su una prevenzione puramente soggettiva. L'art. 46 cpv. 1 let. a DPA autorizza il sequestro di oggetti che possono avere importanza come mezzi di prova. L'art. 48 cpv. 1 DPA prevede in particolare che una perquisizione può essere effettuata nei locali in cui si trovano oggetti soggetti a sequestro. Conformemente all'art. 45 DPA, le misure summenzionate devono rispettare il principio della proporzionalità. L'oggetto della perquisizione deve essere circoscritto in modo preciso affinché si possa controllare la sua connessione con il sospetto preciso e oggettivamente fondato che grava sull'accusato e controllare ugualmente il rispetto del principio della proporzionalità (sentenza 8G.116/2004 consid. 6; DTF 104 IV 125, 131 e seg. consid. 3b). È inevitabile che la perquisizione di carte porti ugualmente su documenti che non presentano alcun interesse per l'inchiesta (sentenza 8G.116/2004 consid. 6; DTF 108 IV 75, 76 consid. 5; GAAC 64.52). La Corte dei reclami penali ha fatto peraltro sua la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. sentenze del Tribunale penale federale BK_B 062/04 del 7 giugno 2004; BK_B 059/04 del 7 luglio 2004; BK_B 162/04 del 19 novembre 2004).

5. Gli oppositori contestano l'esistenza di sufficienti indizi di gravi infrazioni fiscali, così come l'imputazione di gravi infrazioni fiscali. Secondo loro, l'oggetto della perquisizione non sarebbe stato sufficientemente circoscritto, ciò che non permetterebbe di controllare la connessione con il sospetto preciso e oggettivamente fondato, peraltro inesistente. Il principio della proporzionalità sarebbe ugualmente stato violato.
- 5.1 L'AFC sospetta i coniugi A. e B. di gravi infrazioni fiscali. I motivi alla base di tali sospetti sono contenuti nella richiesta di levata dei sigilli, più precisamente nello scritto dell'autorità fiscale del 18 marzo 2005 al quale la richiesta rinvia. A. sarebbe l'avente diritto economico delle seguenti società: L. a U., O. a S., M. a T., N. a T.. In sostanza, vi è il sospetto che A., con la complicità della moglie, abbia omesso di dichiarare i suoi averi e i suoi redditi. A ciò si aggiungerebbe la sua partecipazione ai reati fiscali commessi da P.. I sospetti nascerebbero, per quanto concerne gli averi, dal prestito concesso dalla società L. alla I. AG a W. e dai titoli depositati su conti bancari di cui le società summenzionate erano titolari. Ai redditi presunti e percepiti sui conti bancari a nome della L. e O. sarebbero stati aggiunti gli interessi pagati dalla I. AG per il prestito ricevuto dalla L.. A titolo di reddito da attività indipendente, l'AFC si riferisce a quanto percepito per mezzo delle

fatture emesse a nome della M. SA e N. SA. Inoltre, i conti bancari a nome di O. registrerebbero entrate di importi molto elevati, provenienti anche da clienti dello studio legale R., per cui tali entrate dovrebbero essere considerate dei redditi. A. avrebbe infine partecipato ai reati fiscali commessi da P., mettendo a disposizione conti bancari di cui avrebbe avuto diritto di firma e sarebbe stato avente diritto economico. Per quanto concerne B., essa avrebbe partecipato alle sottrazioni fiscali commesse dal marito, essendo a conoscenza di alcune relazioni bancarie non dichiarate ed avendo firmato una dichiarazione fiscale (per il biennio 2001-2002) incompleta. Secondo l'autorità fiscale, l'inchiesta fiscale speciale riguarderebbe i periodi non ancora prescritti, ossia gli anni di calcolo dal 1993 al 2002. Il presunto credito fiscale per gli anni dal 1995 al 2002 (comprensivo delle imposte suppletorie, delle multe fiscali e degli interessi di ritardo), calcolato sulla base delle attuali conoscenze del caso, ammonterebbe approssimativamente a fr. 17'100'000.--.

- 5.2** L'AFC fonda i suoi sospetti sulla base di documenti ed operazioni contabili ben precisi. I sospetti non poggiano dunque su una prevenzione puramente soggettiva. L'autorità fiscale descrive peraltro in maniera abbastanza precisa i fatti imputati agli indagati. A questo stadio della procedura, tali sospetti sembrano sufficientemente circostanziati e oggettivamente fondati. Vi è inoltre da rilevare che l'oggetto della perquisizione è sufficientemente preciso, ciò che permette di controllare la sua connessione con i sospetti: in materia di sottrazione fiscale, è necessario paragonare i redditi non dichiarati con i redditi reali del contribuente, operazione che impone necessariamente una ricerca approfondita di tutti i redditi ottenuti dal medesimo. In questo senso, la perquisizione ordinata sembra essere la sola misura adeguata atta a raggiungere un tale scopo; non si vede quale altra misura si sarebbe potuta attuare. Per tutti questi motivi, il provvedimento adottato sembra appropriato e rispettoso del principio della proporzionalità.

Ne consegue che, riservato il segreto professionale dell'avvocato, le condizioni per ammettere la levata dei sigilli ed autorizzare la perquisizione dei documenti sono adempiute.

6.

- 6.1** L'art. 50 cpv. 2 DPA prevede che la perquisizione deve essere fatta in modo da tutelare il segreto professionale dell'avvocato. Il diritto federale istituisce un segreto professionale assoluto dell'avvocato, la cui violazione è punibile in virtù dell'art. 321 CP. L'art. 13 della legge federale del 23 giugno

2000 sulla libera circolazione degli avvocati (Legge sugli avvocati, LLCA; RS 935.61) prevede in particolare che l'avvocato è tenuto, senza limiti di tempo e nei confronti di tutti, al segreto professionale su quanto gli è stato confidato dai clienti a causa della sua professione (cpv. 1). Il segreto professionale copre tutti i fatti e documenti confidati all'avvocato che presentano un rapporto certo con l'esercizio della sua professione. Questa protezione trova la propria giustificazione nel rapporto di fiducia particolare che lega l'avvocato al suo cliente, il quale deve potersi fidare totalmente della discrezione del suo mandatario (sentenza del Tribunale federale 8G.9/2004 del 23 marzo 2004 consid. 9.1; DTF 117 la 341, 349 consid. 6a/bb). Se è vero che il segreto professionale dell'avvocato esclude il sequestro di documenti relativi all'esecuzione del suo mandato di avvocato, esso non si oppone, per contro, al sequestro di carte che concernono un'attività puramente commerciale dell'avvocato (sentenza 8G.9/2004 consid. 9.1; DTF 117 la 341, 349 e seg. consid. 6a/cc). In questo senso, ciò che è confidato ad un avvocato nella sua veste di amministratore di una società non è coperto dal segreto professionale (DTF 115 la 197, 199 consid. 3d; 114 III 105, 107 consid. 3a). L'avvocato non può invocare il segreto professionale se lui stesso è oggetto di un'inchiesta penale (DTF 125 I 46, 49 e segg. consid. 6e; 117 la 341, 350 consid. 6a/cc).

- 6.2** Nella fattispecie, A. e B. oppongono il segreto professionale dell'avvocato avverso il dissuggellamento e la perquisizione della documentazione trovata presso gli uffici dello studio legale e posta in luogo sicuro, in quanto la stessa si riferirebbe all'attività tipica dell'avvocato. Laddove non si trattasse di pratiche tipiche, prevarrebbe comunque l'interesse alla tutela del segreto professionale sull'interesse dell'autorità fiscale, dato che quest'ultima non sarebbe stata in grado di motivare la connessione di pratiche attuali con il rimprovero mosso ad A. di non aver dichiarato in modo completo i suoi redditi e la sua sostanza.

Se si dovesse ammettere – come lo propongono gli oppositori – che il loro segreto professionale d'avvocato si oppone per principio a qualsiasi perquisizione, la questione sarebbe risolta e tutti i documenti dovrebbero essere restituiti loro. Orbene, ciò non è il caso e questo per almeno due ragioni. Innanzi tutto, A. è lui stesso oggetto di un'inchiesta e non può dunque prevalersi del suo segreto d'avvocato. Tenuto conto delle relazioni familiari e professionali intrattenute con sua moglie, non è possibile, come invocato dagli oppositori, effettuare una distinzione tra il "vecchio" ed il "nuovo" studio legale. A ciò vi è da aggiungere che il segreto dell'avvocato si limita alle attività tipiche di questa professione. Risulta perlomeno verosimile nei fatti in esame che l'attività dello studio legale si estende ad altri campi (come

per esempio la gestione di società) i quali non sono coperti dal segreto in questione (cfr. DTF 112 Ib 606; 115 la 197). In virtù di quanto precede, vi è dunque da concludere che una cernita dei documenti sigillati e posti in luogo sicuro s'impone.

7. Resta da definire quale autorità è competente per procedere alla cernita dei documenti e per decidere se i documenti posti in luogo sicuro sono coperti o meno dal segreto professionale di cui gli opposenti si prevalgono.
- 7.1 In questo ambito, la Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale, seguendo quanto già espresso dal Tribunale federale, ha già avuto modo di affermare che allorquando vi è la necessità di salvaguardare il segreto professionale ai sensi degli art. 321 CP e 77 PP, la cernita dei documenti sigillati deve essere effettuata sotto il suo controllo, in presenza del detentore e con la partecipazione del magistrato che si occupa dell'incarto, entrambi potendo esprimere il loro parere, il secondo potendo tuttavia prendere possessione dei documenti unicamente dopo la decisione formale in tal senso della Corte dei reclami penali (sentenza BK_B 039/04 consid. 1.2 pag. 5; sentenza del Tribunale federale 1A.278/2003 del 20 aprile 2004 consid. 3.2). Tale soluzione ha modificato la prassi precedentemente in vigore in questo ambito (cfr. sentenza del Tribunale federale 8G.9/2004 consid. 9.2).
- 7.2 Nella fattispecie, il problema è tuttavia più complesso rispetto alle cause sinora trattate. Dovendo determinare se gli opposenti hanno effettivamente sottratto o meno dei redditi al fisco, è ovviamente necessario poter accedere a tutti i documenti concernenti le loro attività remunerative, ciò che implica un accesso agli incarti dei clienti al fine di controllare le modalità di fatturazione delle prestazioni; questo per verificare in pratica gli importi fatturati ed i conti bancari utilizzati. In questo ambito, va tuttavia rilevato che i clienti hanno diritto alla protezione della loro identità in quanto non necessaria ai fini dell'inchiesta fiscale (v. DTF 102 IV 216; TRECHSEL, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, n° 34 ad art. 321 CP; OBERHOLZER, Basler Kommentar, Basilea 2003, n° 22 ad art. 321 CP). È dunque necessario trovare una maniera di procedere che permetta simultaneamente di accedere alla documentazione e di proteggere i clienti degli opposenti. Basandosi su un parere espresso dal prof. Q. (v. act. 1.10), gli opposenti, nelle loro conclusioni sussidiarie, propongono di far intervenire un esperto neutrale che si occupi della levata dei sigilli e che cancelli, all'occorrenza, il contenuto delle prestazioni effettuate dall'avvocato al cliente, come pure i nomi dei clienti e delle controparti. È d'uopo rilevare che una tale soluzione non è contemplata né dalla LIFD né dalla DPA. Essa, per contro, è prevista

dall'art. 57 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (Legge sull'IVA, LIVA; RS 641.20). Si tratta pertanto di valutare se tale soluzione può essere applicata per analogia alla LIFD. In una causa di assistenza giudiziaria internazionale, il Tribunale federale ha evocato la possibilità di ricorrere ad un esperto neutrale (DTF 126 II 495, 503 consid. 2d/aa). Al momento dell'elaborazione della LIVA, il Consiglio federale ed il Parlamento erano entrambi d'accordo che i detentori di segreti – avvocati e notai – potessero tener segreta l'identità dei clienti nascondendo i loro nomi o sostituendoli con dei codici (v. FF 1996 V 701 e segg., 778 e 918; 1997 II 366 e segg., 394). Il Tribunale federale ha inoltre già avuto modo di esaminare in una sua decisione i limiti tra l'obbligo di produrre dei documenti da parte dell'avvocato contribuente ed il problema della protezione dei suoi clienti (sentenza 2A.247/2000 del 20 aprile 2001). In sostanza, esso afferma, da una parte, che il detentore di un segreto professionale protetto giuridicamente deve, nella sua veste di contribuente, collaborare con l'autorità fiscale come tutti i contribuenti e non può sottrarsi al suo obbligo di fornire informazioni invocando il segreto professionale. D'altra parte, l'obbligo di fornire informazioni all'autorità fiscale deve essere interpretato alla luce del principio della proporzionalità. Ciò vuol dire che al fisco devono essere comunicati unicamente quei fatti concernenti l'attività dell'avvocato sottoposti al segreto che risultano utili e necessari per una corretta imposizione (consid. 2c). Nonostante la decisione in questione tratti un problema di imposta sul valore aggiunto, i principi ivi contenuti sono senz'altro applicabili anche nell'ambito dell'imposta federale diretta. Una parte della dottrina ha peraltro già avuto modo di evidenziare l'esistenza e la possibilità d'intervento, in diversi cantoni, della figura dell'esperto neutrale nei casi in cui è necessario garantire la confidenzialità delle informazioni (PIQUEREZ, *Procédure pénale suisse*, Zurigo 2000, n° 2539; OBERHOLZER, *Grundzüge des Strafprozessrechts*, 2a ediz., Berna 2005, n° 1232 e segg.; HAUSER/SCHWERI/HARTMANN, *Schweizerisches Strafprozessrecht*, 6a ediz., Basilea 2005, pag. 354 n° 22; SCHMID, *Strafprozessrecht*, 4a ediz., Zurigo 2004, n° 747).

- 7.3** Tenuto conto di tutto quanto precede, e coscienti che, nell'ambito di una perquisizione, non tutti i documenti posti in luogo sicuro sono necessariamente utili all'inchiesta (DTF 108 IV 75, 76 consid. 5; 116 IV 175, 178 consid. 3; GAAC 64.52), questa corte ritiene giudizioso procedere alla cernita di tutti i documenti trovati presso lo studio legale R. e posti in luogo sicuro nelle seguenti tre fasi:
- a) distinguere i documenti utili all'inchiesta da quelli che non lo sono; quest'ultimi sono da restituire agli opposenti,

b) tra i documenti utili, distinguere quelli concernenti l'attività tipica dell'avvocato e del notaio (coperti di regola dal segreto) da quelli che non lo sono (quindi non coperti dal segreto) e che devono quindi essere presi in considerazione per l'inchiesta,

c) per i documenti restanti, utili all'inchiesta, deve essere garantita la protezione dei clienti, ragione per la quale, nella misura in cui determinati fatti o nomi di persone non sono necessari per l'imposizione fiscale del detentore medesimo del segreto, questi devono essere celati o sostituiti con dei codici.

Queste operazioni verranno effettuate dalla Corte dei reclami penali, la quale potrà, qualora si rivelasse necessario, far capo alla collaborazione di un esperto esterno per l'esperimento della terza fase (protezione dei dati nei documenti utili all'inchiesta). L'eventuale esperto sarà nominato ulteriormente da questa Corte e dovrà sottostare alla sorveglianza di quest'ultima nell'adempimento del suo mandato.

8. Discende da quanto precede che la richiesta di levata dei sigilli è accolta. Le spese processuali di fr. 1'500.-- sono poste, in solido, a carico degli opposenti in applicazione dell'art. 156 OG (applicabile in virtù del rinvio previsto dagli art. 245 PP e 25 cpv. 4 DPA) e dell'art. 3 del Regolamento dell'11 febbraio 2004 sulle tasse di giustizia del Tribunale penale federale (RS 173.711.32).

Per questi motivi, la Corte dei reclami penali pronuncia:

1. La richiesta di levata dei sigilli apposti sui documenti e supporti informatici trovati nello studio legale R. e posti in luogo sicuro dall'Amministrazione federale delle contribuzioni è accolta.
2. La levata dei sigilli è effettuata dalla Corte dei reclami penali secondo le modalità descritte al considerando 7.3.
3. La tassa di giustizia di fr. 1'500.-- è posta a carico degli opposenti in solido.

Bellinzona, il 9 agosto 2005

In nome della Corte dei reclami penali
del Tribunale penale federale

Il Presidente:

La Cancelliera:

Comunicazione a

- Amministrazione federale delle contribuzioni
- Avv. Mario Postizzi e Goran Mazzucchelli

Informazione sui rimedi giuridici:

Le decisioni della Corte dei reclami penali concernenti misure coercitive sono impugnabili mediante ricorso al Tribunale federale entro 30 giorni dalla notifica, per violazione del diritto federale. La procedura è retta dagli art. 214 - 216, 218 e 219 della legge federale del 15 giugno 1934 sulla procedura penale applicabile per analogia (art. 33 cpv. 3 lett. a LTPF).

Il ricorso non sospende l'esecuzione della decisione impugnata se non nel caso in cui l'autorità di ricorso o il suo presidente lo ordini.