

# **GLI ACCERTAMENTI TRIBUTARI E LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE**

*Avv. Maurizio Villani – Avv. Federica Attanasi*

## **Indice**

- 1. PREMESSA** *pag. 2*
- 2. RIFERIMENTI NORMATIVI** *pag. 2*
- 3. L'ACCESSO PRESSO LA SEDE DEL PROFESSIONISTA (art. 52 co.1 del D.P.R. n.633/1972)** *pag.3*
- 3.1 IL SEGRETO PROFESSIONALE E L'AUTORIZZAZIONE DEL PM (art. 52 co.3 del D.P.R. n.633/1972)** *pag. 4*
- 3.2 PROFILI PROCESSUALI-PENALISTICI** *pag.6*
- 4. LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE A SEZIONI UNITE N. 8587/2016** *pag.8*

## ***1. PREMESSA***

L'amministrazione finanziaria, al fine di controllare i corretti adempimenti dei contribuenti, si avvale di una serie di poteri istruttori e di controllo.

Questi poteri, si estrinsecano in una vera e propria verifica fiscale durante la quale gli ispettori dell'Amministrazione Finanziaria, hanno la possibilità di procedere all'accesso, all'ispezione ed alle verifiche documentali (che possono essere finanziarie, bancarie o postali) che più ritengono necessarie e opportune.

Ciò posto, è bene precisare che **la finalità del presente articolo è, però, quella di analizzare più specificamente in che modo debba essere eseguita l'attività di verifica fiscale presso la sede dei professionisti e in che modo possa essere tutelato il segreto professionale, alla luce della sentenza della Suprema Corte di Cassazione a Sezione Unite n. 8587 del 02 maggio 2016.**

La disciplina prevista per gli accessi fiscali negli **studi professionali** merita, infatti, particolare attenzione proprio perché riguarda una categoria di contribuenti, che in ragione del proprio lavoro, si trovano a conoscenza di fatti relativi a terzi, rispetto ai quali hanno **l'obbligo deontologico** di garantire il **segreto professionale**.

Il segreto in questione permette, infatti, al professionista di **rifiutare** l'esibizione di documenti del cliente, non dotati di rilevanza fiscale, che potrebbero far scaturire un'ulteriore indagine tributaria nei confronti dello stesso assistito.

## ***2. RIFERIMENTI NORMATIVI***

La verifica fiscale e i relativi accessi presso la sede del professionista, sono disciplinati in maniera precisa dai seguenti articoli:

**[?] art. 12 della legge n. 212 del 27/07/2000** (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente) che disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali ed i connessi limiti che non devono essere travalicati dagli ispettori durante la loro attività accertatrice;

**[?] art. 52 del D.P.R. n. 633/1972** che ha subito non poche modifiche a seguito della legge n.413/1991, art. 18, co. 2, lettere g) ed h) (relativa alla procedura che deve essere eseguita dagli organi ispettivi della Pubblica Amministrazione in occasione delle verifiche fiscali). Invero, con tale intervento normativo da un lato, è stata riconosciuta la possibilità di accedere negli studi professionali anche senza preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica (equiparando, così, l'accesso presso gli studi professionali all'accesso presso i locali di attività imprenditoriali) e dall'altro, è stata prevista una duplice forma cautelativa operante:

- a. in una prima fase, mediante la obbligatoria presenza, al momento dell'accesso, del titolare dello studio professionale o di un suo delegato in modo tale da assicurare la

concreta possibilità di far valere il segreto professionale (art. 52, primo comma, D.P.R. n. 633/72);

- b. in una seconda fase, attraverso il rilascio di un'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria nelle ipotesi in cui, per l'esame di documenti e la richiesta di notizie, dovesse essere eccepito dal professionista il segreto professionale, "(...) *ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale*" (art. 52, terzo comma, D.P.R. n. 633/72).

### **3. L'ACCESSO PRESSO LA SEDE DEL PROFESSIONISTA (art. 52 co.1 del D.P.R. n.633/1972)**

In base al succitato dell'art. 52 co.1 del D.P.R. n.633/1972, l'accesso degli ispettori dell'Amministrazione Finanziaria è consentito non solo nei locali destinati all'esercizio di attività industriali, commerciali e agricole, ma anche presso gli studi professionali.

**Tale accesso è consentito o previa esibizione, da parte degli ispettori, di un'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono o, nel caso lo studio sia adibito anche ad abitazione privata, previa autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica.**

Peraltro, al fine di meglio tutelare (o, altresì, eccepire) il segreto professionale, la succitata norma ha sancito che **in ogni caso l'accesso nei locali adibiti all'esercizio di arti e professioni debba essere obbligatoriamente eseguito in presenza del titolare dello studio o, in caso di sua assenza, di un suo delegato.** Invero, in queste ultime ipotesi, affinché gli ispettori possano procedere alla verifica non è sufficiente che la persona delegata si dichiari informalmente autorizzata ad assistere, ma è necessario che *in loco* si rinvenga una dichiarazione scritta da cui si evinca inequivocabilmente la volontà del professionista incaricato di delegare un suo collega o collaboratore. Il soggetto delegato dovrà, dunque, assistere alle operazioni di verifica sulla base di un uno specifico incarico ricevuto per forma scritta, di cui, peraltro, si dovrà dare indicazione nel Processo Verbale di Verifica.

In concreto, gli accertatori, presentatisi dal professionista, qualificatisi e chiarito lo scopo del loro ingresso, dovranno richiedere, a chi li accoglie, se il titolare è in studio o meno. Se la risposta è positiva, potranno eseguire la verifica; in caso di risposta negativa non potranno procedere oltre, sempreché non sia presente un altro soggetto all'uopo delegato.

In definitiva, è bene rilevare che nel caso di inosservanza delle predette condizioni di accesso, i risultati delle operazioni illegittimamente compiute non potranno trovare ingresso nella successiva fase contenziosa, poiché risulteranno viziate e, pertanto, idonee a determinare l'illegittimità degli atti compiuti ed emessi.

### ***3.1 IL SEGRETO PROFESSIONALE E L'AUTORIZZAZIONE DEL PM (art. 52 co.3 del D.P.R. n.633/1972)***

È d'obbligo, a questo punto, specificare che quanto detto va, peraltro, integrato con il disposto dell'**art. 52 co.3 del D.P.R. n.633/1972** secondo cui, **per procedere durante l'accesso all'esame dei documenti o alla richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina**, ferma restando la norma di cui all'art. 103 del c.p.p. sulle garanzie di libertà degli avvocati.

Invero, è d'uopo ribadire che la versione originaria della norma contenuta nell'art. 52 co.1 d.p.r. n.633/1972 (precedente alle modifiche introdotte dall'art.18 della L. 413/91), prevedeva una forma di tutela del segreto professionale c.d. "anticipata": era, infatti, richiesta la **preventiva autorizzazione** del Procuratore della Repubblica per poter accedere nei locali adibiti all'esercizio di un'arte e professione. Nel tempo, però, tale soluzione si è rivelata inadeguata a garantire la minima protezione del segreto professionale, tanto da indurre il legislatore a modificare il disposto *de quo* e a prevedere la regola secondo cui l'accesso, nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni, deve essere eseguito alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato così da tutelare la sua riservatezza ed eccepire, se del caso, il segreto su alcuni documenti richiesti dai verificatori, con il conseguente obbligo, per questi ultimi, di richiedere l'intervento dell'Autorità Giudiziaria al fine di autorizzare in modo specifico l'esame dei documenti *de quibus*.

Peraltro, sul punto, è fondamentale sottolineare che sarebbe auspicabile che l'autorizzazione rilasciata dal PM costituisse il frutto di un'attenta analisi tesa a contemperare l'effettiva necessità di derogare al segreto professionale. Le suddette "autorizzazioni" costituiscono, infatti, un vero e proprio filtro che trova il suo fondamento nella necessità di tutelare il segreto professionale costituitosi tra cliente e professionista. Di fatto, coloro i quali si affidano ad un professionista, molto spesso lo fanno in virtù di una necessità non solo di difesa, ma anche di tutela della propria privacy e di garanzia di documenti che devono rimanere riservati. Per tale ragione, seppur l'autorizzazione spesso abbia le caratteristiche di

una mera concessione di natura procedurale, sarebbe opportuno che il Procuratore della Repubblica, prima della sua concessione, verificasse con estrema attenzione:

- l'esistenza di indizi di violazione di disposizioni tributarie;
- la gravità di tali indizi;
- la fondatezza o meno dell'eccezione relativa al segreto professionale.

Peraltro, l'autorizzazione *de quo*, rilasciata dal magistrato, viene considerata mero atto endo-procedimentale, impugnabile quindi solo a posteriori in una eventuale fase contenziosa avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo che ne è conseguito; infatti, l'eventuale vizio di un atto istruttorio prodromico, potrebbe determinare, per illegittimità derivata, la nullità dell'atto finale.

Inoltre, è bene rilevare che nelle more delle decisioni del magistrato, è consentito per i verificatori cautelare la documentazione in argomento, senza procedere ad alcuna consultazione del relativo contenuto, in maniera tale da assicurarne l'integrità fino a quando non sarà concessa l'autorizzazione all'esame di merito; infatti, come chiarito dalla circolare della Guardia di Finanza n.1/2008 *"(...)Le cautele adottate saranno fatte risultare nel processo verbale di verifica, in cui si darà chiara contezza che i documenti cautelati non sono stati in alcun modo visionati dai verificatori, in attesa del nulla osta del magistrato interessato(...)"*.

Infine, va rilevato che nel corso delle ricerche potrebbe, presentarsi l'esigenza di dover dar luogo all'apertura coattiva<sup>1</sup> di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli, software protetti da password e simili. Ebbene, in tali circostanze, se dovesse essere eccepito dal professionista il segreto professionale, i verificatori per poter procedere alle loro ricerche, dovranno necessariamente munirsi di un'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina.

Più specificamente, per ciò che attiene server e pc va segnalato, inoltre, che i verificatori potranno prendere visione della documentazione presente sui supporti informatici solo alla presenza del professionista, procedendo successivamente all'estrazione di copie. Sul punto, la Guardia di Finanza con la circolare n.1/2008 ha, peraltro, chiarito che gli ispettori potranno anche prendere visione delle mail, purché già aperte e visionate dal contribuente, perché diversamente, per quelle ricevute e non ancora visualizzate, sarà necessaria un'autorizzazione del PM<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L'apertura coattiva si verifica tutte le volte in cui il contribuente (a seguito di specifica domanda) palesi la sua volontà di negare agli organi accertatori di procedere alla verifica *de quo*.

<sup>2</sup> La CEDU, discostandosi dalla circolare della GF 1/2008, ha affermato che le mail costituendo "mera corrispondenza", non determinano alcuna distinzione tra quelle lette e quelle non lette; pertanto in assenza del benestare del contribuente è verosimile che sia necessaria l'autorizzazione.

**Durante l'ispezione è, dunque, assolutamente possibile che il professionista (o il suo delegato) individui dei documenti per i quali ritenga necessario eccepire il segreto professionale;** di fatto, tale necessità sarà connessa all'esigenza di salvaguardare l'interesse privato alla riservatezza dei clienti e all'esigenza di tutelare l'interesse pubblico a non scoraggiare il ricorso a prestazioni professionali che richiedono la conoscenza di notizie riservate sul conto del cliente.

Ciò posto, è d'obbligo, inoltre, chiarire che nel corso di indagini fiscali, **il segreto professionale potrà essere fondatamente eccepito dal professionista soltanto per quei documenti che non presentino alcuna utilità ai fini fiscali; diversamente, non si ritiene possa essere eccepito né per le scritture ufficiali, né per i fascicoli dei clienti che costituiscano prova dei rapporti finanziari intercorsi fra professionista e cliente.**

**In definitiva, si può pacificamente ritenere che sia nel caso di una verifica fiscale svolta nei confronti di un cliente presso la sede del suo professionista, che nel caso di un controllo nei confronti del professionista stesso, i documenti fiscali e contabili non rientreranno tra quella documentazione relativamente alla quale potrà essere eccepito il segreto professionale (poiché costituenti prova dei rapporti finanziari oggetto della verifica *de quo*); di converso, sarà del tutto legittima l'opposizione del segreto professionale per i documenti privi di rilevanza fiscale.**

### ***3.2 PROFILI PROCESSUALI-PENALISTICI***

La disciplina del segreto professionale è anche tutelata penalmente; invero, come si è avuto modo di chiarire, attualmente il segreto professionale rileva solo se il professionista lo eccepisce nel corso dell'ispezione, stante la possibilità riconosciuta all'Autorità Giudiziaria di consentire all'organo ispettivo di derogarvi, fatti salvi i limiti imposti dall'**art. 103 del c.p.p.** in tema di garanzie del difensore.

Di fatto, quest'ultimo articolo (relativo alla sola categoria professionale degli avvocati) prevede che *“Le ispezioni e le perquisizioni negli Uffici dei difensori sono consentite solo:*

- a. quando essi o altre persone che svolgono stabilmente attività nello stesso Ufficio sono imputati, limitatamente ai fini dell'accertamento del reato loro attribuito;*
- b. per rilevare tracce o altri effetti materiali del reato o per ricercare cose o persone specificamente predeterminate”.*

Questo significa che, nello svolgere una verifica tributaria presso un difensore, i verificatori non potranno procedere ad ispezione e ricerche se non nei due casi suesposti, dovendosi, quindi, limitare alle sole richieste, alla raccolta e all'esame dei documenti consegnati

spontaneamente dal professionista. Se alla richiesta di documentazione il difensore dovesse opporre il segreto professionale, i verificatori non dovranno richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica, dovendosi applicare **l'art. 103 c.p.p** che sancisce:

- **al comma 3 che:** *“nell'accingersi ad eseguire un'ispezione, una perquisizione o un sequestro nell'ufficio di un difensore, l'autorità giudiziaria, a pena di nullità, avvisa il Consiglio dell'Ordine Forense del luogo perché il presidente o il consigliere da questo delegato possa assistere alle operazioni”.*
- **al comma 4 che:** *“alle ispezioni, perquisizioni e sequestri negli Uffici dei difensori procede personalmente il giudice, ovvero, nel corso delle indagini preliminari, il pubblico ministero in forza del motivato decreto di autorizzazione del giudice”;*
- **al comma 5 che** *“Non è consentita l'intercettazione relativa a conversazioni o comunicazioni [266 c.p.p.] dei difensori, degli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, dei consulenti tecnici e loro ausiliari, né a quelle tra i medesimi e le persone da loro assistite”;*
- **al comma 6 che** *“Sono vietati il sequestro e ogni forma di controllo della corrispondenza [254 c.p.p.] tra l'imputato e il proprio difensore in quanto riconoscibile dalle prescritte indicazioni, salvo che l'autorità giudiziaria abbia fondato motivo di ritenere che si tratti di corpo del reato”.*

**L'art. 103, comma 7, c.p.p.**, disciplina, infine, anche l'inutilizzabilità (ex art.191 c.p.p.) dei risultati delle operazioni compiute quando queste siano state eseguite senza osservare le predette disposizioni poste a garanzia del difensore, tra le quali rientra, altresì, l'espresso divieto di sequestro presso il difensore di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato.

In definitiva, le garanzie previste dall'art. 103 c.p.p. per le perquisizioni, le ispezioni ed i sequestri che devono svolgersi presso il difensore, hanno certamente come finalità quella di tutelare l'inviolabilità del diritto di difesa costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.).

Peraltro, più nel dettaglio, il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la Circolare n.1/2008 ha, anche, precisato che nel particolare caso degli accessi fiscali, la disciplina del segreto professionale deve ricavarsi dall'art. **200, commi 1 e 2, c.p.p.**, ai sensi del quale possono eccepire il segreto professionale gli avvocati (come anche i procuratori legali, i consulenti tecnici, i notai, i medici, i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche ed ogni altro esercente una professione sanitaria o esercenti altri uffici e professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre).

In buona sostanza, secondo questa norma, i professionisti indicati non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui sussista l'obbligo di riferire all'autorità giudiziaria.

Inoltre, la violazione del segreto professionale è, anche, penalmente sanzionabile, ex art **622 c.p.**, a querela della persona offesa. Orbene, tale norma, impone di non rivelare assolutamente a terzi ciò di cui si viene a conoscenza nell'esercizio della propria professione, salvo che ricorra una giusta causa; di fatto “(...) *la ratio incriminatrice dell'art.622 c.p. (...) consiste nella tutela della libertà e della sicurezza del singolo, nel senso che il professionista che, in ragione del suo status, viene a conoscenza dei segreti dei clienti, è tenuto ad assicurarne la riservatezza (...)*” (Cass. sent. n. 17674/2009 e n. 8635/1996).

In definitiva, ex art. 622 c.p., il professionista sarà penalmente sanzionato tutte le volte in cui violerà il segreto professionale, al fine di darne mera rivelazione senza giusta causa o al fine di impiegarlo a proprio o ad altrui profitto.

#### **4. LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE A SEZIONI UNITE N. 8587/2016**

Come già anticipato, laddove il professionista dovesse ritenere illegittima l'autorizzazione rilasciata dal PM, la stessa potrà essere impugnata e contestata dinanzi al giudice tributario.

In sostanza, **l'autorizzazione del magistrato**, in quanto atto endo-procedimentale non immediatamente impugnabile, **potrà essere contestata**, in base al principio della nullità derivata, soltanto **in sede di impugnazione dell'atto impositivo**. Infatti, l'eventuale vizio di un atto istruttorio prodromico, è di per sé idoneo a determinare, per illegittimità derivata, la nullità dell'atto finale.

**Qualora, invece, l'attività 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) sarà autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario.**

È questo il punto chiave della sentenza della **Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 8587/2016**.

Sul punto il Supremo Collegio si era, però, già espresso con la sent. a Sezioni Unite n.11082/2010 con cui aveva chiarito che “*La giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento*



*impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresa l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del d.p.r. n. 633 del 1972, per consentire, nel corso di una verifica fiscale, l'esame di documenti e l'acquisizione di notizie relativamente alle quali il contribuente abbia eccepito l'esistenza del segreto professionale. Gli eventuali vizi di tale autorizzazione, in quanto attinente esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produttiva di effetti solo nell'ambito dello stesso, potranno essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento che conclude l'"iter" di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo - come anche nel caso di adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dall'esame dei documenti e/o delle notizie secretati - l'autorizzazione del P.M., in quanto ipoteticamente lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e la connessa compressione dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica), sarà autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario, nessun elemento di collegamento potendosi ricavare dall'art. 7, comma quarto, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva."*

Invero, secondo gli Ermellini, solo impugnando la pretesa tributaria conseguente alla verifica, era possibile eccepire dinanzi alla commissione tributaria adita, la violazione subita. Ne conseguiva, però, che negli altri casi in cui non era proposto ricorso tributario la violazione rimaneva priva di ogni conseguenza, essendo stata esclusa espressamente nel caso in esame la possibilità di ricorrere dinanzi al Tar.

Ebbene, la pronuncia in questione, pur avendo formulato una serie di principi interessanti ha suscitato però, al contempo, diversi interrogativi, per via dei quali successivamente la vicenda è ritornata nuovamente sia al vaglio della CTR, che della Corte di Cassazione.

Con la sentenza a **Sezioni Unite n.8587/2016**, il Supremo Collegio è, infatti, nuovamente intervenuto al fine di meglio ribadire la competenza piena ed esclusiva del giudice tributario non solo sull'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche sulla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, ivi compresa l'autorizzazione sull'opposizione del segreto professionale. Ciò, in quanto l'eventuale vizio di un atto istruttorio prodromico determina, per illegittimità derivata, la nullità dell'atto finale. Al contrario è stato, inoltre, chiarito che:

- qualora l'attività di accertamento non dovesse sfociare in un atto impositivo, l'autorizzazione del PM potrà comunque essere autonomamente impugnata dinanzi al giudice ordinario;
- sarà, altresì, necessario rivolgersi al giudice ordinario tutte le volte in cui tale provvedimento non dovesse essere impugnato dal contribuente “(...) *con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare*”.

La Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sent. n.8587/2016 sembra, dunque, aver voluto chiarire in maniera del tutto inequivocabile sia l'importanza assoluta del segreto professionale all'interno del rapporto (non solo deontologico) che si viene a creare tra cliente e professionista, che la necessaria tutela che deve riconoscersi sia nelle ipotesi in cui il provvedimento tributario sia stato emesso, che nelle ipotesi in cui quest'ultimo non sia stato emesso ovvero impugnato.

In questo modo, può certamente concludersi che l'ordinamento ha messo a disposizione del professionista, che si ritiene leso dalla violazione del proprio segreto professionale conseguente all'emissione di un'autorizzazione illegittima del PM, due validi strumenti difensivi idonei a richiedere il ristoro del danno subito o al giudice tributario (nelle ipotesi di impugnazione dell'atto impositivo emesso a seguito di una verifica fiscale) o a quello ordinario (nell'ipotesi in cui con la verifica fiscale non dovesse essere contestata alcuna violazione fiscale, o laddove l'atto impositivo non dovesse essere impugnato) con la possibilità, altresì, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare.

## ***QUADRO SINOTTICO***

### ***1. ART. 52, D.P.R. N. 633/1972***

<p><b><i>(COMMA 1)</i></b></p> <p><b>a. Accesso e sue modalità</b></p>	<p>Gli Uffici IVA (e, naturalmente, gli Uffici delle II.DD. e della Guardia di Finanza) possono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>disporre l'accesso</b> di impiegati dell'Amministrazione Finanziaria nei locali destinati all'esercizio di: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ attività commerciali</li> <li>✓ attività agricole</li> <li>✓ attività artistiche e professionali</li> </ul> </li> <li>- <b>per procedere a:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ispezioni documentali</li> </ul> </li> </ul>
--	---

<p><b>b. Autorizzazione dell'Ufficio</b></p> <p><b>c. Autorizzazione della Procura</b></p> <p><b>d. Presenza del titolare dello studio</b></p>	<p>✓ verificazioni</p> <p>✓ ricerche</p> <p>✓ e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione della evasione e delle altre violazioni.</p> <p>Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di un'apposita <b>autorizzazione</b> rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono.</p> <p>È necessaria, invece, l'autorizzazione del <b>Procuratore della Repubblica</b> per accedere nei locali professionali che siano adibiti anche ad abitazione privata.</p> <p>L'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà sempre essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.</p>
<p><i>(COMMA 3)</i></p> <p><b>e. Perquisizioni personali, aperture coattive e tutela del segreto professionale</b></p>	<p>È necessaria l'<b>autorizzazione del Procuratore della Repubblica</b> o dell'<b>Autorità Giudiziaria</b> più vicina per procedere, durante l'accesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- a <b>perquisizioni personali</b>;</li> <li>- all'apertura <b>coattiva</b> di pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili;</li> <li>- per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è <b>eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'art. 103 del c.p.p.</b></li> </ul>

## **2. ART. 103 C.P.P.**

<p><b>a. Comma 1</b></p>	<p>Le ispezioni e le perquisizioni negli uffici dei difensori sono consentite solo quando, essendo imputati il titolare o una persona che lavori stabilmente sul posto, l'atto miri alla prova dei fatti ad essi attribuiti, ovvero (sia o non imputato il difensore) quando l'inquirente cerchi tracce o altri effetti materiali del reato, oppure cose o persone specificamente predeterminate.</p>
--------------------------	---

<p><b>b. Comma 2</b></p>	<p>È fatto divieto di sequestrare presso i difensori e i consulenti tecnici, carte e documenti relativi all'oggetto della difesa (salvo che essi costituiscano corpo di reato).</p>
<p><b>c. Comma 3</b></p>	<p>È previsto l'obbligo per l'autorità giudiziaria (la cui violazione è sanzionata da nullità), di preavvisare il Consiglio dell'Ordine forense, dell'imminenza dell'avvio di una ricerca nell'ufficio di un avvocato affinché il presidente o un consigliere delegato possa assistere alle operazioni.</p>
<p><b>d. Comma 4</b></p>	<p>Alle verifiche negli uffici degli avvocati procede personalmente il giudice <i>"(...) ovvero, nel corso delle indagini preliminari, il pubblico ministero in forza di motivato decreto di autorizzazione del giudice"</i>.</p>
<p><b>e. Comma 5</b></p>	<p>È previsto il divieto di intercettazioni di conversazioni o comunicazioni dei difensori, consulenti tecnici e loro ausiliari, intrattenute con le persone da loro assistite.</p>
<p><b>f. Comma 6</b></p>	<p>È vietato il sequestro e il controllo della corrispondenza tra l'imputato e il proprio difensore (la cui riconoscibilità è disciplinata dall'art. 35 disp. att.), <i>"(...) salvo che l'autorità giudiziaria abbia fondato motivo di ritenere che si tratti di corpo del reato"</i>.</p>
<p><b>g. Comma 7</b></p>	<p>È prevista, infine, l'inutilizzabilità (ex art.191 c.p.p.) dei risultati delle operazioni compiute, quando queste siano eseguite senza osservare le predette disposizioni poste a garanzia del difensore, tra le quali rientra, altresì, l'espreso divieto di sequestro presso il difensore di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato.</p>

### 3. ART. 200 C.P.P.

*“1. Non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria:*

- a) i ministri di confessioni religiose, i cui statuti non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano;*
- b) gli avvocati, gli investigatori privati autorizzati, i consulenti tecnici e i notai;*
- c) i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria;*
- d) gli esercenti altri uffici o professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale.*

*2. Il giudice, se ha motivo di dubitare che la dichiarazione resa da tali persone per esimersi dal deporre sia infondata, provvede agli accertamenti necessari. Se risulta infondata, ordina che il testimone deponga.*

*3. Le disposizioni previste dai commi 1 e 2 si applicano ai giornalisti professionisti iscritti nell'albo professionale, relativamente ai nomi delle persone dalle quali i medesimi hanno avuto notizie di carattere fiduciario nell'esercizio della loro professione. Tuttavia se le notizie sono indispensabili ai fini della prova del reato per cui si procede e la loro veridicità può essere accertata solo attraverso l'identificazione della fonte della notizia, il giudice ordina al giornalista di indicare la fonte delle sue informazioni”.*

### 4. ART.622 C.P.

La violazione del segreto professionale compiuta dal professionista, senza giusta causa o impiegandolo a proprio o ad altrui profitto, è penalmente sanzionata dall'art. 622 c.p. (con la reclusione fino a un anno o con la multa da 30 a 516 euro) a querela della persona offesa.

### 5. LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE

<b>Corte di Cassazione sentenza a Sezioni Unite n. 8587/2016</b>	<i>“In tema di verifica fiscale, l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, per consentire l'esame di documenti rispetto ai quali sia stato eccepito il segreto professionale è impugnabile davanti al giudice tributario solo se sia stato</i>
--	--

*impugnato l'atto conclusivo del procedimento di verifica, essendo detta autorizzazione un atto infraprocedimentale, non impugnabile autonomamente; ciò non determina un vuoto di tutela giurisdizionale, poiché, se il procedimento di verifica non si è concluso con l'emanazione di un atto impositivo o se tale atto non è stato impugnato, l'autorizzazione illegittima resta impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge”.*

Pertanto, il contribuente/professionista, al fine di eccepire la violazione illegittima del proprio segreto professionale, dovrà rivolgersi:

- **al giudice tributario** nelle ipotesi in cui venga impugnato l'atto impositivo emesso a seguito di una verifica fiscale;
- **al giudice ordinario** nell'ipotesi in cui l'atto impositivo non dovesse essere impugnato ovvero laddove con la verifica fiscale non dovesse essere contestata alcuna violazione fiscale.

Lecce, 03/06/2016

Avv. Maurizio Villani

Avv. Federica Attanasi

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**PATROCINANTE IN CASSAZIONE**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)