

ACCERTAMENTO

Verifiche fiscali presso il consulente e segreto professionale

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito di un **controllo fiscale** effettuato nei confronti di un **professionista** regolarmente iscritto ad un albo (es. avvocato, commercialista, consulente del lavoro etc.), può accadere che venga **eccepito ai verificatori il segreto professionale**.

A questo punto occorre domandarci quali siano i **limiti** imposti dall'ordinamento giuridico in ordine alla **tutela del menzionato segreto professionale**, in quali casi lo stesso **possa essere derogato** e quali siano le tutele del professionista con particolare riferimento ai fascicoli rinvenuti presso il suo studio.

Anzitutto, l'[articolo 52, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#) richiede l'**autorizzazione** del Procuratore della Repubblica per procedere all'esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale.

Inoltre, con riferimento agli avvocati che svolgono funzioni difensive o professionisti che assumono l'ufficio di consulenti tecnici, sono previste **particolari e più specifiche garanzie** che derivano dalla **clausola di salvaguardia**, contenuta nel medesimo [articolo 52 del D.P.R. 633/1972](#), che richiama l'articolo 103 del codice di procedura penale rubricato "**garanzie del difensore**".

La **disciplina del segreto professionale** si ricava dall'articolo 200 del codice di procedura penale, a mente del quale **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:

- i ministri di confessioni religiose;
- gli **avvocati**, gli investigatori privati autorizzati, i **consulenti tecnici** e i **notai**;
- i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria;
- gli esercenti altri **uffici o professioni** ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale.

Ciò posto, si ritiene che **nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche fiscali**, il segreto professionale possa essere legittimamente opposto solo per i documenti che hanno un **interesse "extra-fiscale"** riguardando unicamente i rapporti intercorsi tra il professionista ed il suo cliente, non presentando alcuna utilità nell'ambito della verifica fiscale.

In buona sostanza, potrà essere richiesta la **deroga al segreto professionale** eventualmente eccepito, con riferimento alla **documentazione utile a ricostruire il volume d'affari del professionista ispezionato**, ossia per quei documenti che contengano importanti informazioni riconducibili a **fenomeni evasivi** posti in essere dallo stesso professionista, ossia da parte dei suoi clienti.

Sullo specifico punto è intervenuta, in sede di legittimità, la suprema Corte di Cassazione ([sentenza SS.UU. n. 11082/2010](#)) la quale ha fornito, *in apicibus*, interessanti spunti interpretativi proprio con riferimento alla **corretta applicazione** dell'[articolo 52 del D.P.R. 633/1972](#).

Il giudice di legittimità, dopo avere richiamato le disposizioni generali in tema di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, ha osservato che:

- *“il comma 3 (dell'articolo 52 n.d.r.) che interessa la fattispecie, dispone, poi, che **è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina** ... per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 c.p.p. (...)”;*
- *“dall'analisi del delineato complesso normativo discende che nelle ipotesi espressamente previste la sola **apposita autorizzazione** (c.d. foglio di servizio o ordine di accesso n.d.r.) che ne indica lo scopo, rilasciata dal **capo dell'ufficio** da cui dipendono, di per sé, **non consente agli ispettori** di (...) procedere (...) all'esame di documenti ed alla richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il **segreto professionale** (ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale)”.*

Successivamente, qualora sussistano i presupposti per ritenere **fondatamente eccepito il segreto professionale, l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria** è indispensabile per assicurare la necessaria funzione di garanzia, nel prevenire un'indebita divulgazione di notizie riservate, atteso che:

- *“il suo rilascio **consente solo l'esame dei documenti** e la richiesta di notizie in ordine ai quali (esame e richiesta) il contribuente - professionista ha opposto il segreto”;*
- *“la **effettiva sussistenza delle ragioni** (rappresentate agli organi verificatori) per le quali è stato opposto il **segreto professionale** deve essere comunque **verificabile**: la condivisione della contraria opinione, infatti, come intuibile, finirebbe con l'attribuire al professionista-contribuente il potere, arbitrario ed incontrollabile, di sottrarre ogni e qualsiasi documentazione e/o notizia scomoda per lui alla verifica fiscale cui è sottoposto e, quindi, in sostanza, il **potere di sottrarsi tout court a detta verifica**, con evidente lesione del principio di cui all'articolo 53 Costituzione”;*
- *“l'accertata concreta sussistenza detta, proprio per effetto dell'eccezione opposta dal professionista ispezionato, **consente agli ispettori autorizzati** dal Procuratore della Repubblica - comunque tenuti all'osservanza del segreto d'ufficio dal P.R. 3/1957, articolo 15, nel testo sostituito con la L. 7 241/1990, articolo 28, - di **esaminare i documenti e di acquisire le notizie secretati** sempre ed esclusivamente nei limiti (indicati dalla norma)*

*dell'accertamento dell'imposta e della repressione dell'evasione e delle altre violazioni, non certo di divulgare (se non assolutamente indispensabili ai fini detti) il **contenuto dei documenti e delle notizie coperti dal segreto professionale**".*

In buona sostanza la necessità di acquisire, in sede di verifica fiscale, atti e/o documenti per i quali è stato opposto il segreto professionale, deriva unicamente dalla possibilità di **constatare elementi reddituali sottratti a tassazione** e, simmetricamente, individuare prestazioni professionali che non risultano annotate nelle scritture contabili.

Di contro, eventuali **atti riconducibili ai normali rapporti** intercorsi tra il **professionista ed il proprio cliente** hanno **natura extra-tributaria** e, come tali, saranno irrilevanti ai fini del controllo fiscale in corso.

Inoltre, gli elementi info-investigativi **acquisiti alla verifica fiscale presso lo studio del medesimo professionista**, potranno anche riguardare atti e **documenti relativi alla clientela del consulente fiscale**, con la correlata **acquisizione del pertinente patrimonio informativo** necessario ad individuare fenomeni di **evasione fiscale** posti in essere anche da parte di **soggetti terzi**.



Master di specializzazione
**CORSO DI FORMAZIONE IN
CONTENZIOSO TRIBUTARIO**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)