

ACCERTAMENTO

Acquisizione dati informatici e segreto professionale

di Marco Bargagli

Nell'**ambito di una verifica fiscale**, eseguita nei confronti di un'impresa o di **un professionista**, è concessa la possibilità di acquisire **tutta la contabilità del soggetto verificato** la cui **istituzione e conservazione** è resa **obbligatoria** per Legge.

Per **espressa disposizione normativa**, l'acquisizione contabile può anche **riguardare** una serie di **dati e notizie di natura extracontabile**, anche se conservati su **supporti informatici**.

Infatti l'[articolo 52, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) prevede che **l'ispezione documentale** si estende a **tutti i libri, registri, documenti e scritture**, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si **trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito**, o che sono comunque accessibili tramite **apparecchiature informatiche installate in detti luoghi**.

In merito, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza ha **confermato la possibilità** di procedere all'acquisizione di **documentazione informatica** fornendo, nel contempo, **precise indicazioni operative** (cfr. volume II - parte III - capitolo 2 "Poteri esercitabili", pag. 27 e ss.).

In particolare, sarà possibile effettuare:

- **l'acquisizione dell'intero contenuto di un supporto di memorizzazione**, prelevandone una "copia immagine". La necessità di procedere in questo senso può ricorrere, ad esempio, nel caso in cui si **sospetti fondatamente** che il contribuente abbia **cancellato un file di interesse** e che esista una **traccia "latente"** di questa operazione all'interno del dispositivo fisico (**es. pen drive, hard-disk, ecc.**);
- **l'estrazione di mirate informazioni digitali**, ove l'interesse degli operanti risulti circoscritto a particolari contenuti informatici **specificamente individuabili**.

Ciò premesso, in sede di apertura della verifica **è sempre necessario valutare**, in relazione agli **obiettivi dell'intervento e alle circostanze del caso concreto**, l'opportunità di procedere a ricerche finalizzate all'acquisizione di:

- **supporti informatici fisici** (cd, dvd, *hard-disk* esterni, chiavi usb, ecc.);
- **dati presenti nell'*hard-disk* dell'elaboratore**, mediante trasferimento su altro supporto informatico esterno (c.d. **copia forense**).

Per quanto riguarda le **comunicazioni via e-mail**, intercorse fra **l'operatore ispezionato e**

soggetti terzi, ovvero fra **articolazioni interne della stessa struttura imprenditoriale**, occorre tenere presente le **particolari disposizioni previste per l'acquisizione e l'esame di documentazione contenuta in plichi sigillati**, o per la quale è **opposto il segreto professionale**, adattate alle prescrizioni dettate in tema di fatturazione e conservazione dei **documenti in forma elettronica**.

Per effetto delle richiamate previsioni, le **comunicazioni inviate via e-mail già “aperte” e visionate dal destinatario** sono **direttamente acquisibili dai verificatori**, mentre quelle **non ancora lette o per le quali è eccepito il segreto professionale** possono essere acquisite sulla base di un provvedimento di autorizzazione emesso dall'Autorità Giudiziaria (ex [articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)).

Con particolare riferimento alla **possibilità di acquisire i dati informatici** è recentemente intervenuta la suprema Corte di cassazione, sezione V civile, con l'[ordinanza n. 6486 del 06.03.2019](#), nella quale è stato chiarito che per **acquisire i dati extracontabili contenuti nel computer di un professionista** sottoposto a verifica fiscale **non è necessaria l'autorizzazione del magistrato** qualora, al momento dell'estrazione dei dati, il **personale dello studio che ha assistito i verificatori non si è espressamente opposto**, risultando **del tutto irrilevante** la circostanza che il soggetto interessato **non fosse presente** al momento dell'avvio del controllo tributario.

In esito a una **verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza**, i cui contenuti erano stati trasfusi in apposito **processo verbale di constatazione**, il contribuente aveva:

- **eccepito l'illegittima acquisizione** dei dati estratti dall'hard disk del *computer rinvenuto presso l'abitazione di un medico esercente l'attività professionale di odontoiatra*, riguardanti le **radiografie effettuate nei confronti di vari clienti**;
- **sottolineato che il segreto professionale non era stato eccepito**, in quanto il professionista risultava **assente al momento dell'avvio delle operazioni di verifica**, avendo successivamente avuto notizia che **era stata acquisita da parte dei verificatori copia dell'hard disk del suo computer**.

A parere degli ermellini, che hanno **respinto il ricorso del contribuente**, “*non è contestata in fatto la statuizione della CTR secondo cui il segreto professionale non fu opposto dal contribuente e ciò, di per sé, induce a ritenere legittima l'estrazione della copia dell'hard disk del computer del contribuente pur in assenza della specifica autorizzazione* di cui al comma 3 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972”.

Inoltre, come si **legge in sentenza**, giova osservare che le **garanzie difensive**, anche in relazione a quanto previsto dall'[articolo 12 L. 212/2000](#), **non richiedono la necessaria presenza della parte** e che, in ogni caso, anche quando il contribuente, in occasione della **notifica del processo verbale di constatazione assume di avere avuto conoscenza di detta acquisizione**, “*alcuna contestazione fu in quella sede sollevata*. Lo stesso ricorrente ha d'altronde **implicitamente ammesso** che, nel procedere a detta operazione di back up dei dati archiviati nell'hard disk del

computer di studio, i militari della Guardia di Finanza si siano avvalsi della **collaborazione del personale di studio presente**, sicché anche sotto questo profilo è da escludere che detta operazione sia equiparabile ad apertura coattiva dei contenitori indicati nel comma 3 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972, che **necessita dell'autorizzazione ivi prescritta**".

In definitiva, a parere della suprema Corte, vale il principio secondo cui in **materia tributaria**, le **irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento** non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro **inutilizzabilità**, salva solo l'ipotesi in cui "**venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale**", essendosi in proposito rilevato che l'accesso domiciliare era stato debitamente autorizzato.

Preso atto **dell'approccio ermeneutico espresso in apicibus**, rimangono alcune perplessità in ordine al fatto che, al momento dell'accesso, **il professionista era assente dal locale verifica**, motivo per cui non ha potuto immediatamente valutare se **eccepire o meno il segreto professionale**.

Sul punto, infatti, per **garantire al meglio la difesa di una particolare categoria di contribuenti** che, per ragioni connesse al loro incarico, sono **depositari di dati e notizie riguardanti terzi soggetti**, il legislatore ha **previsto particolari disposizioni**, come di seguito indicato:

- **articolo 52, comma 1, D.P.R. 633/1972**: "... per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato";
- **articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972**: "È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e 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 del codice di procedura penale".

Nel caso esaminato dai giudici di piazza Cavour da un lato **era stata richiesta la prescritta autorizzazione, necessaria ad accedere nei locali professionali adibiti anche ad abitazione**, dall'altro, l'accesso era stato eseguito in **assenza del titolare dello studio**.

In merito, si ritiene **dirimente** il fatto che **ai collaboratori dello studio**, che hanno assistito i verificatori nel corso delle operazioni ispettive, fosse stata **rilasciata formale delega** da parte del professionista.

Infatti, **la medesima delega** rilasciata dal **titolare dello studio** non può ridursi ad una **mera rappresentanza formale in atti**, ma deve **consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso**; solo un atto avente tali caratteristiche **abilita**, infatti, **il delegato** anche all'**eventuale opposizione del segreto professionale**, ai sensi dell'**articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972** (**Manuale operativo**

in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume II - parte III - capitolo 2 "Poteri esercitabili", pag. 14).

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)