

Cass., n. 11082 del 7 maggio 2010

# Non è impugnabile l'autorizzazione per verifiche in deroga al segreto professionale

di Ivo Caraccioli

**L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per la richiesta di notizie relativamente alle quali sia eccepito il segreto professionale non è impugnabile in via autonoma avanti al giudice amministrativo, ma solo avanti al giudice tributario unitamente all'accertamento fiscale.**

## 1. Premessa

Con la sent. n. 11082 del 7 maggio 2010<sup>1</sup> viene ulteriormente ristretto l'ambito di tutela del segreto professionale, già pesantemente attaccato dalla recente normativa antiriciclaggio (D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231), nel quadro di un orientamento legislativo che, senz'altro per ragioni politiche ed economiche, tende sempre più a **"pubblicizzare" la libera professione**. In tale contesto storico la sentenza in esame va, dunque, valutata, atteso che essa supera tutte quante le eccepite e fondate violazioni di norme costituzionali ed europee, nonché dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il caso è il seguente. Nel corso di una verifica della Guardia di finanza presso uno studio legale e tributario associato avente ad oggetto la verifica a carico dello studio stesso, alla richiesta di **esaminare la corrispondenza** intrattenuta con la clientela veniva opposto dal rappresentante dello

studio il segreto professionale. I verificatori richiedevano, con stringata e generica motivazione, la prevista autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che veniva concessa con una **motivazione puramente "di stile"**. Da qui l'impugnazione del provvedimento da parte dello studio professionale al Tribunale amministrativo regionale che – con sentenza poi confermata dal Consiglio di Stato e ricorso in Cassazione, la quale decideva a Sezioni Unite – si risolveva in un nulla di fatto, ritenendosi che quello in esame sia provvedimento **non autonomamente impugnabile** davanti al giudice amministrativo, ma solo in una con l'impugnazione avanti al giudice tributario dell'avviso di accertamento.

## 2. Rilievi critici

Senza poter qui ripercorrere, per ragioni di spazio, tutti i passaggi dell'articolata motivazione – peraltro poco convincente nelle sue conclusioni, essendosi vanificate tutte le protezioni normative, nazionali ed internazionali, a tutela di un bene delicato quale il segreto professionale – merita sottolineare che, con simile conclusione, **si svuota sostanzialmente la tutela** contro un provvedimento che, invece, già di per sé, indipendentemente dal futuro ed eventuale contenzioso tributario, meriterebbe adeguata protezione.

**Si consideri, invero, che la verifica fiscale, nel corso della quale si sono acquisiti documenti coperti da segreto professionale, può**

<sup>1</sup> In banca dati "fisconline".

**concludersi senza la scoperta di alcuna violazione fiscale; che, in caso di ritenute violazioni fiscali, l'Agenzia delle Entrate può non emettere avviso di accertamento; che il contribuente può non voler ricorrere contro di esso per le più svariate ragioni, ivi compresa l'adesione a taluno dei provvedimenti conciliativi previsti dalla normativa tributaria.**

D'altronde, non è nemmeno detto che l'accertamento tributario si fondi proprio sui documenti in relazione ai quali si ponga il problema della tutela del segreto professionale, potendosi verificare il caso che la questione dell'illegittimità dell'autorizzazione e dell'acquisizione di documentazione riservata **non giunga mai innanzi al giudice tributario**: anche in quest'ultimo caso, invero, già si è prodotta la lesione dell'interesse, giuridicamente protetto, del professionista al rispetto del segreto professionale.

È appena il caso di sottolineare, infatti, che le contestazioni che possono essere mosse dall'Amministrazione finanziaria ad un professionista non possono che fondarsi sulla **documentazione inerente la contabilità** del professionista medesimo, e non su notizie che riguardano i suoi clienti; con la conseguenza che assai probabilmente l'accertamento si fonderà esclusivamente su documenti in relazione ai quali non si pone alcun problema di legittima acquisizione in riferimento al segreto professionale.

Alla conclusione dell'*iter* contenzioso con l'emanazione della sentenza della Commissione tributaria, poi nessun giudizio sulla legittimità o meno dell'autorizzazione giudiziaria potrà essere emesso dalla stessa avente ad oggetto esclusivamente l'atto di accertamento. E quindi, anche per questa via, risulta evidente che la soluzione di rimandare tutto all'impugnazione dell'accertamento si risolve in una **mancanza di tutela immediata ed autonoma** contro gli eventuali vizi del provvedimento autorizzativo in sé considerato.

Manca, invero, qualsiasi controllo sulla legittimità di un atto che incide immediatamente ed autonomamente sulla posizione soggettiva del professionista. Il che, ripetesi, palesemente **contrasta** con una serie di **disposizioni costituzionali** e della **Convenzione europea dei diritti dell'uomo** – su cui non intendiamo qui soffermarci, tanto evidente è la loro violazione – e con una precisa disposizione del benemerito "Statuto dei diritti del contribuente" (L. 27 luglio 2000, n. 212), così spesso dimenticato dallo stesso Legislatore: ossia il comma 4 dell'art. 7 ("La

natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti"), che le Sezioni Unite interpretano peraltro assai restrittivamente, con riferimento esclusivo e discutibile agli atti amministrativi a contenuto generale o normativo (quali regolamenti, delibere tariffarie, atti aventi natura provvedimentoale).

Se, poi, dall'empireo dei principi si scende al piano operativo, sono note due ripetute anomalie: l'autorizzazione viene quasi sempre concessa dall'Autorità giudiziaria con **motivazioni stereotipe e al ciclostile**, senza alcun tipo di approfondimento circa la sussistenza dei presupposti per la concessione e l'effettiva necessità di derogare al segreto professionale. Ed è illusorio pensare che la Commissione tributaria annulli un accertamento solo ed esclusivamente per ritenuti vizi, neppure concretamente valutabili, dell'autorizzazione in questione.

### 3. Rilevanza dei gravi indizi nella norma e nella prassi

A quest'ultimo proposito va ancora detto che la decisione delle Sezioni Unite non si sofferma particolarmente sull'aspetto della sussistenza di "gravi indizi di violazione delle norme" di cui all'art. 52 citato, e sulla conseguente **necessità di motivazione del provvedimento autorizzativo** del Procuratore della Repubblica.

Al riguardo va sottolineato che il comma 2 della disposizione citata parla dei gravi indizi relativamente all'accesso in locali diversi da quelli dell'impresa; il comma 3 aggiunge che "è in ogni caso necessaria" l'autorizzazione in questione per "l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale". Peraltro, il collegamento tra i due commi ("è in ogni caso necessaria") rende riferibile anche al secondo caso **l'esistenza dei gravi indizi**.

**Trattandosi di un requisito della fattispecie occorre, dunque, che il fondamento del provvedimento autorizzativo non sia considerato un elemento pleonastico, ossia un "quid" che si presume esistente per il solo fatto che viene richiesta la deroga al segreto professionale, ma si tratti di una necessità ricollegata a gravi indizi di violazioni fiscali; altrimenti tutti i fascicoli di tutti i clienti esistenti nello studio professionale potrebbero essere automaticamente visionati per il solo fatto che esiste l'autorizzazione.**

Quanto precede è confermato da Cass., Sez. trib., 23 aprile 2007, n. 9656, secondo la quale “il Procuratore della Repubblica è chiamato a considerare non solo l’esistenza dei gravi indizi di violazione tributaria e la fondatezza o meno del segreto professionale eccepito, ma anche, e soprattutto, se detti indizi siano **tanto gravi** da legittimare la deroga al segreto”.

Nella prassi – è noto – salvo casi particolari, accade che il provvedimento venga concesso automaticamente per il semplice fatto che è stato richiesto; che **neppure siano specificati i nominativi dei clienti** la cui documentazione si vuole esaminare; che alcuna motivazione sull’esistenza dei gravi indizi sia fornita; che quasi mai è accaduto che le Commissioni tributarie abbiano annullato un avviso di accertamento per ragioni inerenti all’insufficienza del provvedimento autorizzatorio.

**Se questa è la realtà effettiva, è da lamentare che le Sezioni unite non abbiano in alcun modo tenuto conto di essa, atteso che nessuna parola della sentenza in commento viene spesa quanto ai presupposti, al contenuto, al-**

**la motivazione del provvedimento autorizzativo; la sentenza stessa si limita a considerare il problema dell’impugnabilità esclusivamente dal punto di vista generale della competenza (negata) del giudice amministrativo alla tutela.**

Non senza contare, da ultimo, che il contribuente, il quale si affida al professionista (avvocato o dottore commercialista od esperto contabile) per la tutela dei propri segreti, non è in alcun modo garantito dalla possibile “penetrazione” degli stessi, con la certezza che, in caso di mancanza dei presupposti, nessuno organo possa sindacare la legittimità in via autonoma del provvedimento, ma solo con riguardo alla posizione fiscale di diverso soggetto (appunto il contribuente).

Le recenti, gravissime violazioni del segreto delle indagini in campo penale, quotidianamente sotto gli occhi di tutti, propendono a far ritenere che un segreto, quello professionale, così poco tutelato in sede giuridica, potrà essere **illegittimamente divulgato** anche per quanto riguarda il settore fiscale.