

Penale

Il commercialista indagato non può opporre il segreto professionale, pienamente legittimo il sequestro degli atti

Nota a Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza 3 ottobre 2024, n. 36775

di Paolo Comuzzi

14 Ottobre 2024

Appare interessante prendere in considerazione questa sentenza che chiude una vicenda relativa ad un procedimento penale connesso ad un **sequestro per reati tributari** e l'interesse al commento nasce dal fatto che la Corte di Cassazione si sofferma sul tema del **segreto professionale**, in questo caso inerente la figura e l'attività di un **Dottore Commercialista** che era indagato come **concorrente nel reato**. I giudici della Cassazione precisano che tale segreto, alla luce di quanto previsto dall'art. 200 c.p.p., può essere opposto solo dal testimone, e non anche dall'inquisito, tenuto conto che l'unico segreto opponibile da quest'ultimo (inquisito) al magistrato penale è il segreto di Stato.

Il caso portato alla attenzione dei giudici di Cassazione è di chiara fama e parte da una ordinanza del Tribunale di Torino e dal fatto che i soggetti coinvolti avrebbero *"...contribuito alla fittizia esterovestizione della dimora abituale della de cuius in Svizzera, anziché in Italia, al fine di impedire l'assoggettamento all'imposizione fiscale nazionale della rendita vitalizia percepita - fino al decesso, in base ad accordo successorio transattivo intervenuto, alla morte del marito, G.A., con la figlia M.A. - per un totale complessivo di € 8.166.669,00, così indicando, nelle dichiarazioni fiscali relative agli anni in contestazione, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, con evasione di imposta Irpef pari ad € 3.508.532,00, per il 2018, e ad € 244.266,01, per il 2019, avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, consistiti nell'avere: F.G., quale dottore commercialista e consulente fiscale della C., fornito gli strumenti, necessari al raggiungimento degli intenti criminosi della cliente e, comunque, rafforzato gli stessi, predisponendo e trasmettendo in via telematica le dichiarazioni fiscali relative alle annualità in contestazione; E.J.P., rafforzato gli intenti criminosi della de cuius, altresì confezionando atti orientati a suffragare la predetta falsa apparenza ..."*.

Per quanto ci interessa in questa sede diciamo che il provvedimento del Tribunale di Torino è stato impugnato anche dal professionista ovvero *"... da F.G., il quale, con un unico motivo di doglianza, lamenta la violazione dell'art. 5 del DLgs. n. 139 del 2005, quanto al rigetto della richiesta di opposizione del segreto professionale da parte dell'indagato, in relazione al combinato disposto degli artt. 200, comma 1, lettera d), 256 e 103 c.p.p...."*. Nello specifico il ricorrente fa notare che *"... il Pubblico Ministero avrebbe erroneamente ritenuto inopponibile, da parte del professionista sottoposto ad indagini, qualsivoglia segreto professionale sulla base di una sentenza della Corte di cassazione del 1990, omettendo tuttavia di confrontarsi, non solo con le modifiche introdotte, alla **normativa processuale del segreto, con la legge n. 48 del 2008, ma anche con due recenti pronunce della Corte di legittimità, estensive della facoltà di opporre il segreto professionale financo al professionista indagato**, oltre che con la [sentenza n. 40 del 2012 della Corte costituzionale](#), applicativa della garanzia del segreto ex art. 41 della legge n. 124 del 2007 anche alla figura dell'imputato ..."*.

Partendo da questo presupposto giuridico il ricorrente afferma in modo netto che *"... si sarebbe erroneamente omissso di attivare la procedura di garanzia prevista dall'art. 256 c.p.p., che avrebbe dovuto comportare tra le parti un confronto sulla tipologia dei documenti e sulla valenza per i medesimi del segreto professionale, non potendosi ritenere legittima un'ispezione volta a rinvenire, all'interno di uno studio professionale, atti indeterminati. Trattasi, del resto, sia di un soggetto rientrante nella previsione di cui all'art. 200, comma 1, lettera d), c.p.p. - vincolato cioè dall'obbligo del segreto professionale rispetto alle pratiche e agli incarichi da lui evasi, nonché ai documenti regolarmente custoditi - che di documentazione tutta riconducibile al rapporto fiduciario e professionale intrattenuto dal ricorrente con la C.M., ivi compresa la difesa, assunta a favore della donna, relativamente al contenzioso tributario avverso l'Agenzia delle Entrate, conclusosi nel luglio 2020 ..."*.

Il ricorrente poi asserisce che *"... oltre ad avere violato le garanzie legate al segreto non prevedendo l'ordine di esibizione, l'autorità giudiziaria avrebbe altresì mancato di rispettare la procedura ex art. 256 c.p.p. nella fase di esecuzione del sequestro, allorché, una volta opposto il segreto professionale, avrebbe omissso di sottoporre il vaglio di quanto reperito*

al necessario contraddittorio tra le parti, così precludendo qualsivoglia accordo sul punto, oltre che l'eventuale esperimento della procedura di opposizione attivabile ai sensi dell'art. 263 c.p.p. ...".

Infine, sempre il ricorrente, evidenzia che " ... a favore della prospettazione difensiva, ... deporrebbe peraltro l'ulteriore garanzia prevista dall'art. 103, comma 2, c.p.p., che prevede l'espresso divieto di sequestrare atti di causa - salvo che costituiscano corpo del reato - quali, nel caso di specie, i due fascicoli intitolati "C. contenzioso tributario", rispetto ai quali il ricorrente avrebbe rivestito la qualifica di vero e proprio difensore ...".

La Corte di Cassazione prende in esame questo specifico punto (il tema del segreto professionale e della sua opposizione) e quindi formula le considerazioni che andiamo a prospettare nel seguito e che portano alla conclusione chiarissima che "...Il ricorso di F.G. è, invece, infondato ...".

Sul punto del **segreto professionale** i giudici della Cassazione indicano che "... il Tribunale di Torino si è diligentemente uniformato ai **criteri ermeneutici sanciti dalla giurisprudenza di legittimità in materia di segreto professionale**, la quale ha reiteratamente chiarito la **piena legittimità del sequestro eseguito presso lo studio del libero professionista**, giacché **il segreto professionale può essere opposto solo dal testimone, e non anche dall'inquisito**, tenuto conto che l'unico segreto opponibile da quest'ultimo al magistrato penale è quello di Stato ([Sez. 6, n. 10281 del 19.2.2019](#); [Sez. 3, n. 3288 del 10.7.1990, Rv. 185191](#)) ...".

Questo principio, afferma in dettaglio la Cassazione, si trae guardando al fatto che "... è la stessa normativa processuale sul punto a restituire numerosi argomenti a favore della **inopponibilità del segreto professionale da parte del professionista indagato/imputato**. L'evocato art. 200 c.p.p., infatti, statuendo che «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» tra gli altri «gli esercenti altri uffici o professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale» - e, dunque, per la parte che qui interessa, anche i dottori commercialisti ex art. 5 del DLgs. n. 139 del 2005 ([Sez. 2, n. 46588 del 23.5.2017](#)) - collega espressamente **la disciplina del segreto alla testimonianza, delimitandone con sufficiente precisione l'ambito soggettivo di operatività**, da ritenersi peraltro **tassativo**, trattandosi di norme derogatorie rispetto all'ordinario regime giuridico della testimonianza...".

A questa prima considerazione il collegio aggiunge che nessun argomento in favore del ricorrente "... si può trarre, a ben vedere, dall'art. 256 c.p.p.; norma che - prevedendo per i titolari dell'eventuale segreto professionale e del segreto d'ufficio **l'obbligo di adempiere alla richiesta dell'autorità giudiziaria di consegnare gli atti e i documenti**, nonché i dati, le informazioni e i programmi informatici e ed ogni altra cosa di cui abbiano la disponibilità per ragioni di ufficio, ministero, incarico o professione, salvo che oppongano per iscritto il segreto di Stato, il segreto professionale ovvero quello d'ufficio - lungi dal limitarsi a compiere un mero richiamo ricognitivo all'articolo summenzionato, rappresenta lo statuto normativo del segreto professionale e degli ambiti di sua applicabilità, **disciplinando specificamente i rapporti intercorrenti tra il dovere di esibizione ed il segreto**. Del resto, l'impossibilità di ammettere l'opponibilità del segreto professionale da parte dell'imputato/indagato si fonda sulla considerazione che, nell'ipotesi di richiesta di esibizione di documenti ex art. 256 c.p.p., il riconoscimento del segreto in capo a tale soggetto gli attribuirebbe una facoltà di cui altrimenti sarebbe privo, altresì preclusa dal divieto di estensione analogica in una materia improntata al rigoroso rispetto del principio di legalità ...".

Questa ulteriore considerazione viene fatta in quanto "... diversamente opinando, il segreto professionale si presterebbe ad essere uno strumento di elusione dei controlli ([SS.UU. civ., n. 11082 del 7.5.2010](#)). A ciò si aggiunga che la disciplina processuale dell'ordine di esibizione ex art. 256 c.p.p. presuppone un **simmetrico dovere di collaborazione del destinatario terzo**, prevedendo altresì che, in caso di **opposizione tempestiva**, il Pubblico Ministero debba compulsare la procedura di accertamento prevista dal secondo comma della citata norma, potendo comunque **sequestrare il documento richiesto** laddove ritenga infondata l'opposizione, così **prescindendo dal dissenso del professionista ed esponendosi al solo sindacato di legittimità sui giudizio di infondatezza**, nonché sul presupposto, ivi espressamente tipizzato, della necessità insurrogabile dell'atto, non solo a fini probatori, ma addirittura a fini processuali ed operativi ...".

Andando ancora avanti nel ragionamento e nell'esame delle norme il supremo collegio formula la considerazione secondo cui "... contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, peraltro, nessun argomento a favore di un'eventuale estensione della opponibilità del segreto professionale agli indagati/imputati potrebbe ricavarsi dalle due recenti sentenze delle Suprema Corte di cassazione richiamate dalla prospettazione difensiva. Da un lato, infatti, la sentenza [Sez. 2, n. 51446 del 18.10.2017](#), chiarisce espressamente **l'idoneità della formale opposizione del segreto professionale**, ove sollevata in ragione della correlazione della disponibilità dei beni sequestrati o estratti in copia con un mandato professionale in precedenza conferito, **ad impedire all'autorità giudiziaria di procedere al sequestro del bene richiesto in consegna, salvi gli accertamenti previsti dall'art. 256, comma 2, c.p.p.** Dall'altro, la pronuncia [n. 14082 del 14.11.2018](#), dep. 2019, riconosce

- per la parte che qui interessa - **la tipicità della figura del dottore commercialista rispetto alle categorie professionali alle quali la legge attribuisce la facoltà di astenersi dal deporre** determinata dal segreto professionale. Ma in nessuna delle due citate decisioni emergere un'argomentazione utile all'estensione delle garanzie connesse alla disciplina del segreto professionale al professionista inquisito ...".

Secondo i giudici di Cassazione "... parimenti deve argomentarsi con riferimento alla richiamata sentenza della [Corte costituzionale n. 40 del 2012](#), anch'essa inconferente nel caso di specie. Essa fa effettivo riferimento alla possibilità per gli imputati di opporre il segreto di Stato allorché afferma che «Il nuovo art. 41 della legge 124 del 2007 muta i termini del bilanciamento. **L'imputato viene ad essere, infatti, per un verso, incluso tra i titolari del potere-dovere di opporre il segreto di Stato ma, al tempo stesso, sottratto** - ove tenga la condotta conforme all'esigenza di protezione della sicurezza nazionale - al rischio di una indebita affermazione di responsabilità penale. Lo Stato - mirando alla "autoconservazione" - richiede, cioè, anche alla persona sottoposta a processo il silenzio sulla notizia coperta da segreto, esigendo dalla giurisdizione un possibile esito processuale scevro da connotati negativi nei confronti del giudicabile, fermo restando il vaglio di essenzialità rimesso all'autorità giudiziaria». Ma tale affermazione risulta circoscritta alla speciale disciplina del segreto di Stato, come tale, non estensibile al segreto professionale ...".

Infine, ulteriore considerazione, gli ermellini indicano che nessuna "... garanzia a favore della posizione dell'odierno ricorrente potrebbe trarsi **dall'art. 103 c.p.p.** Fermo restando che la perquisizione con conseguente sequestro **non può trovare ostacoli di sorta ove si indaghi proprio su ipotesi specifiche di reato a carico di un professionista diverso dal difensore penale** - la cui peculiare tutela è accessoria ad una protezione qualificata della libertà personale degli assistiti - rileva infatti il Collegio come, anche **laddove si intenda riconoscere l'applicabilità della norma al commercialista**, nella qualità di difensore nel contenzioso tributario, le richiamate **guarentigie non possano trovare applicazione** nel caso di specie, essendo **lo stesso interessato nelle indagini** non già nella qualità di difensore di altri cittadini indagati, bensì in quella di cittadino indagato egli stesso, come tale non meritevole di privilegiata posizione difensionale. Le garanzie previste dall'art. 103 c.p.p., infatti, **non introducono un principio immunitario di chiunque eserciti la professione legale - od espleti, quantomeno, attività difensiva** - risultando dunque applicabili soltanto allorché debbano essere tutelate la funzione difensiva o l'oggetto della difesa ([Sez. 5, n. 35269 del 24.4.2013](#); [Sez. 2, n. 32909 del 16.5.2012, Rv. 253263](#)); tanto che, in tema di sequestro da eseguirsi nell'ufficio di un difensore, qualora il mezzo di ricerca della prova venga disposto nell'ambito di un procedimento relativo ad un reato attribuito al difensore medesimo, non è necessario l'avviso al Consiglio dell'ordine forense di cui al terzo comma dell'art. 103 c.p.p.; e ciò, in quanto non viene in rilievo la tutela della funzione difensiva e dell'oggetto della difesa, cui è finalizzata la disposizione in esame ([Sez. 2, n. 44892 del 25.10.2022, Rv. 283822](#)) ...".

In ragione di quanto detto la Cassazione conclude che "... non risulta dunque in alcun modo configurabile la nullità prospettata, ai sensi degli artt. 178 e 185 c.p.p., dal ricorrente, avendo l'ordinanza impugnata fatto buon governo dei principi esegetici consolidatisi in materia di segreto professionale e dovendosi, dunque, ritenere legittimo il sequestro della documentazione necessaria all'accertamento del reato oggetto della provvisoria incolpazione. In conclusione, la protezione del segreto professionale, riferita a quanto conosciuto in ragione dell'attività professionale, svolta da chi sia legittimato a compiere atti propri di tale professione, assume esclusivamente carattere oggettivo, essendo destinata a tutelare le attività inerenti alla difesa, e non anche l'interesse soggettivo del professionista (*Corte cost.*, n. 87 del 1997) ...".

Il rapporto tra segreto professionale e indagine penale è sempre molto delicato considerato che parliamo di un professionista (e non dimentichiamo che il prete, il medico, l'Avvocato ma anche il Dottore Commercialista possono essere a conoscenza di fatti che hanno uno strettissimo carattere privato) e che questo è soggetto ad indagine e non colpevole di qualche reato.

In estrema sintesi non possiamo negare che esiste la necessità di un bilanciamento e che forse questo è difficile da trovare ma vorremmo augurarci che Parlamento, governo e magari gli ordini professionali in modo unitario possano formare un tavolo per favorire una discussione molto approfondita (ma non eterna) e quindi portare alla attenzione delle Camere una proposta che sarebbe anche di completamento della riforma fiscale in atto.

