



**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**MINISTERO DELLA GIUSTIZIA**

*Il Presidente*

EdN/COO/gdia

Roma, 19 gennaio 2023

Spett.le  
Consiglio dell'Ordine  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di  
MILANO

*Inviato a mezzo e-mail*

*Oggetto: PO 203/2022 – Segreto professionale*

Con il Vostro quesito è stato richiesto se un iscritto, il quale ha ricevuto dall'Agenzia delle Entrate un questionario ex art. 51. d.P.R. n. 633/1972 richiedente l'esibizione della documentazione inerente l'esecuzione della prestazione professionale resa nei confronti di un cliente, possa, in assenza di autorizzazione del cliente stesso, dar seguito alla richiesta dell'Agenzia delle Entrate, senza incorrere nelle sanzioni deontologiche, civili e penali conseguenti alla violazione del segreto professionale.

In via preliminare si segnala che il Consiglio Nazionale risponde, di regola, a quesiti proposti dai Consigli degli Ordini purché formulati in forma generale ed astratta, in modo da non interferire con l'esercizio della funzione disciplinare. Vertendosi nel caso di specie in un quesito soggettivo e attinente ad una fattispecie ben determinata e riferibile ad un iscritto, la quale tra l'altro coinvolge fatti e circostanze la cui valutazione potrà essere oggetto di esame da parte dall'autorità giudiziaria, con la presente si formuleranno delle osservazioni di carattere generale in merito ad alcuni aspetti attinenti al segreto professionale degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Nell'ordinamento professionale l'obbligo del segreto professionale è previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 139/2005 il quale dispone che "Gli iscritti nell'Albo hanno l'obbligo del segreto professionale. Nei loro confronti si applicano gli articoli 199 e 200 del Codice di procedura penale e l'articolo 249 del Codice di procedura civile, salvo per quanto concerne le attività di revisione e certificazione obbligatorie di contabilità e di bilanci, nonché quelle relative alle funzioni di sindaco o revisore di società od enti". Il segreto professionale attiene ai fatti, informazioni e circostanze che l'iscritto apprende in ragione dell'espletamento del mandato professionale e le stesse devono pertanto mantenersi riservate e confidenziali. All'iscritto, proprio in ragione di tale prerogativa, è riconosciuto il diritto di astenersi dal rendere testimonianza nell'ambito del processo penale <sup>(1)</sup> e civile <sup>(2)</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 200 c.p.p. – Segreto professionale

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: [...] 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.

<sup>2</sup> Art. 249 c.p.c. – Facoltà di astensione

Si applicano all'audizione dei testimoni le disposizioni degli articoli 200, 201 e 202 del codice di procedura penale relative alla facoltà di astensione dei testimoni.

L'obbligo del segreto professionale trova il suo completamento nell'art. 10 del Codice deontologico, il quale prevede che "1. Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge. 2. Le informazioni acquisite nell'esercizio della professione non possono essere utilizzate per ottenere alcun vantaggio personale del professionista o di terzi. 3. Il professionista vigilerà affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi tirocinanti, dipendenti e collaboratori".

Infine, l'obbligo di mantenere il segreto professionale si ricava anche dall'art. 622 c.p., il quale punisce la condotta di chi, avendo notizia, per ragione della propria professione, di un segreto, lo rivela senza giusta causa.

Di conseguenza, l'iscritto che viola il segreto professionale, divulgando a terzi le notizie che gli siano state confidate da un proprio cliente, potrebbe essere chiamato a rispondere in sede disciplinare, civile e penale.

Le norme indicate individuano quindi da un lato il dovere per l'iscritto di mantenere riservate le informazioni apprese in ragione dell'espletamento del mandato e dall'altro lato il diritto a non comunicarle e/o riferirle a terzi.

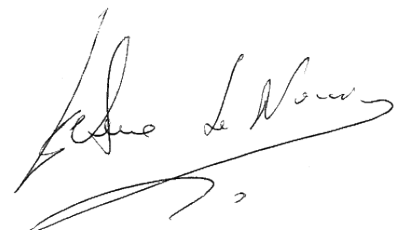
Nell'ordinamento il diritto a non divulgare le informazioni apprese in ragione dell'espletamento del mandato non solo può esercitarsi nell'ambito delle testimonianze civili e penali, come sopra evidenziato, ma anche in sede di accessi, ispezioni e verifiche disposte dagli Uffici facenti parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, all'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1973 è previsto che il professionista che subisce l'accesso possa eccepire il segreto professionale relativamente a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, all'esame di documenti e alla richiesta di notizie. In tal caso la norma prevede che tali attività possano essere eseguite solo a seguito dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria.

Non essendo prevista una norma che individui quali siano i documenti o le informazioni per le quali il professionista possa opporre fondatamente il segreto professionale, si ritiene che, come rilevato da autorevole dottrina<sup>(3)</sup>, siano esclusi dal dovere di segretezza i fatti notori, ovvero le notizie che risultano essere conosciute da un elevato numero di persone o siano state in ogni caso divulgate dalla stessa parte assistita. La Guardia di Finanza, con la circolare n. 1/2008, ha ad esempio ritenuto che "il segreto professionale possa essere fondatamente opposto soltanto per quei documenti che rivestono un interesse diverso da quelli economici e fiscali del professionista o del suo cliente e, pertanto, quando i documenti non presentano alcuna utilità ai fini fiscali; non pare quindi che possa essere eccepito il segreto professionale per le scritture ufficiali né per i fascicoli dei clienti, limitatamente però, per quanto attiene a questi ultimi, all'acquisizione dei documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi fra professionista e cliente".

In conclusione, fermo restando che sarà compito dell'iscritto valutare per quali tra i documenti richiesti può opporre il segreto professionale, in sede di risposta al questionario l'eventuale esibizione di documentazione nota, conoscibile o già divulgata nonché documentazione che rivesta un interesse prettamente economico e fiscale del cliente, può costituire scriminante dal punto di vista sia disciplinare sia penale, anche in assenza di autorizzazione della parte assistita.

Cordiali saluti

Elbano de Nuccio



---

<sup>3</sup> F. MANTOVANI, Diritto penale, Parte speciale, I, Delitti contro la persona, Padova, 1995, 484-586.