

1/2017

Rivista

Trimestrale di

Diritto

Tributario

Tax Law Quarterly

Comitato di direzione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra
Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini
Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini
Salvatore Muleo, Franco Paparella
Livia Salvini, Loris Tosi



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

INDICE-SOMMARIO

	<i>pag.</i>
<i>Gli Autori e i Revisori</i>	11
<i>Ricordo del Prof. Victor Uckmar</i>	13
 Dottrina	
M. Basilavecchia , <i>De jure condendo: rapporti tra filtro amministrativo e processo tributario (Future perspectives concerning the relationships between the administrative filter and tax litigation)</i>	19
M. Cirulli , <i>Rimedi contro l'esecuzione esattoriale ingiusta (Remedies against unfair tax collection)</i>	27
G. Girelli , <i>L'enunciazione della liberalità indiretta nell'atto di compravendita di immobili o aziende (The indication of the indirect donation in the purchase deed of real properties and businesses)</i>	77
A. Pace , <i>I profili fiscali della famiglia transnazionale nella giurisprudenza adeguatrice della Corte di Giustizia UE (Tax aspects of the cross-border family in the case law of the Court of Justice of the European Union)</i>	93
J.A. Rozas , <i>La contraddittoria evoluzione del diritto tributario spagnolo nell'ottica del giusto processo (The contradictory evolution of Spanish tax law from the perspective of fair trial)</i>	117
A.M.A. Tropea , <i>Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria (The limitation to the right of access to tax administrative documents)</i>	141

pag.

- A. Turchi**, L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali (*The tax action of impugnation between traditional models and recent jurisprudential interpretations*) 169

Giurisprudenza

- Cass, sez. III pen., 30 ottobre 2015, n. 43809 – Pres. Teresi, Rel. Aceto, con nota di **R. Cordeiro Guerra-S. Dorigo**, Residenza fiscale delle società ed esterovestizione: note a margine della sentenza *Dolce & Gabbana* della Cassazione penale (*Tax residence of companies and (fictitious) relocation abroad: some remarks on the Dolce & Gabbana decision issued by the Italian Supreme Court*) 197
- Cass., sez. Trib., 24 novembre 2016-16 dicembre 2016, n. 26050 – Pres. Chindemi, Est. Stalla, con nota di **A. Fedele**, Ha ancora un senso il “coacervo” delle donazioni? La difficile conciliazione di dati testuali ed esigenze sistematiche (*Is there still a reason for the cumulus between donatum and relictum? The difficult conciliation between the written rules and systematic needs*) 231
- Cass., sez. trib., 24 febbraio 2016, n. 3586 – Pres. Bielli, Rel. Olivieri, con nota di **C. Scaglione**, Reverse charge nelle operazioni intracomunitarie: IVA detraibile in caso di violazioni formali (*Reverse charge in intra-Community transactions: deductible VAT in case of formal infringements*) 239

GLI AUTORI E I REVISORI

Massimo Basilavecchia

Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Teramo

Massimo Cirulli

Professore a contratto di Diritto dell'esecuzione civile, Università telematica "Pegaso"

Roberto Cordeiro Guerra

Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Firenze

Stefano Dorigo

Ricercatore di Diritto tributario, Università di Firenze

Andrea Fedele

Professore emerito di Diritto tributario, Università di Roma La Sapienza

Giovanni Girelli

Professore associato di Diritto tributario, Università di Roma Tre

Annalisa Pace

Professore aggregato di Diritto tributario, Università di Teramo

José A. Rozas

Professore di Diritto finanziario e tributario, Università di Barcellona

Carla Scaglione

Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università di Chieti-Pescara

Alessandro M. A. Tropea

Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università di Milano Bicocca

Alessandro Turchi

Professore associato di Diritto tributario, Università di Modena e Reggio Emilia

*La revisione dei contributi pubblicati è stata effettuata da: **Giacinto Della Cananea** (Professore ordinario di Diritto amministrativo, Università di Roma Tor Vergata); **Stefano Fiorentino** (Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Sa-*

lerno); **Alberto Maria Gaffuri** (*Professore associato di Diritto tributario, Università di Milano Bicocca*); **Giuseppe Melis** (*Professore ordinario di Diritto tributario, Università Luiss di Roma*); **Claudio Sacchetto** (*già Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Torino*); **Salvatore Sammartino** (*già Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Palermo*); **Giuliano Tabet** (*già Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Roma La Sapienza*); **Francesco Tesauro** (*già Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Milano Bicocca*).

Alessandro M. A. Tropea

IL LIMITE AL DIRITTO DI ACCESSO AGLI ATTI
AVENTI NATURA TRIBUTARIA

*THE LIMITATION TO THE RIGHT OF ACCESS TO TAX
ADMINISTRATIVE DOCUMENTS*

Abstract

La trasparenza dell'attività amministrativa è un canone generale dell'azione della Pubblica Amministrazione. La principale applicazione di questo principio consente di disporre delle informazioni relative all'agire pubblico, anche mediante l'accesso ai documenti amministrativi. Tuttavia, l'ordinamento dell'Unione Europea e quello degli Stati membri disciplinano, seppur diversamente, il limite all'ostensione dei documenti aventi natura tributaria, con lo scopo di tutelare il preminente interesse fiscale.

Parole chiave: interesse fiscale, trasparenza amministrativa, attività istruttoria, documenti amministrativi, diritto di accesso

Administrative transparency is a general objective of Public Administration. The main practical implementation of this principle allows the availability of information linked to public activities, also through the access to administrative documents.

However, the European Union and the legal systems of Member States limit, although differently, the access to documents having a tax nature, with the aim of protecting the paramount tax interest.

Keywords: *tax interest, administrative transparency, preliminary investigations, administrative documents, right of access*

SOMMARIO:

1. Il diritto di accesso e le sue eccezioni nell'ordinamento dell'Unione Europea. – 2. L'accesso agli atti nell'ordinamento italiano: diritto ed eccezioni. – 3. Il limite all'accesso dei documenti tributari come tutela dell'interesse fiscale. – 4. Spunti giurisprudenziali in materia di accesso agli atti tributari – 5. Conclusioni.

1. Il diritto di accesso e le sue eccezioni nell'ordinamento dell'Unione Europea

Nella formulazione originaria del diritto dell'Unione Europea, non era riconosciuto ai cittadini degli Stati membri un diritto di accesso agli atti delle istituzioni, quali il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione¹.

Ciò era giustificato dal fatto che il Trattato di Roma² non attribuiva alle istituzioni comunitarie alcun potere di incidere direttamente sulla situazione giuridica dei cittadini, nemmeno era prevista la preminenza del diritto comunitario sul diritto interno³.

Per di più, la Comunità non era dotata di un apparato amministrativo e, di conseguenza, non era avvertita l'esigenza di riconoscere ai consociati il diritto di accedere ai documenti interni delle istituzioni⁴.

Dunque, in sede comunitaria, diversamente che nei singoli ordinamenti degli Stati membri, la segretezza era ancora la regola e l'accesso l'eccezione.

Dopo un lungo e travagliato iter legislativo, il Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009⁵, ha rappresentato il traguardo di un percorso

¹ Per una compiuta analisi del diritto di accesso agli atti amministrativi nel diritto dell'Unione Europea, senza pretesa di esaustività, v. GALETTA, *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, Torino, 2014, p. 9; DONATI, *L'accesso ai documenti nel diritto dell'Unione*, in COLAPIETRO (a cura di), *Il diritto di accesso e la Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi a vent'anni dalla legge n. 241 del 1990*, Napoli, 2012, p. 123; GALETTA, *L'accesso ai documenti amministrativi*, in AA.VV., *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Bologna, 2012, p. 264; CHITTI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, p. 447; ID., *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2006, p. 280; BIGNAMI, *Tre generazioni di diritti di partecipazione nei procedimenti amministrativi europei*, in CASSESE-BIGNAMI (a cura di), *Il procedimento amministrativo europeo*, Milano, 2004, p. 98; SANDULLI, *L'accesso ai documenti nell'ordinamento comunitario*, in *Giorn. dir. amm.*, 1996, p. 448.

² Il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE) e il Trattato della Comunità economica dell'energia atomica sono stati entrambi firmati a Roma il 25 marzo 1957. I "Trattati di Roma" sono entrati in vigore il 1° gennaio 1958.

³ Sono state le sentenze della Corte di Giustizia *Costa c. Enel*, 15 luglio 1964, C-6/64, e *Simmenthal*, 9 marzo 1978, C-106/77, ad individuare il fondamento teorico della preminenza delle norme comunitarie sul diritto interno dei singoli Stati membri. Le regole comunitarie «si impongono per forza propria, non potendo incontrare ostacolo nelle norme interne, qualunque sia il loro rango».

⁴ GALETTA, *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, cit., p. 13.

⁵ Il Trattato di Lisbona è stato formulato a seguito del fallimento dell'introduzione della c.d. Costituzione europea. Essa fu firmata dagli Stati membri il 29 ottobre 2004, con la sottoscrizione del Trattato di Roma. La sua entrata in vigore era subordinata alla ratifica parlamentare o elettorale da parte di tutti gli Stati membri, ma il negativo esito referendario di Francia e Paesi Bassi bloccarono il processo di approvazione. Con il Trattato di Lisbona, noto anche come il Trattato di Riforma, sono stati recepiti gran parte dei punti stabiliti dalla Costituzione europea.

normativo volto a valorizzare il diritto di accesso agli atti in Europa. L'art. 15 del TFUE prevede infatti che gli organi (politici) e gli organismi (amministrativi) dell'Unione devono operare nel modo più trasparente possibile, garantendo ai cittadini degli Stati membri il diritto di accesso a tutti i documenti delle istituzioni, diritto i cui limiti devono essere stabiliti mediante regolamenti del Parlamento e del Consiglio europeo.

Anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, recepita dal Trattato di Lisbona, ha dedicato un'apposita disposizione al diritto di accesso⁶, riconoscendogli natura di principio fondamentale dell'ordinamento dell'Unione Europea⁷. Secondo l'art. 42 della Carta, l'istanza di accesso da parte del privato non deve essere subordinata alla prova di un interesse (concreto ed attuale), in quanto la richiesta non è sempre preordinata alla tutela di una propria posizione giuridica soggettiva, ma risponde al principio generale di trasparenza⁸, quale strumento di controllo democratico dell'operato delle istituzioni europee⁹.

Il diritto di accesso è attualmente disciplinato dal Reg. CE n. 1049/2001, adottato dal Parlamento e dal Consiglio d'Europa il 30 maggio 2001.

L'art. 4 indica i casi che legittimano le istituzioni, una volta interrogate dai cittadini (residenti e non residenti UE), ad opporre il diniego all'esibizione dei documenti. Le eccezioni sono fondate sul c.d. "test di pericolosità", secondo il quale l'accessibilità ad un atto è concessa se non rischia di ledere interessi specifici preminenti, quali, fra gli altri, l'interesse alla stabilità della politica finanziaria, monetaria ed economica dell'Unione Europea¹⁰.

⁶ Il 7 dicembre 2000 è stata solennemente proclamata la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, nota come Carta di Nizza, originariamente destinata ad essere inserita nella seconda parte della Costituzione europea. Sul punto, v. AZZENA, *Le forme di rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in DE SIERVO (a cura di), *La difficile Costituzione europea*, Bologna, 2001, p. 249.

⁷ In materia di diritto ad una buona amministrazione, come principio sancito dalla CEDU, v. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione fra diritto UE e diritto nazionale e le novità dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in CIVITARESE MATTEUCCI-GUARRIELLO-PUOTI (a cura di), *Diritti fondamentali e politiche dell'Unione europea dopo Lisbona*, Rimini, 2013, p. 71 ss.

⁸ Con riferimento alla prima giurisprudenza sul punto, v. Trib. I grado, 18 dicembre 1992, cause riunite T-10/92, T-11/92, T-12/92 e T-15/92, *Ciminteries CBR SA e altri c. Commissione*.

⁹ PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, p. 193.

¹⁰ L'art. 4, Reg. CE n. 1049/2001 indica, come interessi preminenti dell'Unione Europea, anche l'interesse pubblico alla sicurezza, alla difesa e alle questioni di carattere militare, oltre che l'interesse alla segretezza in materia di relazioni internazionali.

Limitatamente alla materia tributaria, l'ordinamento europeo non ha previsto, in maniera esplicita, alcuna eccezione alla esibizione degli atti amministrativi tributari. Marginalmente, l'art. 4, par. 2, del Reg. CE n. 1049/2001 ha disposto che le istituzioni, a meno che non vi sia un interesse pubblico prevalente alla divulgazione, possono impedire l'esibizione dei documenti contenenti informazioni sugli «obiettivi delle attività ispettive, di indagine e di revisione contabile», poste in essere dagli organismi europei. Tra questi vi rientrano gli atti relativi alle ispezioni e alle indagini volte a tutelare l'interesse finanziario dell'Unione¹¹.

Il limite del diritto di accesso, così inteso, verte sostanzialmente sui documenti di indagine fiscale svolte dagli organismi europei, funzionali a contrastare l'evasione di risorse dell'Unione Europea.

Come noto, anche se le istituzioni europee non sono state mai preordinate a salvaguardare (direttamente) la "ragion fiscale"¹² dell'Unione¹³, tuttavia, nel corso del tempo, l'ordinamento si è dotato di una serie di organismi preordinati a tutelare il proprio interesse finanziario¹⁴.

¹¹ Per una ricostruzione sistematica della giurisprudenza europea in tema di interessi tributari dell'Unione Europea e quelli di tutela dei contribuenti, da ultimo, v. ENRICO TRAVERSA-EDOARDO TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, p. 465.

¹² In generale, il diritto tributario dell'Unione Europea ha sempre avuto ad oggetto, da una parte, la produzione di norme volte ad armonizzare il sistema tributario dei singoli Stati membri; dall'altra, la produzione di norme volte a salvaguardare le "risorse proprie" dell'Unione. Con riferimento a queste ultime, occorre precisare che la tutela dell'interesse fiscale della comunità, inteso come attenzione alla sollecita riscossione delle risorse, è un compito riservato agli Stati membri, i quali, ai sensi degli artt. 197 e 325 del TFUE, devono prevedere misure idonee, anche coordinate tra loro, volte a contrastare le frodi che ledono l'interesse finanziario dell'Unione. La locuzione "ragion fiscale" è stata utilizzata da Gian Antonio Micheli per identificare l'interesse fiscale, inteso come la pronta e sollecita riscossione delle risorse finanziarie necessarie per il regolare funzionamento dell'apparato pubblico, v. MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, I, p. 1350. Sul punto v., inoltre, DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, p. 82.

¹³ Il quadro legislativo che presiede e tutela l'interesse finanziario dell'Unione Europea è composto da due livelli di garanzie. Da una parte, la cooperazione internazionale obbliga gli Stati membri ad una intensa collaborazione amministrativa affinché vi sia, in tutta l'Unione, una corretta applicazione delle norme tributarie e una pari intensità della lotta all'evasione fiscale. Tale cooperazione, da ultimo disciplinata per mezzo della Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16, è incentrata principalmente sullo scambio di informazioni sensibili tra le amministrazioni, permettendo ad una autorità fiscale di perseguire la legalità tributaria anche presso altri ordinamenti.

¹⁴ Quando si fa riferimento agli organismi preordinati a tutelare l'interesse finanziario dell'Unione Europea, occorre distinguere quelli dotati (effettivamente) di un potere autoritativo e

Ad esempio, l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF)¹⁵ è l'unico degli organismi centralizzati europei attualmente impegnati nella lotta agli illeciti di rilevanza transnazionale, con particolare riferimento alla tutela delle risorse proprie dell'Unione, derivanti principalmente dai dazi doganali, dall'IVA e dalle accise¹⁶.

Per cui, dall'azione amministrativa di indagine posta in essere dall'OLAF o da un altro organismo di cooperazione europea, sovente i cittadini chiedono di accedere agli atti relativi alle indagini condotte.

Ebbene, è proprio nella fase di accesso agli atti di indagine fiscale che intervengono le limitazioni al principio di trasparenza previste dall'art. 4 del Reg. CE n. 1049/2001.

Sul punto è interessante valutare la posizione assunta dalla Corte di Giustizia UE.

Da un primo filone giurisprudenziale è possibile rinvenire che l'organo amministrativo, interrogato dal contribuente, può opporre il diniego all'accesso tutte le volte in cui l'esibizione dei documenti del procedimento di indagine fiscale, anche se concluso in sede comunitaria, rischia di pregiudicare la successiva indagine che le autorità dei singoli Stati membri dovranno condurre.

che godono di autonomia propria, quali l'OLAF, da quelli istituiti per effetto di una aggregazione delle varie amministrazioni statali, quali, ad esempio, l'Eurofisc. Quest'ultimo, istituito per effetto del Reg. UE n. 904/2010, può essere definito un programma comune di contrasto alle frodi IVA mediante l'aggregazione dei poteri di controllo appartenenti alle singole amministrazioni finanziarie degli Stati membri, ma non è un vero organo amministrativo dell'Unione.

¹⁵ L'OLAF è stato istituito dalla Commissione europea con decisione 28 aprile 1999, n. 352, cui hanno fatto seguito il Reg. CE n. 1073/1999. Il Reg. UE 11 settembre 2013, n. 883, ha abrogato i precedenti regolamenti, razionalizzando l'intera disciplina. L'istituzione dell'OLAF risponde all'esigenza di rendere più efficaci la tutela degli interessi finanziari comunitari e l'attività di contrasto alle frodi, in considerazione della natura di bene comune delle risorse finanziarie dell'Unione e della dimensione spesso transnazionale delle aggressioni che le stesse subiscono. Il legislatore europeo ha deciso, dunque, di costituire un servizio investigativo sovranazionale con il compito di affiancare e rafforzare i sistemi anti-frode degli Stati membri, ai quali spetta in via prioritaria, per espressa disposizione dei trattati, il compito di provvedere alla protezione degli interessi finanziari comunitari.

¹⁶ Precisamente, le risorse proprie dell'Unione Europea possono essere classificate in tre macro aree. In primo luogo, vi sono le c.d. "risorse proprie tradizionali", istituite dal Consiglio con decisione del 21 aprile 1970. Esse sono rappresentate dai dazi doganali, dai dazi agricoli nonché dai contributi del settore dello zucchero. La seconda categoria di risorse deriva dall'IVA. Una percentuale del gettito IVA degli Stati membri è trasferita all'Unione. Infine, vi è la c.d. risorsa propria basata sul "reddito nazionale lordo" (RNL). Questa risorsa consiste in un prelievo sul reddito prodotto dagli Stati membri mediante l'applicazione di una aliquota stabilita annualmente in sede di programmazione della politica finanziaria dell'Unione Europea.

Infatti, l'esibizione anticipata di tali documenti, cioè prima che l'autorità nazionale dia seguito all'indagine già condotta in sede europea, potrebbe pregiudicare la possibilità di contrastare, in concreto, il comportamento illegittimo del contribuente; il quale, se dovesse prendere conoscenza degli atti di indagine che lo riguardano, potrebbe porre in essere specifici comportamenti indirizzati a depistare l'attività di accertamento finale¹⁷.

In questo caso la giurisprudenza fa riferimento ad un diritto di accesso "diferito", non ad un vero e proprio diniego: l'accesso ai documenti di indagine potrà infatti essere autorizzato solo dopo che l'atto di accertamento, emesso dalle autorità nazionali, sarà stato opposto (notificato) al contribuente, atteso che, dopo questa fase procedimentale, non residuerà alcun pericolo di "perdita di efficacia" dell'azione di indagine già svolta in sede europea.

Sotto un altro profilo, la giurisprudenza comunitaria ha chiarito che è possibile limitare l'accesso anche quando il procedimento di indagine fiscale si è concluso con l'emissione (notifica) del provvedimento amministrativo finale da parte dell'autorità nazionale nei confronti del contribuente¹⁸.

Ciò perché la divulgazione di documenti potrebbe rendere pubblici metodi di verifica o tecnologie di investigazione utilizzati in sede europea, tali da compromettere l'efficacia dei futuri accertamenti.

Questa ultima circostanza impone alle istituzioni europee interrogate di agire con segretezza, contrapponendo ai soggetti richiedenti il c.d. diniego permanente all'accesso agli atti di indagine fiscale.

Dunque, la *ratio* sottesa all'applicazione del diniego permanente o del differimento temporaneo del diritto di accesso sarebbe collegata alla necessità di tutelare la stabilità finanziaria dell'Unione.

¹⁷ V. CGUE, 14 novembre 2013, *LPN c. Commissione*, causa C-514/11 e C-605/11; CGUE, 21 luglio 2011, *My Travel c. Commissione*, causa C-506/08; Trib. I grado, 21 maggio 2014, *Lian Catinis c. Commissione*, causa T-447/11; Trib. I grado, 12 settembre 2013, *Besselink c. Consiglio*, causa T-331/11; Trib. I grado, 6 luglio 2006, *Franchet e Byk c. Commissione*, causa T-391/03 e T-70/04.

¹⁸ V. CGUE, 27 febbraio 2014, *Commissione c. EnBW*, causa C-365/12; CGUE, 28 giugno 2012, *Commissione c. Edition Odile Jacob*, causa C-404/10; CGUE, 29 giugno 2010, *Commissione c. Technische Glaswerke Ilmenau*, causa C-139/07; CGUE, 1° luglio 2008, *Svezia e Turco c. Consiglio*, cause C-39/05 e C-52/05. Particolare rilevanza assume la recente sentenza del Trib. I grado, 26 maggio 2016, causa T-110/05.

2. L'accesso agli atti nell'ordinamento italiano: diritto ed eccezioni

Il diritto di accesso disciplinato in ambito nazionale è applicazione di vari principi dell'ordinamento giuridico italiano ed in particolare dei principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione, del principio di trasparenza, del principio di difesa, nonché di quello di informazione¹⁹.

Il diritto di accesso deve essere analizzato, innanzitutto, nel suo rapporto con il principio del buon andamento, dell'imparzialità e della trasparenza dell'amministrazione, desunti dall'art. 97 Cost.²⁰. Questi assumono valenza di postulati generali, i quali si traducono apoditticamente nel dovere dell'autorità pubblica di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa e di favorirne lo svolgimento imparziale²¹.

Il principio della trasparenza, regola generale dell'azione amministrativa, assume, dunque, una duplice natura: quella di obiettivo che il legislatore si propone di perseguire a tutti i livelli dell'ordinamento; quella di canone operativo al quale nessuna autorità amministrativa può sottrarsi.

Il diritto all'ostensione trova in questi postulati sia il suo fondamento che il suo limite: se da una parte il diritto alla conoscenza degli atti è attuazione dei

¹⁹ La letteratura riguardante il diritto di accesso agli atti amministrativi è pressoché ampia. Senza pretesa di esaustività, ci si limita ad indicare alcune tra le opere a cui si è fatto riferimento. Partendo dai più recenti, v. M.A. SANDULLI, *Il diritto di accesso ai documenti amministrativi: l'attualità di un istituto a vent'anni dalla legge n. 241 del 1990*, in COLAPIETRO (a cura di), *op. cit.*, p. 39; ID., *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. dir.*, IV Agg., 2000, p. 2; A. SIMONATI, *I principi del diritto di accesso*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2011, p. 1066; CIVITARESE MATTEUCCI-DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010. Di rilevante interesse giuridico sono le opere di ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, p. 241; MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, p. 162. Con riferimento alle opere di carattere divulgativo, v. CARINGELLA-GAROFOLI-SEMPREVIVA, *L'accesso ai documenti amministrativi*, Milano, 2007, p. 7; CARINGELLA, *L'accesso ai documenti amministrativi. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2005.

²⁰ V. BIFULCO-CELOTTA-OLIVETTI, *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2015, p. 32.

²¹ Sul punto MERICHI, *Procedimento amministrativo e diritto d'accesso ai documenti*, Milano, 2002, p. 20; PUBUSA, *Diritto di accesso ed automazione. Profili giuridici e prospettive*, Torino, 2006, p. 84. La trasparenza e la pubblicità sono principi da tenere distinti, in quanto non è detto che se sussiste la prima esiste anche la seconda. Un atto che è pubblico non per questo è trasparente. Ciò significa che la trasparenza diventa un mezzo con il quale i cittadini verificano l'osservanza del potere esercitato, accertano la conformità degli interessi sociali coinvolti dall'agire pubblico, per far sì che la Pubblica Amministrazione agisca in modo leale ed equo. In questo modo viene garantita l'efficienza, la trasparenza e il buon andamento.

principi di trasparenza, dall'altra esso non può tradursi in una sorta di richiesta collettiva, esercitabile da chiunque, tale da compromettere il buon andamento dell'amministrazione.

Oltre ai suddetti postulati, il diritto di accesso va osservato in rapporto al principio di difesa. Secondo il disposto degli artt. 24 e 113 Cost., la conoscenza degli atti amministrativi potrebbe rappresentare il soddisfacimento (anticipato) del diritto di difesa del cittadino in ambito procedimentale²².

Per principio generale, la Pubblica amministrazione agisce, come detto, in ossequio ai principi costituzionali, con imparzialità, trasparenza e nel rispetto del principio di buon andamento, evitando discriminazioni e disparità di trattamento tra i cittadini, nonché preservando la legalità delle proprie decisioni. Dunque, essa agisce secondo giustizia.

La conoscenza dei documenti della Pubblica Amministrazione, pertanto, pone il privato nella condizione di verificare se la stessa ha operato nel rispetto della legge e capire quali sono state le ragioni che hanno portato l'amministrazione ad assumere specifiche condotte e decisioni.

Per cui, il privato ove riscontri, per tramite dell'accesso, che l'amministrazione abbia agito in maniera difforme alla legge, non perseguendo il fine di giustizia in sede procedimentale, egli sarà legittimato ad adire l'autorità giurisdizionale per riportare la fattispecie entro il parametro legale²³.

Dunque, seguendo tale impostazione, la tutela giurisdizionale dei diritti del privato può essere considerata una estrema *ratio*, da attivare (*ex post*) solo se il fine di giustizia non è stato perseguito (*ex ante*) dall'amministrazione in sede procedimentale²⁴.

Infine, il diritto di accesso può essere anche inteso come attuazione del di-

²² V. CALABRÒ, *La funzione giustiziale nella pubblica amministrazione*, Torino, 2012, *passim*; GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012, *passim*. Per una più ampia analisi del tema, tra i contributi significativi meno recenti, diffusamente, v. BACHELET, *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, in AA.VV., *Scritti giuridici*, Milano, 1981.

²³ In relazione alla funzione giustiziale dell'Amministrazione Pubblica, si sottolinea l'importanza del pensiero di BARONE, *La giurisprudenza tra tendenze nuove e remote vecchie: la pubblicità degli atti amministrativi*, in *Foro amm.*, 1969, p. 201. Particolare interesse assume, ai fini tributari, il pensiero di ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 11. Per le opere più recenti, v. LOGOZZO, *L'Amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Allorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 831; DE MITA, *Maestri del diritto tributario*, Milano, 2013, p. 29; GAFFURI, *Il magistero di Enrico Allorio in diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, p. 399.

²⁴ CALABRÒ, *op. cit.*, p. 83.

ritto all'informazione²⁵, sancito dall'art. 21 Cost.²⁶. Il diritto di accedere ai documenti dell'amministrazione – secondo questa prospettiva – acquista il carattere di un diritto all'informazione qualificato²⁷, comportando un obbligo in capo alla Pubblica amministrazione di permettere, al cittadino richiedente, l'accesso ai documenti, con lo scopo di renderlo informato²⁸.

Il diritto di accesso ha trovato cittadinanza nel nostro ordinamento in un tempo relativamente recente. Difatti, esso è stato introdotto dalla L. n. 241/1990 e, solo con le successive LL. n. 15 e n. 80/2005, tale diritto è stato elevato a principio generale dell'ordinamento²⁹. In particolare, con la L. n. 15/2005, il diritto di accesso, in virtù delle sue rilevanti finalità di interesse pubblico generale, è stato riportato tra i livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali sanciti dall'art. 117, comma 2, Cost.³⁰.

Prima di tali riforme, l'accesso agli atti veniva configurato come un mero interesse legittimo³¹. L'amministrazione veniva percepita come un organo dotato del potere di sottrarre o di concedere all'istante la lettura del documento. Attualmente, sia la dottrina che la giurisprudenza³² considerano questa tesi oramai superata per via delle predette riforme: dunque, è irrilevante la qualificazione dell'accesso come diritto soggettivo o interesse legittimo, atteso che l'amministrazione agisce in posizione di neutralità; ad essa spetta il compito di garantire situazioni soggettive fondamentali dell'individuo.

In particolare, nel testo originario della L. n. 241, l'art. 22 disponeva che «al fine di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa e di favorirne

²⁵ LOIODICE, *Informazione*, in *Enc. dir.*, XXI, 1971, p. 483.

²⁶ VALASTRO, *Commento all'art. 21*, in CELOTTO-OLIVETTI-PUGIOTTO (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Torino, 2006, p. 451.

²⁷ V. Cons. Stato, sez. IV, 12 maggio 1993, n. 530.

²⁸ PIERRO, *op. cit.*, p. 193.

²⁹ TOMEI, *La nuova disciplina dell'azione amministrativa. Commento alla legge n. 241/1990 aggiornato alle leggi nn. 15 e 80/2005*, Padova, 2005, *passim*.

³⁰ M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, cit.

³¹ BACCARINI, *Commento all'art. 22*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 1034.

³² In giurisprudenza, v. Cons. Stato, Ad. Plen., 18 aprile 2006, n. 6; Id., 20 aprile 2006, n. 7. Il supremo consesso ha rilevato l'irrelevanza della qualificazione dell'accesso come diritto soggettivo o interesse legittimo, atteso che la sua eventuale lesione non determina immediatamente alcuna incisione negativa sulla sfera giuridico-patrimoniale dell'istante, ripercuotendosi su di essa solo in via indiretta. Dunque, il Consiglio di Stato, pur non approfondendo la natura giuridica del diritto di accesso agli atti, ha sancito il carattere strumentale e funzionale alla tutela di interesse giuridicamente rilevanti. Nello stesso senso, v. Cons. Stato, sez. IV, 22 maggio 2012, n. 2974; Cons. Stato, sez. V, 24 marzo 2011, n. 1772.

lo svolgimento imparziale è riconosciuto a chiunque vi abbia interesse, per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti, il diritto di accesso ai documenti amministrativi, secondo le modalità stabilite dalla presente legge»³³.

La disposizione, come detto, è stata riformulata dall'art. 15, L. 11 febbraio 2005, n. 15, nel senso che il diritto di accesso è «il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi»³⁴.

Dunque, sotto il profilo soggettivo, il diritto di accesso è riconosciuto a «chiunque vi abbia interesse per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti». La situazione giuridicamente rilevante, evocata dal comma 1 dell'art. 22, non coincide necessariamente con una posizione di diritto soggettivo o di interesse legittimo, essendo sufficiente la sussistenza di un interesse «personale e concreto» del privato a conoscere gli atti detenuti o formati dall'amministrazione³⁵.

Facendo riferimento agli ultimi interventi legislativi in materia di trasparenza della pubblica amministrazione, il legislatore, con il D.Lgs. n. 150/2009, ha introdotto una nuova definizione di accessibilità totale: per la prima volta, si è accennato ad un concetto di trasparenza inteso come obbligo dell'amministrazione di riportare le proprie informazioni sui siti internet della Pubblica Amministrazione. Ciò al fine di migliorare l'efficienza dell'amministrazione e tentare di prevenire la corruzione attraverso una maggiore trasparenza.

Successivamente, il D.Lgs. n. 33/2013, c.d. Testo unico sulla trasparenza, attuativo della legge delega 6 novembre 2012, n. 190, ha introdotto l'accesso civico ai dati dell'amministrazione, con l'obiettivo di reprimere e prevenire le forme di illegalità nella Pubblica Amministrazione³⁶.

Da ultimo, il D.Lgs. n. 97/2016, di attuazione dell'art. 7 della legge delega 7 agosto 2015, n. 124, che modifica il predetto D.Lgs. n. 33/2013, ha introdotto in Italia il c.d. *Freedom of information act* (FOIA)³⁷. Trattasi di un modello

³³ SCOCA, *Diritto amministrativo*, Torino, 2015, IV ed., p. 86.

³⁴ CARINGELLA, *op. cit.*, p. 24.

³⁵ M.A. SANDULLI, *Il diritto di accesso ai documenti amministrativi*, cit., p. 39.

³⁶ Sulla recente modifica normativa del diritto di accesso, v. TAR Napoli, sez. VI, 13 aprile 2016, n. 1793.

³⁷ La novità più significativa del D.Lgs. n. 97/2016 è rappresentata dall'introduzione dell'accesso civico secondo il modello FOIA. All'accesso procedimentale classico di cui agli artt. 22 ss., L. n. 241/1990, necessariamente collegato alle specifiche esigenze del richiedente (*need to know*), si è aggiunto il cosiddetto accesso civico, mutuato dall'esempio degli ordinamenti anglosassoni, che garantisce all'intera collettività il diritto di conoscere gli atti adottati dalla Pubblica Amministrazione in funzione di controllo generalizzato da parte dell'opinione pubblica e di piena realizzazione del principio di trasparenza (*right to know*). Per cui, il prin-

generale, adottato da diversi ordinamenti, che permette a chiunque, indipendentemente dalla titolarità di situazioni giuridiche rilevanti, l'accesso ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi pubblici e privati.

In definitiva, se nel passato il segreto era la regola e la pubblicità l'eccezione, oggi si può dire che, con l'introduzione della L. n. 241/1990 e con il D.Lgs. n. 97/2016, è vero il contrario: a fronte dell'esercizio del diritto di accesso, la pubblica amministrazione può opporre il proprio rifiuto, solo in costanza di un "superiore interesse", previsto dalla legge, il quale potrebbe essere pregiudicato da una potenziale conoscenza delle informazioni.

Le ipotesi di esclusione dell'accesso sono elencate nell'art. 24 della L. n. 241/1990, in relazione al c.d. accesso classico, e nell'art. 5 *bis* del D.Lgs. n. 33/2013, in riferimento al c.d. accesso civico.

In particolare, si tratta di ipotesi cui il legislatore collega il rifiuto (inteso come differimento del diritto di accesso o diniego permanente) per evitare un pregiudizio agli interessi pubblici, quali la sicurezza nazionale, la difesa e le questioni militari, le relazioni internazionali, la stabilità finanziaria ed economica dello Stato, nonché le ipotesi di tutela delle attività ispettive condotte dalle autorità amministrative.

Tralasciando i dettagli della materia, si rileva che le limitazioni all'accesso civico, rispetto alle limitazioni sancite dall'art. 24 della L. n. 241/1990, presentano maglie molto larghe, perché non identificano in modo puntuale le eccezioni all'accesso, potendo riservare alle amministrazioni qualche grado di discrezionalità nel definire accessibile o non accessibile un documento sensibile.

3. *Il limite all'accesso dei documenti tributari come tutela dell'interesse fiscale*

Il principio di trasparenza in ambito tributario, come si vedrà, non assume rilievo in modo assoluto ed incondizionato, ma deve essere posto in relazione con altri interessi, al ricorrere dei quali è possibile comprimere la trasparenza del fisco³⁸.

Tuttavia, preme osservare che non consentire l'accesso ai documenti tributari non si traduce nella necessità dell'ordinamento di rendere oscuro ai con-

cipio di trasparenza, con tale intervento normativo, è stato declinato in termini "universali", come accessibilità dei dati e dei documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni.

³⁸ In materia di trasparenza del fisco, per tutti, v. PIERRO, *op. cit.*, p. 193; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, *passim*.

tribuenti l'operato dell'amministrazione finanziaria, ma risponde piuttosto alla tutela di un interesse generale superiore, che potrebbe essere minacciato dalla conoscenza di tali atti³⁹.

Dunque, il diniego all'accesso dovrebbe essere opposto dall'amministrazione finanziaria al contribuente-richiedente sulla base di un "giudizio di pericolosità" individuato dalla legge, senza che l'ente interrogato possa esprimere alcuna valutazione.

Il giudizio di pericolosità dovrebbe essere, pertanto, un "mezzo di misura", uno "strumento di valutazione", mediante il quale l'ordinamento tributario può agevolmente individuare la "soglia di minaccia" di un interesse preminente meritevole di tutela. Al superamento del limite, dunque, l'amministrazione finanziaria risulterebbe legittimata a restringere tale diritto.

Nel dettaglio delle disposizioni normative, come già accennato, il nostro legislatore ha predisposto un sistema di limitazione del diritto di accesso agli atti tributari articolato su tre livelli gerarchici.

Dapprima vi è l'art. 24, comma 1, L. n. 241/1990⁴⁰, seguono poi i regolamenti governativi di delegificazione di cui all'art. 17, comma 2, L. n. 400/1988 (cfr. art. 24, comma 6, L. n. 241/1990) e i regolamenti delle singole amministrazioni di cui all'art. 17, comma 3, L. n. 400/1988 (cfr. art. 2, comma 3, L. n. 241/1990).

Sicché, le disposizioni a cui fare riferimento sono la lett. b), comma 1, dell'art. 24 citato e il D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, il quale enumera le categorie di documenti tributari sottratti all'accesso⁴¹.

³⁹ AA.VV., *Bene comune e interesse pubblico*, Milano, 2011. L'espressione interesse pubblico è di largo uso nel linguaggio del diritto amministrativo ed, in particolare, nel diritto tributario. A questo termine, parte della dottrina tributaria tende ad attribuire il significato di "bene comune", distinto dall'interesse privato. Altra parte della dottrina qualifica l'interesse pubblico come "interesse generale", inteso come interesse comune alla generalità delle persone appartenente ad un certo gruppo in riferimento ad un pubblico potere.

⁴⁰ Per una compiuta analisi dell'art. 24, L. n. 241/1990, diffusamente, v. CARINGELLA, *op. cit.*, p. 15; M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti*, *cit.*, p. 2.

⁴¹ Gli spunti dottrinali riguardanti il diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria è pressoché ampio. Senza pretesa di esaustività, si citano, fra gli autori più rilevanti, DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 851; MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principio e disciplina*, Padova, 2012; BAMBINO, *Accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1557; CINGANO, *La trasparenza dell'attività amministrativa ed i limiti al diritto di accesso nei procedimenti tributari in rapporto alla correttezza delle relazioni internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 1039; CIARCIA, *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 1153;

La lett. b) in commento dispone una esclusione all'accesso dei documenti fiscali, rimandando la regolamentazione di tale eccezione «alle particolari norme di settore», cioè al citato D.M. n. 603/1996⁴².

Il decreto, agli artt. 2, 3 e 4, dispone l'inaccessibilità di tutti i documenti relativi alle attività ispettive e di indagine fiscale, la cui diffusione potrebbe compromettere la politica tributaria dello Stato⁴³ e, in particolare, la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento⁴⁴. Sono sottratti all'accesso, inoltre, anche i rapporti della Guardia di finanza e delle Agenzie fiscali concernenti l'attività di ispezione e controllo condotta nei confronti dei contribuenti⁴⁵.

Ebbene, per delineare la natura dell'«interesse superiore», in presenza del quale l'amministrazione finanziaria dovrebbe negare l'ostensione degli atti tributari, è necessario verificare come detta limitazione si attegga nei vari segmenti dell'azione impositiva, quali l'iniziativa del fisco, l'istruttoria, l'emanaazione dell'atto finale, la fase di contraddittorio e di partecipazione del contribuente.

Una siffatta analisi, ovviamente, deve poggiare sull'assodato principio che il procedimento tributario è la derivazione del procedimento amministrativo, con la conseguenziale applicazione della L. n. 241/1990 anche all'ambito tributario⁴⁶, sia pure con i limiti sanciti dall'art. 13, secondo cui le disposizioni

LUPI-DI SIENA-BASILAVECCHIA, *Accesso agli atti: dai T.A.R. semaforo verde con alcune chiusure*, in *Dialoghi trib.*, 2010; BASILAVECCHIA, *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3093; PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, p. 44; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 325.

⁴² Il decreto del Ministero delle Finanze n. 603/1996 non individua singoli tipi di documenti tributari che devono essere sottratti all'accesso, bensì individua semplicemente delle categorie. Per cui, se il singolo documento è riconducibile ad una delle categorie previste dal decreto, l'autorità pubblica è vincolata a negare il diritto all'ostensione, senza che quest'ultima possa esercitare alcun apprezzamento discrezionale. In particolare, l'art. 2 circoscrive l'inaccessibilità della categoria di documenti attinenti alla sicurezza e alla difesa nazionale; l'art. 3 prevede l'inaccessibilità dei documenti riguardanti le determinazioni della politica monetaria e valutaria; l'art. 4 sancisce l'inammissibilità dei documenti concernenti la sicurezza pubblica; l'art. 5 dichiara inammissibili i documenti fiscali riferite a persone, gruppi ed imprese. Per maggiori dettagli sull'argomento, v. Circolare del Ministero delle Finanze, 28 luglio 1997, n. 213/S.

⁴³ A questo proposito, v. Cons. Stato, 12 maggio 2014, n. 2422; Cons. Stato, 30 novembre 2009, n. 7486; Cons. Stato, 21 ottobre 2008, n. 5144; Cons. Stato, 21 settembre 2006, n. 5569.

⁴⁴ V. art. 3, comma 1, lett. a), D.M. n. 603/1996.

⁴⁵ V. art. 4, comma 1, lett. h) e i), D.M. n. 603/1996.

⁴⁶ La legge generale sull'azione amministrativa si pone quindi come pilastro di tutta l'attivi-

relative alla partecipazione al procedimento amministrativo non si applicano ai procedimenti tributari⁴⁷.

Andando nel particolare, come noto, nella generale sequenza procedurale, il versamento dei tributi si attua attraverso l'azione spontanea del contribuente che si uniforma alla legge, rispetto al quale l'intervento dell'amministrazione finanziaria è solo eventuale⁴⁸.

Dunque, l'atto di accertamento dell'autorità fiscale e la conseguente azione di riscossione sono espressione di un'attività eventuale, di "secondo grado", il cui fine è quello di riportare il comportamento del contribuente al parametro legale⁴⁹.

Astrattamente, dunque, la sollecita riscossione delle risorse da parte dello Stato presuppone che vi sia stata una compiuta azione di accertamento in capo ai contribuenti⁵⁰.

Ciò impone che, sia l'iniziativa che l'istruttoria dell'amministrazione finanziaria, fasi prodromiche all'adozione del provvedimento finale, siano state svolte con riservatezza e celerità, con completezza degli elementi raccolti e, dun-

tà delle pubbliche amministrazioni, ed anche dell'attività amministrativa in materia tributaria. Sul punto, v. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela: lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, p. 72; CIVITARESE MATTEUCCI-DEL FEDERICO, *op. cit.*; MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, cit., p. 61; ID., *Accertamenti tributari e tutela del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 115; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 128; LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 29. Per la manualistica, v. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2015, p. 331; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2013, p. 164; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, VI ed., Milano, 2011, p. 305.

⁴⁷ DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva*, cit., p. 860; LUPI, *La disciplina delle entrate*, in CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, III, Milano, 2003, p. 2647.

⁴⁸ Sul punto, BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 210. Secondo l'autore, le attività funzionali al corretto versamento dei tributi sono quelle demandate al contribuente, il quale è l'unico soggetto responsabile ad individuare la normativa tributaria da applicare alla verifica del fatto tassabile e, per l'effetto, procedere al corretto versamento delle imposte.

⁴⁹ In estrema sintesi, l'emanazione dell'atto di accertamento rappresenta il generale dissenso dell'amministrazione finanziaria rispetto a quanto rappresentato dal contribuente sulla base dei propri comportamenti.

⁵⁰ La giurisprudenza della Corte costituzionale ha fatto dell'interesse fiscale il discrimine per legittimare o meno, nell'ordinamento tributario, tutte quelle deroghe ai principi generali che governano e reggono l'azione amministrativa. Sul punto, v. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 198; Corte cost., 6 dicembre 2002, n. 522; Corte cost., 10 febbraio 1997, n. 37; Corte cost., 12 dicembre 1984, n. 283.

que, giungendo alla veridicità dei fatti da contestare al contribuente⁵¹; sicché, l'ordinamento deve impedire che la partecipazione del privato, anche mediante l'accesso agli atti, diventi una indebita ingerenza nella gestione dell'interesse pubblico, che è, appunto, la sollecita riscossione delle imposte.

Difatti, laddove l'attività preparatoria dell'accertamento dovesse risultare incompleta a causa di una indebita partecipazione del contribuente-interessato, verrebbe sacrificata la pronta e sollecita riscossione delle effettive imposte dovute.

Invece, dopo l'emanazione del provvedimento finale, quindi dopo che l'istruttoria è stata conclusa, l'amministrazione finanziaria, per rendere partecipe il contribuente dei fatti a lui contestati, deve rendersi "trasparente", consentendo all'interessato di essere sentito in contraddittorio⁵² e di estrarre copia dei documenti tributari necessari per una sua puntuale conoscenza dei rilievi mossi⁵³. Sicché, l'esercizio da parte del contribuente del diritto di accesso, dopo la notifica dell'atto di accertamento, non pregiudicherebbe alcun interesse pubblico, anzi, esso rappresenta la piena manifestazione del diritto di difesa dell'interessato sottoposto a controllo fiscale.

In questa ottica, le Agenzie fiscali e la Guardia di finanza non possono discrezionalmente decidere quali atti possono formare oggetto di accesso⁵⁴, né possono negare la conoscibilità perpetua degli atti richiesti: in primo luogo, le autorità sono tenute ad osservare la legge, cioè a svolgere un mero compito amministrativo⁵⁵, vincolato alla protezione di un interesse pubblico individuato dal legislatore, l'interesse fiscale⁵⁶; in secondo luogo, se i documenti richiesti

⁵¹ VIOTTO, *op. cit.*, p. 184.

⁵² In tema di contraddittorio, da ultimo, v. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, I, p. 11. Per le opere monografiche, v. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*; TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; ID., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012, *passim*.

⁵³ PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 70.

⁵⁴ Con particolare riguardo alla discrezionalità tipica dell'amministrazione finanziaria, si rimanda a LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 241; COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012, p. 43. Si veda, per la rilevanza storiografica, PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 27.

⁵⁵ L'amministrazione finanziaria, come già osservato, in sede di accesso agli atti amministrativi aventi natura tributaria, deve attenersi alle prerogative sancite dal D.M. n. 603/1996, in ordine al quale l'esclusione all'ostensione deve avvenire se il documento richiesto rientra nelle categorie stabilite dal regolamento medesimo.

⁵⁶ Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204. La Corte costituzionale ha specificato che l'accesso agli atti è un diritto soggettivo e non un interesse legittimo. L'esercizio di tale diritto non richiede

fanno riferimento ad un procedimento di accertamento già concluso⁵⁷, le autorità non possono negare l'accesso al contribuente-richiedente visto che non vi è più pericolo di pregiudicare l'efficacia dell'azione di controllo.

4. Spunti giurisprudenziali in materia di accesso agli atti tributari

Dall'introduzione della L. n. 241/1990, il diritto all'ostensione degli atti aventi contenuto tributario è stato oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali, per mezzo delle quali sono state affrontate diverse questioni controverse, relative all'esercizio del diritto da parte del contribuente e alla portata del limite opposto dall'autorità fiscale.

Il dibattito giurisprudenziale è tutt'ora aperto e attiene principalmente al rapporto tra l'accesso (e dunque la trasparenza) e la riservatezza dell'azione del fisco.

Ciò che risulta pacifico in giurisprudenza è che l'autorità fiscale deve mantenere la riservatezza degli atti tributari (siano essi rapporti ispettivi o semplice documentazione probatoria) fino alla conclusione del procedimento di accertamento, che avviene mediante la notifica del provvedimento finale di accertamento.

Le pronunce della giustizia amministrativa in materia di accesso agli atti tributari possono essere suddivise in quattro distinte macro aree, a seconda del tipo di documento che si richiede di esibire.

Precisamente, è possibile individuare, in primo luogo, la giurisprudenza riguardante l'accesso agli atti tributari attinenti alla fase istruttoria del fisco; in secondo luogo, la giurisprudenza relativa alle richieste di ostensione dopo l'avvenuta notifica del provvedimento finale al contribuente; poi, esistono specifiche pronunce amministrative che attengono agli atti della riscossione; infine, nel corso degli ultimi anni, sono state poste al vaglio della giustizia amministrativa questioni relative al diritto di accesso agli atti tributari non funzionali alla

l'intervento di un potere pubblico. Secondo tale impostazione, l'amministrazione agisce da un punto di vista funzionale in posizione di neutralità, cui spetta il compito di garantire situazioni soggettive fondamentali dell'individuo. Essa avrebbe, per certi versi, la veste di arbitro, in quanto è chiamata ad operare un corretto bilanciamento tra il diritto di accesso ed il diritto alla riservatezza. Sul tema, v. M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, cit., p. 76; BACCARINI, *op. cit.*, p. 1034. Sotto il profilo giurisprudenziale, v. Cons. Stato, sez. V, 24 marzo 2011, n. 1772; Cons. Stato, sez. IV, 22 maggio 2012, n. 2974.

⁵⁷ Sulla natura del provvedimento amministrativo, v., per tutti, VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017.

tutela di diritti connessi al documento che si chiede di esibire (quali, nella maggior parte dei casi, documenti necessari alla difesa contro l'azione dell'erario), ma funzionali alla tutela di altri diritti.

Ebbene, con riferimento all'accesso ai tipici documenti relativi all'istruttoria dell'amministrazione finanziaria, il Consiglio di Stato, in sede giurisdizionale, ha affermato che «(...) l'esclusione dell'accesso alla documentazione del procedimento tributario di cui al citato art. 24, comma 1, lett. b), [deve], in base ad una lettura costituzionalmente orientata della disposizione anzidetta, essere temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta» (Cons. Stato, sez. IV, 15 marzo 2016, n. 1026; Cons. Stato, sez. IV, 13 novembre 2014, n. 5588)⁵⁸.

Invece, quello che ancora oggi appare controverso sono le domande di esibizione di specifici documenti fatte dai contribuenti, che l'amministrazione finanziaria continua a ritenere "segreti", pur essendovi una giurisprudenza che ha già ampiamente chiarito la materia oggetto di dibattito.

Per esempio, sovente si ricorre all'accesso per richiedere all'amministrazione finanziaria di esibire l'autorizzazione rilasciata dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate o dal Comandante Regionale della Guardia di finanza, funzionale ad eseguire i controlli sui conti correnti dei contribuenti⁵⁹.

L'amministrazione interpellata continua a negare l'accesso pur in presenza di una consolidata giurisprudenza, che ha fissato il principio in ordine al quale «Il diritto di accesso ai documenti amministrativi (...) non può essere esercitato nei confronti dell'autorizzazione all'acquisizione della documentazione bancaria – rilasciata dal direttore regionale delle entrate o, per la guardia di finanza, dal comandante della zona – se non al termine del procedimento preparatorio alla formazione del procedimento tributario (...). La mancata ado-

⁵⁸ Nello stesso senso v. Cons. Stato, sez. IV, 26 settembre 2013, n. 4821; Cons. Stato, sez. VI, 15 febbraio 2012, n. 766; Cons. Stato, sez. IV, 19 gennaio 2011, n. 389; Cons. Stato, sez. IV, 13 gennaio 2010, n. 53; Cons. Stato, sez. IV, 21 ottobre 2008, n. 5144. Da ultimo, v. anche TAR Campania, sez. I, 16 maggio 2016, n. 1239; TAR Lombardia, sez. III, 16 marzo 2015, n. 739; TAR Sicilia, sez. IV, 11 luglio 2012, n. 1831; TAR Sicilia, sez. IV, 16 dicembre 2010, n. 4746.

⁵⁹ V. art. 32, comma 1, n. 7, e art. 33, commi 2 e 6, D.P.R. n. 600/1973. Per una compiuta analisi sull'accertamento tributario, v. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 72; CIVITARESE MATTEUCCI-DEL FEDERICO, *op. cit.*; MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, cit., p. 61; ID., *Accertamenti tributari e tutela del contribuente*, cit., p. 115; SELICATO, *op. cit.*, p. 61; LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., p. 11; VIOTTO, *op. cit.*

zione dell'atto impositivo, concludendosi il procedimento con l'archiviazione, preclude la insorgenza del necessario profilo di interesse alla ostensione del documento» (TAR Campania, sez. VI, 27 gennaio 2017, n. 606; TAR Campania, sez. I, 16 maggio 2016, n. 1239)⁶⁰.

Con riferimento, invece, alla giurisprudenza sull'accesso agli atti tributari dopo che l'avviso di accertamento è stato notificato al contribuente, si aprono ulteriori questioni.

È il caso trattato dalla sezione IV del Consiglio di Stato con la sent. 31 marzo 2015, n. 1706: un contribuente aveva ricevuto dall'Agenzia delle Entrate di Sassari un avviso di pagamento relativo all'omesso versamento di ritenute d'acconto che, invero, avrebbe dovuto essere effettuato dai suoi clienti.

Dopo aver integralmente corrisposto l'importo intimato, il contribuente aveva chiesto all'Ufficio di esibire l'elenco dei nominativi che non avevano operato i versamenti delle ritenute IRPEF, ma l'amministrazione ha opposto il diniego all'accesso, perché, secondo l'Ufficio, ciò avrebbe consentito al richiedente di conoscere dati sensibili di terzi.

Il TAR della Sardegna accoglieva il ricorso del contribuente, affermando che questi conservava un proprio interesse a conoscere le generalità dei sostituti d'imposta inadempienti, perché, sulla base di tali informazioni, l'imprenditore avrebbe potuto coordinare con maggiore sicurezza i successivi rapporti commerciali con tali soggetti, evitando, s'è del caso, qualsiasi rapporto economico futuro. La tesi è stata condivisa dal Consiglio di Stato che ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, difatti, ai sensi del comma 7 dell'art. 24 della legge sul procedimento amministrativo, il richiedente, al fine di tutelare un proprio interesse, attuale e concreto, deve poter accedere alle informazioni detenute dall'amministrazione⁶¹.

Sempre il Cons. Stato, sez. IV, con la sent. 21 ottobre 2008, n. 5144 ha giudicato il caso di un contribuente che aveva esperito ricorso avverso il diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate, in relazione all'accesso ad un parere interno, richiesto dalla Direzione Provinciale di Milano alla superiore Direzione Regionale della Lombardia. Sulla base di questo parere interno, la Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, in pendenza del processo tributario,

⁶⁰ Le medesime argomentazioni sulla questione dell'esibizione dell'autorizzazione rilasciata ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7, D.P.R. n. 600/1973, sono rinvenibili in Cons. Stato, sez. V, 15 marzo 2016, n. 1026; Cons. Stato, sez. V, 23 settembre 2015, n. 4452; Cons. Stato, sez. III, 26 giugno 2015, n. 3214; Cons. Stato, sez. IV, 14 aprile 2015, n. 1897; TAR Marche, sez. I, 19 febbraio 2016, n. 98.

⁶¹ Nello stesso senso, v. Cons. Stato, sez. IV, 31 luglio 2014, n. 4046; TAR Lazio, sez. III, 14 luglio 2014, n. 7511; TAR Lombardia, sez. III, 6 novembre 2013, n. 2437.

aveva disposto una autotutela parziale degli avvisi di accertamento originariamente impugnati dal contribuente. Questi, al fine di verificare le ragioni che hanno determinato l'autotutela dell'Ufficio, aveva richiesto di prendere visione ed estrarre copia del parere interno, accesso negato appunto.

Il Collegio giudicante ha disposto che «(...) il diritto di accesso rispetto ad un atto endoprocedimentale non può essere limitato al solo caso in cui il contribuente intenda contestare la legittimità dell'atto finale dello specifico procedimento, ma deve essere esteso a tutti i casi in cui la conoscenza del medesimo si configuri come strumentale ad un pieno esercizio della tutela giurisdizionale con riferimento all'impugnazione anche di altri atti collegati»⁶².

L'accesso agli atti in ambito tributario è adottato dai contribuenti anche per conoscere la *notitia criminis* formulata alla Procura della Repubblica dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di finanza. In questi casi, il contribuente accede agli atti per conoscere gli elementi di rilevanza penale che, in ambito tributario, comportano il raddoppio dei termini di accertamento⁶³.

Sul punto, la giurisprudenza è concorde nel ritenere che «(...) l'ordinamento giuridico non tutela il diritto all'anonimato del denunciante (...), anzi (...), impone una precisa assunzione di responsabilità a carico dello stesso, per altro verso, non può in tal modo comprimersi il diritto costituzionalmente garantito alla tutela giurisdizionale. Ciò a maggior ragione nel caso in cui la denuncia presentata, per un verso intende offrire alla verifica all'autorità giudiziaria la *notitia criminis*, e quindi la possibilità di verifica della sussistenza nel fatto degli elementi costitutivi del reato, per altro verso, costituisce il presupposto per l'estensione di una verifica fiscale ad altra annualità, e quindi l'avvio di un ulteriore procedimento di verifica tributaria» (Cons. Stato, sez. IV, 10 agosto 2011, n. 4769)⁶⁴.

⁶² V. Cons. Stato, sez. IV, 9 febbraio 2016, n. 527; TAR Campania, sez. VI, 9 marzo 2016, n. 1347. Nello stesso senso, v. Cons. Stato, sez. IV, 11 aprile 2014, n. 1768; Cons. Stato, sez. IV, 29 gennaio 2014, n. 461; TAR Umbria, sez. I, 5 novembre 2015, n. 513.

⁶³ In particolare, la L. n. 208/2015, all'art. 1, commi 130, 131 e 132, ha riformato la disciplina dei termini di accertamento, prevedendo che, per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta 2016 e successivi, venga eliminata la regola del raddoppio e l'estensione dei termini per l'accertamento; mentre, per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti (fino al 2015), è stata prevista l'applicazione dei previgenti termini ordinari di accertamento e l'operatività del raddoppio soltanto in presenza di *notitia criminis* trasmessa all'Autorità giudiziaria competente prima della scadenza dei termini ordinari (art. 1, comma 132, per il quale «il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini»).

⁶⁴ V. Cons. Stato, sez. IV, 18 marzo 2008, n. 1363; Cons. Stato, sez. IV, 23 settembre

Altra circostanza dibattuta in giurisprudenza riguarda il diniego opposto dall'autorità fiscale alla richiesta di estrarre copia degli avvisi di accertamento ormai notificati e dunque esecutivi. In questi casi, l'amministrazione finanziaria interrogata sostiene spesso che non sussiste alcun interesse (alla difesa) in capo al contribuente, visto che i termini di impugnazione degli atti provvedimenti risultano spirati.

Ebbene, la giurisprudenza pare non condividere le considerazioni del fisco. Da ultimo, la sent. n. 1337, emessa dalla sezione III del TAR del Lazio il 29 gennaio 2016, e la sent. n. 3820, emessa dalla sezione VI del TAR della Campania il 17 luglio 2015, hanno specificato che «(...) La valutazione da parte dell'amministrazione, circa la sussistenza di un interesse concreto, diretto e attuale all'accesso è limitata al solo giudizio estrinseco sull'esistenza di un legittimo bisogno di conoscenza in capo a chi richiede i documenti, purché esso non sia preordinato ad un controllo generalizzato ed indiscriminato sull'azione amministrativa, espressamente vietato dall'art. 24, comma 3, della L. n. 241 del 1990 (...). Pertanto il diritto di accesso può essere esercitato anche indipendentemente dall'esistenza di una lesione immediata della posizione giuridica del richiedente, essendo invece sufficiente un interesse personale e concreto, serio e non emulativo, a conoscere gli atti già posti in essere o a partecipare alla formazione di quelli successivi (...). Per tale ragione non vale l'eccezione dell'amministrazione secondo cui sarebbe ormai decorso il termine per impugnare gli atti di accertamento tributario innanzi alla competente Commissione Tributaria» (TAR del Lazio, sez. VI, 29 gennaio 2016, n. 1337)⁶⁵.

Un altro filone giurisprudenziale riguarda i casi di accesso ai documenti tributari appartenenti a soggetti diversi dal richiedente. Nella prassi quotidiana può capitare, per esempio, che un figlio chieda atti tributari del genitore defunto, oppure, un socio di società chieda all'amministrazione finanziaria atti di accertamento che possono riguardare dati relativi ad un altro socio.

In questi casi, la giurisprudenza non ha negato *tout court* l'accesso al richiedente per tutelare la riservatezza di terzi. Difatti, se il terzo richiedente motiva puntualmente all'ente interrogato la consistenza e la portata del proprio interesse all'accesso, questo deve essere consentito.

1996, n. 1043; Cons. Stato, sez. IV, 1 marzo 1996, n. 297. Con riferimento alla sentenza del Cons. Stato, sez. IV, 10 agosto 2011, si rimanda all'annotazione di CIPOLLA, *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla "notitia criminis"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, p. 55.

⁶⁵ In questo senso v. Cons. Stato, sez. IV, 10 febbraio 2014, n. 617; Cons. Stato, sez. IV, 5 aprile 2006, n. 1789; TAR Lazio, sez. I, 19 maggio 2009, n. 480.

È stato il caso esaminato dal TAR della Campania con sent. 9 marzo 2016, n. 1347: un contribuente aveva subito un accertamento sulla rendita catastale di immobili di sua proprietà. L'Agenzia delle Entrate, in sostanza, aveva maggiorato la rendita catastale di tali immobili in applicazione del c.d. metodo comparativo, prendendo a base le rendite catastali di altre unità immobiliari. Il contribuente ha richiesto dunque di conoscere le rendite catastali prese a fondamento della rettifica, al fine di verificare la correttezza dell'operato dell'amministrazione. L'Ufficio ha opposto il rifiuto all'esibizione, affermando che i dati richiesti riguardavano terze persone; sicché, il rilascio di tali informazioni avrebbe «compromesso il diritto alla riservatezza di terzi».

Contrariamente all'assunto dell'Ufficio, il collegio giudicante ha disposto che: «(...) non può la sola ed estrinseca circostanza per cui un dato documento, oggetto di una istanza di accesso, afferisce a persona diversa dal richiedente essere ritenuta sufficiente per negare il diritto di accesso» (TAR Campania, sez. VI, 9 marzo 2016, n. 1347)⁶⁶.

Da ultimo, occorre esaminare la giurisprudenza che riconosce la legittimità del diniego di accesso agli atti tributari relativi ad indagini sorte per effetto dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie di diversi Stati.

Trattasi delle note vicende internazionali di furto di informazioni bancarie da parte di *ex* dipendenti degli istituti di credito, spesso situati in paradisi fiscali, vedi, fra tutte, la "lista Falciani", "lista Pessina" o la recentissima "lista Vaduz".

Questa tipologia di limitazione del diritto di accesso agli atti tributari è di tipo permanente e non, come quelle sopra citate, semplicemente differito fino alla conclusione del procedimento finale di accertamento.

Mediante la sent. 9 dicembre 2011, n. 6472 seguita poi dalle sentt. 28 febbraio 2012, n. 1111 e 28 marzo del 2012, n. 1818, il Consiglio di Stato ha definitivamente chiarito che i documenti tributari, detenuti dall'amministrazione finanziaria nazionale, a seguito di uno scambio di informazioni avvenuto con autorità fiscali di altri Paesi, non possono formare oggetto di esibizione, anche quando l'atto di accertamento è stato notificato al contribuente-richiedente, perché ciò pregiudicherebbe le relazioni internazionali intrattenute dallo Stato con detti Paesi⁶⁷.

⁶⁶ Nello stesso senso, v. Cons. Stato, sez. IV, 10 febbraio 2014, n. 617; TAR Campania, sez. I, 15 maggio 2013, n. 1103.

⁶⁷ Le medesime considerazioni giuridiche sono rinvenibili in Cons. Stato, sez. IV, 5 novembre 2012, n. 5615; TAR Lazio, sez. II, 17 gennaio 2012, n. 487.

Pertanto, in ipotesi di richieste di accesso a documenti di indagine fiscale aventi il carattere della transnazionalità, il principio di trasparenza cede il passo al segreto, così da salvaguardare gli interessi pubblici dall'oggettiva messa in pericolo della sicurezza, della difesa nazionale e della tutela delle relazioni internazionali.

Le citate sentenze, difatti, dispongono che «(...) ciò che sottrae, dunque, il documento all'accesso non è, o non è solo, la sua puntuale appartenenza ad una categoria nominata, bensì l'oggettiva messa in pericolo degli interessi pubblici di sicurezza e difesa nazionale e tutela delle relazioni internazionali, derivante dall'accesso al medesimo»⁶⁸.

Tali considerazioni sono state confermate nella recente sent. 17 dicembre 2015, n. 14229, emessa dal TAR del Lazio, nella quale è stata dichiarata la legittimità del diniego all'accesso ai documenti fiscali detenuti dall'amministrazione finanziaria per via di una cooperazione intervenuta con le autorità dei Paesi Bassi e dell'Ungheria.

Infine, come detto, il diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria coinvolge anche i documenti detenuti dall'agente della riscossione.

La giurisprudenza amministrativa ha affermato che «(...) l'interesse del contribuente all'ostensione degli atti propedeutici a procedure di riscossione è riconosciuto anche in via legislativa, mediante la previsione di obblighi in capo al concessionario per la riscossione. Invero, l'art. 26, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (...) recita: "Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento" ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione» (TAR Campania, sez. VI, 27 gennaio 2017, n. 606; TAR Campania, sez. VI, 13 luglio 2016, n. 3534)⁶⁹.

Il concessionario della riscossione, pur in presenza di tale consolidata giu-

⁶⁸ In materia di scambio di informazioni e conseguente diniego all'accesso degli atti tributari per la tutela delle relazioni internazionali dello Stato, v. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 147; ARMELLA, *Utilizzabilità della lista Vaduz e prove illegittime nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 691; SCAGLIA, *Termine raddoppiato per gli accertamenti tributari relativi alla c.d. "lista Pessina"*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1123; BAMBINO, *Scambio di informazioni e utilizzabilità dei dati: il caso della "lista Falciani"*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1317; MARCHESELLI, *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente indagato*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2462; BAMBINO, *Accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 1557; CIARCIA, *op. cit.*, p. 1153.

⁶⁹ Si veda anche Cons. Stato, sez. IV, 9 giugno 2015, n. 2834; Cons. Stato, sez. IV, 31 marzo 2015, n. 1705; Cons. Stato, sez. IV, 12 maggio 2014, n. 2422; Cons. Stato, sez. IV, 30 novembre 2009, n. 7486; TAR Lazio, sez. III, 29 gennaio 2016, n. 1338.

risprudenza, continua a dichiarare talvolta il suo difetto di legittimazione passiva avanti al Giudice amministrativo, adito dal contribuente. Invero, «[d]eve essere affermata la legittimazione passiva di Equitalia (...) atteso che la predetta società gestisce, in regime di concessione, il servizio pubblico di riscossione e, perciò, è tenuta a garantire l'accesso a fronte dell'interesse del privato di verificare eventuali illegittimità nell'azione di riscossione» (TAR Lazio, sez. II bis, 4 agosto 2016, n. 9123)⁷⁰.

Sempre il TAR del Lazio, mediante la sent. n. 9662/2016, ha affermato che il contribuente, condebitore solidale di un altro soggetto passivo, ha diritto ad ottenere da Equitalia l'accesso agli atti relativi all'esecuzione esperita nei confronti del predetto condebitore, al fine di conoscere l'ammontare di quanto recuperato e il titolo con il quale l'agente della riscossione ha agito. Queste informazioni permettono al contribuente di verificare l'entità del residuo credito vantato da Equitalia nei suoi confronti, dopo le azioni di riscossione già effettuate presso il condebitore (TAR Lazio, sez. III, 12 settembre 2016, n. 9662)⁷¹.

L'ultima macro area della giurisprudenza amministrativa attiene alle richieste del cittadino di estrarre copia di documenti fiscali riguardanti soggetti terzi, affinché l'istante, sulla base di tali documenti, tuteli il proprio interesse giuridico completamente non connesso al documento che si chiede di esibire.

Ad esempio, è il caso del coniuge, che per quantificare con esattezza l'ammontare dell'assegno divorzile in sede civile, chiede all'amministrazione finanziaria di estrarre copia delle dichiarazioni fiscali e dei rapporti finanziari dell'altro coniuge.

La giurisprudenza amministrativa, effettuando un attento bilanciamento di interessi tra il diritto che si intende tutelare con la visione del documento e il diritto alla riservatezza dei terzi, non si è opposta a tale tipologia di richiesta, atteso che «il comma 7 dell'art. 24 della legge n. 241 del 1990 dispone che deve essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o difendere i propri interessi giuridici» (TAR Puglia, sez. III, 3 febbraio 2017, n. 94; TAR Veneto, sez. I, 19 gennaio 2017, n. 61)⁷².

⁷⁰ Vedi anche Cons. Stato, sez. VI, 15 febbraio 2012, n. 766; Cons. Stato, sez. IV, 11 febbraio 2011, n. 925.

⁷¹ FARRI, *Accesso agli atti in fase di riscossione e imparzialità dell'esecuzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, suppl. online.

⁷² In materia di accesso agli atti tributari del coniuge, nelle more del procedimento di di-

Tuttavia, come affermato dal Consiglio di Stato, la tutela degli interessi propri non può avvenire mediante la richiesta indiscriminata di documenti fiscali di terzi fatta all'amministrazione finanziaria.

Questo insegnamento arriva dalla sent. 22 dicembre 2014, n. 6342: nel corso di un procedimento civile per risarcimento danni, il convenuto aveva richiesto all'Agenzia delle Entrate di Piacenza le dichiarazioni dei redditi dell'attore, al fine di provare, davanti al Giudice civile, che il suo inadempimento non aveva assolutamente creato alcun danno al predetto attore. Tale prova, secondo il convenuto, sarebbe stata ricavata dall'assenza di decremento del volume di fatturato dell'attore, pur sussistendo comunque un inadempimento contrattuale riconducibile al convenuto.

Il collegio interrogato ha negato un siffatto diritto di accesso ai documenti fiscali di terzi, affermando che, pur sussistendo la strumentalità tra il diritto di accesso e il predetto giudizio civile, «non è consentito dall'ordinamento (...) sacrificare la riservatezza del controinteressato sulla scorta di interessi vaghi, non concreti e neppure attuali» (Cons. Stato, sez. IV, 22 dicembre 2014, n. 6342)⁷³.

Come si vede, la giurisprudenza in materia di accesso agli atti tributari è molto ampia, essa varia dall'accesso ai documenti istruttori a quello relativo ai documenti fiscali di terzi. In assenza di una chiara normativa sul punto, detto contenzioso non mira a placarsi.

Traendo conclusivamente le fila di quanto illustrato, dalla recente giurisprudenza in materia di accesso agli atti tributari si individuano due insegnamenti: il primo è che il contribuente ha il diritto di chiedere e di esaminare i provvedimenti, anche di terzi, quando vi sia un interesse preminente da tutelare; il secondo è che solo il legislatore può individuare le categorie di documenti da sottrarre all'accesso, perché lesive di diritti generali preminenti al diritto di accesso del singolo, non sussistendo alcun margine di apprezzabilità in capo all'amministrazione.

5. Conclusioni

Le argomentazioni che precedono consentono di affermare che il diritto di accesso agli atti tributari non si identifica con il generico ed indistinto interes-

vorzio, v. Cons. Stato, sez. IV, 14 maggio 2014, n. 2472; TAR Lazio, sez. III, 21 ottobre 2013, n. 9036.

⁷³ V. Cons. Giust. Amm. Sic., sent., 28 novembre 2014, n. 643.

se di ogni contribuente a verificare il buon andamento dell'attività amministrativa, né esso è preordinato ad un controllo generalizzato dell'operato dell'amministrazione finanziaria⁷⁴.

Il diritto del contribuente di informarsi mediante l'accesso agli atti tributari è un diritto che può essere sacrificato in ragione del superiore interesse dello Stato che, come desunto, consiste nella sollecita e pronta riscossione delle risorse necessarie a garantire le funzioni pubbliche essenziali⁷⁵.

In particolare, l'inaccessibilità ai documenti tributari, come disposto dagli artt. 2, 3 e 4, D.M. n. 603/1996, impone all'amministrazione finanziaria di mantenere il segreto nei confronti del contribuente, affinché concluda, senza interferenze o fughe di notizie, il procedimento istruttorio.

Infatti, la violazione di tale segretezza potrebbe inficiare i risultati delle verifiche condotte nei confronti del contribuente, agevolando l'inquinamento delle prove e, dunque, pregiudicare l'efficacia dell'accertamento finale. Tramite il segreto delle attività di indagine, appunto, verrebbe integralmente tutelato l'interesse fiscale dello Stato, che i contribuenti sottoposti a controllo si suppone abbiano pregiudicato.

Sulla base di queste premesse, la giurisprudenza, come visto, ha espresso un consolidato indirizzo in ordine al quale il diniego all'accesso ai documenti tributari ha come obiettivo specifico quello di mantenere il riserbo dell'attività istruttoria condotta dall'autorità fiscale, finché l'azione di accertamento non è stata conclusa mediante la notifica dell'atto finale al contribuente⁷⁶.

⁷⁴ In tema di natura e funzione del diritto di accesso conoscitivo, v. Cons. Stato, 12 gennaio 2011, n. 116; Cons. Stato, sez. VI, 28 settembre 2010, n. 7183; Cons. Stato, sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2820; Cons. Stato, sez. VI, 26 marzo 1992, n. 193.

⁷⁵ V. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi all'imposizione fiscale*, I, Napoli, 2011; FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; DE MITA, *Interesse fiscale*, cit., p. 81; ID., *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1987; BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., (voce) *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, 1988; ID., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.

⁷⁶ In materia di poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, v. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, cit.; ID., *Accertamenti tributari e tutela del contribuente*, cit.; VANZ, *I poteri conoscitivi e di controlli dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 85; VIOTTO, *op. cit.*, p. 91; LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e procedurali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 292; SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 915; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 156.

Difatti – secondo tale consolidato orientamento – se, per assurdo, il contribuente dovesse essere legittimato ad esercitare il diritto di accesso durante il procedimento (interno) di formazione dell'atto impositivo, potendo conoscere le informazioni a suo carico, da ciò potrebbe derivare, in generale, un pregiudizio all'azione di indagine, posto che il soggetto controllato potrebbe essere messo nelle condizioni di “depistare” le prove dimostrative della sua infedeltà fiscale⁷⁷.

Invece, permettere al contribuente la conoscibilità degli atti tributari solo dopo che l'attività istruttoria a suo carico è stata conclusa, dunque, solo dopo che l'azione di accertamento è divenuta “puntuale” ed “immodificabile”, mediante la notifica del provvedimento finale, consentirebbe all'amministrazione finanziaria di tutelare integralmente l'interesse fiscale⁷⁸.

Tuttavia, contrariamente a quanto fissato dalla citata giurisprudenza, occorre osservare che, durante la fase istruttoria, non sempre il segreto è funzionale ad evitare l'inquinamento delle prove, ciò perché tale pericolo non sussiste in presenza di documenti non modificabili dal contribuente⁷⁹.

Ad esempio, quando l'autorità fiscale, nel pieno della fase istruttoria, notifica dei questionari a soggetti collegati al contribuente sottoposto a controllo, oppure, quando l'Ufficio richiede alla banca documenti relativi all'attività finanziaria del contribuente, o ancora, quando l'amministrazione recupera precisi documenti durante una attività di accesso nei locali del contribuente, in tutti questi casi il contribuente è già di fatto a conoscenza dello svolgimento di una verifica nei suoi confronti e, comunque, non è nelle condizioni di poter distruggere, occultare o modificare i documenti compromettenti già in possesso dell'amministrazione finanziaria⁸⁰.

Quindi, al ricorrere di tali circostanze, il segreto del fisco non parrebbe preordinato a salvaguardare alcun interesse. Anzi, per certi versi, escludere il contribuente dalla partecipazione a questo tipo di procedimenti istruttori potrebbe risultare quasi un abuso dei poteri di polizia tributaria da parte dell'amministrazione finanziaria.

⁷⁷ V. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto di riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1109; CIPOLLA, *Diritto di difesa del contribuente*, cit., p. 55.

⁷⁸ Con particolare riferimento agli strumenti di tutela dell'interesse fiscale, v. BORIA, *op. cit.*, p. 458.

⁷⁹ Sul punto, limitatamente alla funzionalità del contraddittorio tra l'amministrazione finanziaria e contribuente, v. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 13.

⁸⁰ V. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 209; VIOTTO, *op. cit.*, p. 335; PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 71.

In definitiva, pur in presenza di norme specifiche sulla partecipazione del contribuente al procedimento tributario, improntate sempre più alla cultura del dialogo, non esiste ad oggi una regola di carattere generale che imponga una comune gestione delle informazioni tra autorità fiscale e contribuente, anteriore alla formazione dell'atto impositivo, tale da consentire all'amministrazione finanziaria di svolgere appieno la sua primaria funzione giustiziale già in sede amministrativa.

