



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Accesso agli atti tributari tra Statuto dei diritti del contribuente ed aperture giurisprudenziali

di Gabriella De Maio

Abstract – According to the European Union Law and the administrative jurisprudence access to the tax documents is admissible in the period after the conclusion of the procedure. More precisely, the taxpayer has a genuine interest and timely access to documents related to the phases of assessment, collection and payment, from which knowledge can emerge legal irregularity (substantial or procedural) demonstrating the total or limited illegitimacy of the tax procedure. Inaccessibility is temporally limited to the preliminary phase in the tax proceedings because there isn't secrecy in the phase following the conclusion of the procedure for adoption the final measure of assessment owed.

SOMMARIO: 1. L'influsso del diritto comunitario ed il sistema delle "qualificazioni" - 2. La "vicinanza" del diritto tributario al diritto amministrativo - 3. Il Consiglio di Stato conferma una lettura "costituzionalmente orientata" del divieto di accesso agli atti tributari - 4. Conclusioni

1. L'influsso del diritto comunitario ed il sistema delle "qualificazioni" - L'applicabilità dei principi del diritto amministrativo al diritto tributario è un tema particolarmente delicato¹⁴⁸, considerato che il diritto tributario riprende istituti di altri settori del diritto per riproporli nel proprio ambito "adattandoli" alle peculiari caratteristiche dell'attività dell'amministrazione finanziaria. Esso si presenta, come sostenuto da autorevole dottrina¹⁴⁹, come un diritto "qualificante, in quanto adegua ai propri principi la fattispecie normativa qualificata appartenente ad altro ramo del Diritto".

Le specifiche caratteristiche, dunque, del diritto tributario non consentono un'applicazione analogica diretta ed immediata degli istituti di altri settori del diritto, ma impongono un'attenta ponderazione dell'istituto "mutuato" e del contesto in cui se ne ipotizza l'applicazione, facendo salvi possibili adattamenti che non alterino i principi di natura tributaria¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Sul punto A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, pag. 703 e ss., P.PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento*, in Riv. dir. fin. e sc. Fin., 2007, I, pag. 84 e ss.

¹⁴⁹ In tal senso, A. AMATUCCI, in *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene editore, 2007, 292 e ss..

¹⁵⁰ Sulla distinzione, (rectius) distanza tra la materia amministrativa e quella tributaria cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., 3/2011, pag. 563 e ss. L'A. sostiene che in linea generale i principi sull'attività amministrativa tributaria siano oggi contenuti essenzialmente nello

Tali considerazioni vanno esaminate anche alla luce della contestualizzazione del diritto amministrativo nell'ordinamento europeo¹⁵¹, il quale non consente più di separare con assoluta certezza gli scenari normativi dell'Unione Europea da quelli dei singoli Stati membri, né, all'interno del nostro ordinamento, il diritto pubblico da quello privato¹⁵².

Secondo autorevole dottrina¹⁵³, infatti, da quando nell'Unione Europea “*si è verificata una progressiva assimilazione*” fra Paesi ispirati a sistemi di Civil Law e Stati fondati sul Common Law, dinanzi la primazia del diritto comunitario¹⁵⁴, il ruolo del giurista è diventato di fondamentale importanza, attesa la necessità di tener conto, nella fase di interpretazione, non solo della astratta previsione normativa, ma anche della portata applicativa dell'istituto alla luce dei principi comunitari.

Statuto dei diritti del contribuente piuttosto che nella legge n. 241/90, per cui lo Statuto rappresenterebbe oggi il fondamentale punto di riferimento per la regolamentazione dei procedimenti tributari e *per l'eventuale ma difficile raccordo con la disciplina della legge n. 241/90.*

¹⁵¹ Sul punto cfr. E.BONELLI, *Efficienza, partecipazione ed azione amministrativa: Regioni ed Enti locali a confronto con la riforma del procedimento*, pag. 2, in L'Informatore delle Autonomie locali, n. 7/2005. Secondo l'A. il richiamo al diritto comunitario è l'inevitabile risposta al fenomeno della continua e rapidissima evoluzione dell'integrazione europea, che coinvolge in questo caso i rapporti Stato-cittadini, su cui ha avuto modo di pronunciarsi più volte la nostra Corte Costituzionale, nel senso di ritenere “*obbligati gli organi amministrativi a disapplicare la norma interna, se in conflitto con quella comunitaria direttamente applicabile*”. Tra i principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'U.E., risultano di particolare interesse, rispetto a quelli nazionali, il principio di proporzionalità presente nel nostro ordinamento come una delle manifestazioni del criterio di ragionevolezza, secondo cui ogni misura adottata dalla p.a. deve essere proporzionale a quanto richiesto dagli obiettivi perseguiti, e quello del legittimo affidamento, che rileva come “*fortemente caratterizzante in termini di tutela dell'interesse privato*”, in quanto esso consiste nell'evitare che una situazione vantaggiosa assicurata al privato da un atto concreto della p.a. possa essere successivamente rimossa e/o affievolita.

¹⁵² In tal senso L. MARUOTTI, *Diritto comunitario e diritto amministrativo*, in www.giustamm.it, pag. 2 e ss., secondo il quale il diritto comunitario sta fortemente impattando anche sul diritto interno, in quanto il primo ha conferito rilievo a categorie giuridiche unificanti, che così si sono imposte in tutti gli Stati dell'Unione.

¹⁵³ Più precisamente l'A. sostiene che i Paesi di Common Law non possono che dare applicazione alle direttive e alla normativa di recepimento, con sempre maggiore espansione del diritto scritto, mentre, i Paesi di Civil Law hanno riconosciuto la rilevanza dei macro-principi, fino al punto di assumere l'obbligo di ispirare e di adeguare i propri ordinamenti a questi macro-principi, sebbene non discendenti dalle Costituzioni nazionali tra i macro-principi vanno annoverati quelli richiamati nell'art. 6 del Trattato di Maastricht, cioè alle disposizioni della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Basti pensare alle sentenze della Corte Costituzionale in materia di esproprio (n. 348 e n. 349 del 20 ottobre 2007) che hanno riconosciuto come le leggi siano incostituzionali quando prevedano una tutela del diritto di proprietà incompatibile con le disposizioni ed il protocollo aggiuntivo della medesima Convenzione del 1950, sia se si tratti di una inadeguata indennità di esproprio, sia quando il risarcimento del danno sia fissato dalla legge in misura inferiore a quello effettivamente derivante da un illecito della pubblica amministrazione.

¹⁵⁴ Per un quadro sulla primazia del diritto comunitario, v. G. TESAURO, *Sovranità degli Stati e integrazione comunitaria*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2006, 235 ss.; F. RICCIOLI, *Preoccupanti contrasti tra Corte comunitaria e Corte costituzionale*, in *Foro It.*, 1978, 204 ss.; R. MONACO, *Sulla recente giurisprudenza costituzionale e comunitaria in tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. Dir. eur.*, 1978, 287 ss.; F. MOSCONI, *Contrasto tra norma comunitaria e norma interna posteriore, possibili sviluppi dopo la sent. n. 106 del 1977 della Corte di Giustizia*, in *Riv. Dir. internaz. priv. e process.*, 1978, 515 ss.; P. BARILE, *Un impatto tra il diritto comunitario e la Costituzione italiana*, in *Giur. cost.*, 1978, 641 ss.; M. FRANCHINI, *Il diritto comunitario tra Corte di Giustizia e Corte costituzionale*, in *Giust. civ.*, 1978, 116 ss.; P. GORI, *Preminenza e immediata applicazione del diritto comunitario per forza propria*, in *Riv. Dir. civ.*, 1978, 681ss.

È stato, pertanto, sostenuto che dinanzi ad un *“vero e proprio stravolgimento degli assetti tradizionali”*¹⁵⁵ di palese matrice comunitaria è necessaria una particolare attenzione da parte degli studiosi e grande impegno applicativo da parte della giurisprudenza.

2. La “vicinanza” del diritto tributario al diritto amministrativo – Il citato orientamento¹⁵⁶, nel sottolineare quanto *“i principi del diritto comunitario hanno influenzato indistintamente e costantemente l’azione amministrativa e l’azione impositiva, rafforzandone l’osmosi”*¹⁵⁷, ha puntualmente individuato i passaggi che hanno contribuito al graduale processo di avvicinamento del diritto tributario al diritto amministrativo.

E’ stato, quindi, posto in luce il ruolo dello Statuto dei diritti del Contribuente il quale, nel valorizzare il profilo del buon andamento e dell’imparzialità dell’azione amministrativa tributaria in ossequio agli artt. 3 e 97 Cost., ha collocato l’amministrazione finanziaria nell’ambito della pubblica amministrazione¹⁵⁸.

Nel contempo è stato rilevato che la legge 7 agosto 1990, n. 241 con la novella 11 febbraio 2005, n. 15, è stata trasformata in una legge generale sull’azione amministrativa.

Da ultimo, è stato evidenziato che la valorizzazione dei profili consensualistici nel rapporto Fisco-contribuenti è andata di pari passo con l’analogo fenomeno del rafforzamento del dialogo *“inter pares”* fra pubblica amministrazione e cittadini.

Da tale impostazione deriverebbe quale interessante corollario la possibilità di ricondurre l’azione impositiva nell’alveo dell’azione amministrativa¹⁵⁹, per cui *“pur con tutte la peculiarità della funzione impositiva, l’amministrazione finanziaria deve attenersi sempre al principio di legalità ed*

¹⁵⁵ Sul punto cfr. L. DEL FEDERICO, *Gli atti impositivi vizati per violazione del diritto comunitario*, in Giust. Trib., n. 1/2010, pag. 4 e ss.

¹⁵⁶ Sul punto cfr. L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 6/2010, pag. 729.

¹⁵⁷ Sul punto l’A. sottolinea come risulta significativa la previsione del passante legislativo che consente l’ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi del diritto comunitario e, quindi, per esempio, del principio di proporzionalità, nonché del principio del contraddittorio. Pertanto, per la materia tributaria, ferma l’inapplicabilità delle specifiche disposizioni del Cap. III della legge sul procedimento amministrativo inerenti la partecipazione, dovrà comunque essere osservato il principio del contraddittorio; d’altro canto in tale prospettiva si era già collocato lo Statuto del Contribuente.

¹⁵⁸ Sul punto cfr. Cassazione, Sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575 e Cass. SS.UU., 30 novembre 2006, n. 25506, in Riv. giur. trib., n. 2/2007, pag. 105 e ss., lì dove si precisa che *“l’amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una pubblica amministrazione. Tale veste la obbliga all’osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell’imparzialità espressamente sancito dall’art. 97 Cost.”*. Si veda anche G. MARONGIU, *Accertamento e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. Trib., 6/2011, pag. 475 e ss.

¹⁵⁹ Molto interessante sul punto la riflessione di L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell’imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in Ragion pratica, n. 10/2008, pag. 55 e ss., in cui l’A. sottolinea che *“lo stesso diritto amministrativo sta vivendo una profonda trasformazione, che vede ritrarsi sempre più l’autorità sotto la spinta di concezioni consensualistiche, che tendono a valorizzare gli assetti paritetici nell’attività amministrativa”*.

*orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso (a seguito di scelte al più discrezionali, giammai puramente e semplicemente libere), la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 Cost.*¹⁶⁰”

Si concorda, pertanto, con la tesi¹⁶¹ che, qualificando “l'imposizione tributaria come tratto essenziale della sovranità”, avvicina il diritto tributario al diritto amministrativo, in quanto “con l'affermarsi dello stato di diritto l'imposizione tributaria continua ad esprimersi tramite potestà marcatamente autoritative.”¹⁶²”

D'altronde, i motivi che spingono ad operare un parallelismo tra le due branche del diritto¹⁶³ sono da ravvisarsi, con particolare riferimento all'accesso ai documenti, nella necessità di assicurare la trasparenza amministrativa nonché di favorire lo svolgimento imparziale dell'azione pubblica.

La giurisprudenza¹⁶⁴ sul punto precisa che: “non si può ignorare la portata innovativa della Legge n.241/90 nella parte in cui essa fonda e dà facoltà di azione e di difesa ad una libertà certo presupposta fra i diritti della persona, ma al tempo stesso priva di pretese di godimento in assenza di una puntuale disciplina a livello costituzionale”.

¹⁶⁰ Cfr. L. DEL FEDERICO, in *I principi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, Riv. di dir. fin. e sc. fin., 2/2010, I, pag. 206 e ss..

¹⁶¹ Contra cfr. M. BASILAVECCHIA, *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Il Corriere tributario* n. 38/2008, pag. 3093 e ss.

¹⁶² Sul punto L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rassegna tributaria*. 6/2011, pag. 1393 e ss.

¹⁶³ Cfr. S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. Dir. Trib., 10/2008 evidenzia che “si debbono a Gian Antonio Micheli le prime aperture alla configurazione di un potere funzionalizzato ed il ricorso allo schema del procedimento amministrativo per l'inquadramento delle discipline attuative dei prelievi tributari”.

¹⁶⁴ Tar Campania Napoli, sez. V, 4 maggio 2009. n. 2268. Il Collegio ha deciso in merito ad una particolare controversia in cui il ricorrente, componente della Corporazione dei Piloti del Porto di Napoli, organismo giuridico *ad hoc*, in ragione dell'interesse alla partecipazione agli utili derivanti dall'espletamento del servizio pubblico di pilotaggio delle navi nel Porto di Napoli, presentava istanza di accesso a documenti afferenti vari settori della contabilità, senza ricevere alcun riscontro. Il Collegio ha precisato che l'accesso ai documenti amministrativi costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza, attenendo ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale. Mentre originariamente la locuzione “diritto di accesso” sollevava dubbi sulla qualificazione come diritto soggettivo o interesse legittimo, ora si parla di “diritto degli interessati di prendere visione ed estrarre copia di documenti amministrativi”, nel senso che l'esame e l'estrazione di copia del documento sono modalità congiunte dell'esercizio del diritto, senza deroghe o eccezioni di sorta. L'obiettivo è di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa e di favorire lo svolgimento imparziale, mentre l'art.10 della Legge 241 rimasto immutato dopo le recenti modifiche ha riguardo ad un accesso partecipativo, con l'obiettivo di assicurare la pienezza del contraddittorio e della partecipazione a quanti sono coinvolti in un procedimento amministrativo che li riguarda (T.A.R. Lazio, Roma, I, 15.12.2000, n.12144). Secondo i giudici napoletani, anche la configurazione introdotta dalla Legge n.205/2000 non ha modificato la originaria natura di istituto mirato al conseguimento della conoscibilità della documentazione, indipendentemente dall'esistenza attuale o eventuale di un processo in cui tale documentazione possa essere funzionalizzata ai fini della sua decisione e quindi come istituto non diretto ad acquisire soltanto gli atti strumentalmente preordinati alla decisione nel merito del ricorso principale (ord.za T.A.R. Lazio, Roma, II, 10.3.2001, n.1834).

A ciò aggiungasi che l'amministrazione finanziaria è sempre più orientata al coinvolgimento del contribuente nell'attività di accertamento in funzione deflativa del contenzioso come emerge con riguardo all'istituto dell'accertamento con adesione.

Tale strumento consta in un procedimento mediante il quale si addivene ad un atto di accertamento concordato con il contribuente¹⁶⁵, che presenta istanza o è invitato dall'ufficio stesso dopo aver ricevuto la notifica di un avviso di accertamento che riguardi le imposte dirette, l'IVA o le altre imposte indirette¹⁶⁶.

La procedura consiste nella *“definizione di un nuovo atto pattuito tra ufficio e contribuente a seguito di un contraddittorio tra le parti nell'ambito del quale vi è una componente discrezionale dispositiva, cosiddetta discrezionalità tecnico-giuridica”¹⁶⁷*, che non attiene però agli interessi economico sostanziali coinvolti nel prelievo ma *“all'efficiente gestione della controversia”¹⁶⁸*

Ciò premesso, la tesi prospettata non può non tener conto del fatto che, comunque, il processo di avvicinamento del cittadino all'amministrazione, avviato con la legge n. 241/90, e proseguito con ulteriori modifiche ed integrazioni alla medesima normativa, non travolge il procedimento tributario in ogni suo aspetto.

¹⁶⁵ F. TESAURO, Compendio di diritto tributario, UTET, 2004, pag. 132. Altra dottrina reputa tale istituto come una “nuova metodologia di controllo” che tende “a ridurre le controversie fra fisco e contribuente consentendo una transazione bonaria della divergente capacità contributiva accertata dall'Ufficio prevedendo, da una parte, una riduzione della propria pretesa creditoria e, dall'altra, come compensazione, la rinuncia all'impugnazione dell'atto impositivo”. Saverio Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA, IV edizione, 2005, pag.1203.

¹⁶⁶ Con esclusione del caso in cui l'ufficio è a conoscenza di reati per frodi fiscali imputabili allo stesso contribuente.

¹⁶⁷ Cfr. G. DI LAURO, *L'accertamento con adesione*, Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, in www.issef.it, pag. 1. Più precisamente secondo altra dottrina, *“il funzionario dell'ufficio, che procede alla definizione dell'imposta, si muove in un ambito di discrezionalità tecnico-giuridica, avendo sempre come riferimento la norma. L'Amministrazione finanziaria non compie scelte discrezionali, nel senso di poter incentivare una determinata zona rispetto all'altra o una fascia di contribuenti più poveri rispetto ad altri. In tal senso la Corte dei Conti, sezione giurisdizionale Sicilia, con sentenza n. 512 del 16 marzo 2005, ha asserito che la normativa pur privilegiando la forma concordataria dell'accertamento non attribuisce all'amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità ma al contrario la legge attribuisce solo una discrezionalità tecnica nel senso di individuare e definire, con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che si prestano ad opinabili valutazioni in ordine alla loro effettiva sussistenza”*. Cfr. S. LA ROCCA, *L'accertamento con adesione – esercizio della discrezionalità e profili di illegittimità*, in *Il Fisco* n. 29/2005, Eti De Agostini, pag. 11348.

¹⁶⁸ La fondatezza della pretesa deve in altri termini essere valutata alla luce delle obiezioni che può muoverle il contribuente e dei tempi, delle prospettive e dei costi di un eventuale contenzioso. Di fronte ad accertamenti relativamente più deboli sul piano della fondatezza sarà tanto più apprezzabile l'interesse ad eliminare le incertezze e le lungaggini del contenzioso, anche rinunciando a una parte relativamente maggiore della pretesa. Deve escludersi l'utilizzazione dell'accertamento con adesione come strumento repressivo o premiale a seconda del comportamento dei singoli contribuenti che siano stati collaboratori durante le indagini, ovvero particolarmente maliziosi nel porre in essere le evasioni scoperte: va escluso che la normativa contenga gli spazi per negare l'accertamento con adesione o proporlo a condizioni particolarmente onerose a contribuenti particolarmente disonesti. La norma tutela l'interesse a che quanto accertato, sia pure con adesione, venga riscosso, ma non consente che le somme accertate vengano ridotte in funzione di quanto è possibile riscuotere”. Raffaello Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, IPSOA, 2001, pagg. 135-136.

Le peculiarità, infatti, dell'attività dell'azione amministrativa tributaria, radicate nella natura vincolata del potere dell'amministrazione finanziaria non sempre si prestano ad essere accomunate alla discrezionalità insita nell'agire della pubblica amministrazione. Basti pensare che, in materia tributaria, non si applicano le norme sulla partecipazione al procedimento.

In tale contesto, sarà l'attività dell'interprete a dover valutare se alcuni principi generali dell'azione amministrativa codificati nella legge n. 241/90 contrastino a loro volta con i principi contenuti ad esempio nello Statuto dei diritti del contribuente¹⁶⁹, dovendo prevalere in questo caso fra le due normative quella avente valenza di regolazione settoriale che orienta in chiave garantista l'interpretazione di tutte le leggi tributarie.

Fatte queste premesse, può meglio comprendersi perché innanzi alla previsione dell'art. 24, comma 1, lettera b) della legge n. 241/90 che sancisce espressamente l'esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi per i procedimenti tributari, la dottrina e la giurisprudenza finiscano per eroderne la portata e propendano, invece, per estendere l'accessibilità dei documenti anche a quelli di natura tributaria, purchè sia concluso il relativo procedimento di formazione.

3. Il Consiglio di Stato conferma una lettura “costituzionalmente orientata” del divieto di accesso agli atti tributari – In tale ottica, il Consiglio di Stato, con sentenza n. 766 del 15 febbraio 2012, ha confermato¹⁷⁰ una lettura “*costituzionalmente orientata*” del divieto di accesso agli atti tributari, volta a considerare l'accesso ai documenti amministrativi quale principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza.

I giudici di Palazzo Spada, infatti, riprendendo precedenti giurisprudenziali sul punto¹⁷¹, hanno affermato che *“l'inaccessibilità agli atti tributari è temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo.”*

¹⁶⁹ Sul punto cfr. M. DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in Dir. Amm., 1/2007, pag. 127, la quale evidenzia che un contributo determinante sulla via della riconciliazione tra disciplina generale del procedimento amministrativo e disciplina speciale del procedimento tributario si deve proprio all'approvazione dello Statuto del contribuente con il quale si è inteso dare attuazione, nei rapporti tra fisco e contribuente, ai principi di trasparenza, di pubblicità dell'azione amministrativa e di semplificazione del linguaggio anche attribuendo rilevanza generale nell'ordinamento tributario al principio di affidamento del contribuente ed estendendo l'efficacia del diritto d'interpello.

¹⁷⁰ Consiglio di Stato, Sezione VI, 15 febbraio 2012, n. 766, in www.giustizia-amministrativa.it, conferma la sentenza TAR Veneto, Sez. III, 12 Novembre 2008, n. 3980.

¹⁷¹ Cfr. Consiglio Stato sez. IV, 21 ottobre 2008, n. 5144 in www.finanzaediritto.it, 14 dicembre 2008, Consiglio di Stato, sez. IV, 11 febbraio 2011, n. 925, in Foro amm. CDS 2011, 2, 426.

Il contribuente, pertanto, ha un interesse concreto ed attuale ad accedere a *“tutti gli atti relativi alle fasi di accertamento, riscossione e versamento, dalla cui conoscenza possano emergere vizi sostanziali procedurali tali da palesare l’illegittimità totale o parziale della pretesa impositiva.”*

Ne consegue che il divieto di accesso opera solo con riferimento alla fase di pendenza del procedimento tributario¹⁷², non essendo rinvenibili esigenze di segretezza *“nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell’imposta dovuta, sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo.”*

D'altronde, secondo il collegio giudicante, se così non fosse, *“si perverrebbe alla singolare conclusione che il cittadino può subire ulteriori incisioni nella propria sfera giuridica in conseguenza di un procedimento tributario, pur conclusosi favorevolmente in sede giustiziale, qualora gli fosse impedito di accedere a tutti gli atti che lo riguardano, al fine di difendersi in un parallelo procedimento pendente per gli stessi fatti.”*

Le esigenze di trasparenza e imparzialità dell’azione amministrativa, dunque, sono ravvisabili, con i necessari adattamenti, anche nell’operato dell’amministrazione finanziaria onde evitare che, *“in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria - pur nella più lata accezione della “ragion fiscale” - senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione”*¹⁷³.

Né osta a tale lettura l’ulteriore doglianza secondo cui vi sarebbe difetto di legittimazione passiva qualora la domanda di accesso venga diretta ad un soggetto diverso rispetto all’amministrazione finanziaria, nel caso di specie, l’agente della riscossione.

I giudici infatti hanno puntualizzato, nella richiamata sentenza, che la normativa sull’accesso non riguarda esclusivamente il soggetto che crea il documento, ma anche colui che lo detiene stabilmente.

¹⁷² T.A.R. Milano Lombardia sez. III, 13 ottobre 2011, n. 2430, Foro amm. TAR 2011, 10, 3054 (s.m.) in cui si afferma che *“l’esclusione dei procedimenti tributari dal diritto di accesso si riferisce esclusivamente ai casi in cui la richiesta di accesso inerisce concretamente ad un procedimento tributario in corso. Né la richiesta di documenti di carattere fiscale può ritenersi sottratta all’accesso per ragioni di riservatezza. Infatti, l’art. 5, d.m. 29 ottobre 1996 n. 603, esclude dall’accesso solamente «gli atti e documenti allegati alle dichiarazioni tributarie», con ciò implicitamente riconoscendo che tale esclusione non può applicarsi alle dichiarazioni tributarie stesse, le quali potranno essere sottratte all’accesso, ai sensi dell’art. 24 comma 1, lett. b), l. n. 241 del 1990 solo se e in quanto incluse in un procedimento tributario, che deve essere peraltro non potenziale ma effettivamente in corso.”*

¹⁷³ T.A.R. Catania Sicilia sez. IV, 16 dicembre 2010, n. 4746, Foro amm. TAR 2010, 12, 4076. Attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, l’accesso costituisce principio generale dell’attività amministrativa, e tutti i documenti amministrativi sono accessibili, “ad eccezione di quelli indicati all’art. 24, commi 1, 2, 3, 5 e 6” (comma 3); sebbene l’art. 24 escluda il diritto d’accesso, tra l’altro, nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano, una lettura della disposizione costituzionalmente orientata, comporta che la inaccessibilità agli atti di cui trattasi sia temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di “segretezza” nella fase che segue la conclusione del procedimento con l’adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell’imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo.

D'altronde, già in precedenti pronunce¹⁷⁴ era prevalsa la tesi estensiva del diritto di accesso, volta ad accogliere la richiesta di ostensione documentale indipendentemente dalla natura giuridica privata del soggetto nei cui confronti viene presentata istanza formale.

Sul punto si è espresso il Tar Lazio¹⁷⁵ affermando che *“non può essere precluso, successivamente alla emanazione dell'avviso di accertamento, l'accesso agli atti tributari, non rilevando il fatto che l'agente della riscossione abbia formalmente natura di soggetto privato.”*

In tal senso, si ricorda anche il Tar Campania¹⁷⁶ che, in considerazione della portata generale della legge sul procedimento amministrativo e della rilevanza degli interessi giuridicamente tutelati dalla normativa sul diritto di accesso ai documenti amministrativi, ha deciso il caso concreto prescindendo dalla disamina della natura giuridica del soggetto nei cui confronti era stata richiesta l'ostensione documentale.

Né osta ad una simile ricostruzione la considerazione che il ruolo nominativo dei debitori, in quanto atto plurimo, non rientrerebbe nella nozione di atto amministrativo, atteso che secondo i giudici di Palazzo Spada, *“non vi è ragione effettiva per negare il carattere di documento amministrativo”*, visto che tale documento possiede i requisiti di cui all'art. 22, comma 1, lettera d) della legge n. 241/90.

4. Conclusioni – Da quanto evidenziato emerge che il nuovo ruolo del contribuente, ai sensi della legge n. 212 del 27 luglio 2000 nonché degli spunti interpretativi offerti dall'attuale contesto giuridico, non consta più in una mera soggezione passiva quanto piuttosto in una partecipazione attiva in linea con la valorizzazione dei criteri di collaborazione fra il Fisco ed il contribuente.

L'influsso, pertanto, dei principi del diritto comunitario volti a rafforzare il principio consensualistico, la necessità di contemperare il nuovo agire amministrativo che vuole il cittadino sempre più protagonista dello scenario procedimentale, impone di considerare il contribuente, se pur non partecipa dell'azione dell'amministrazione finanziaria in fase di pendenza del procedimento, comunque titolare, nella fase successiva, di un interesse alla ostensione di documenti che possano palesare l'illegittimità della pretesa impositiva.

¹⁷⁴ Si ravvisano altri precedenti giurisprudenziali volti a riconoscere l'interesse ad accedere anche nel caso *“anche nell'ipotesi in cui l'atto o il documento siano già stati altrimenti resi conoscibili al contribuente.”* Sul punto, cfr. Cassazione civile sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13321, Giust. civ. Mass. 2011, 6, 919. In senso conforme cfr. Cass. 8 settembre 2004 n. 18117.

¹⁷⁵ T.A.R. Lazio, Roma, sez. II, 3 novembre 2009, n. 10765.

¹⁷⁶ Utile sul punto le precisazioni della citata sentenza Tar Campania, Napoli, Sez. V, 4 maggio 2009, n. 2268, in cui i giudici napoletani, a fronte della peculiare natura giuridica dell'organismo della la Corporazione dei Piloti del Porto di Napoli per il quale, nel corso degli anni, vi sono state notevoli difficoltà di inquadramento giuridico e, pertanto, di dubbia applicabilità degli artt. 22 e ss. della legge n. 241/90 e ss. mm. ed ii., ha cristallizzato il diritto di accesso quale principio generale dell'azione amministrativa, prescindendo dalla qualificazione giuridica dell'ente coinvolto dalla richiesta di ostensione documentale.