

LIVIA SALVINI

# ACCESSO AGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO



*giuffrè editore - 2006*

---

*Estratto dal volume:*

## **DIZIONARIO DI DIRITTO PUBBLICO**

**diretto da**

**SABINO CASSESE**

coordinatori

Mauro Catenacci - Alfonso Celotto - Edoardo Chiti

Andrea Gioia - Giulio Napolitano - Livia Salvini

**VOLUME I**

**ABE - BUO**

## ACCESSO AGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La questione. — 2. La situazione *ante* l. n. 15/2005. — 3. La situazione attuale. — 4. Considerazioni conclusive. — 5. Il destinatario della richiesta di accesso e la tutela avverso il diniego.

**1. La questione.** — Nessuna norma che disciplina i procedimenti di controllo e di accertamento dei tributi conferisce al contribuente o ai terzi interessati, con ca-

rattere di generalità, il diritto di accedere agli atti di tali procedimenti (né si annoverano molte disposizioni particolari sull'accesso; probabilmente l'unica è quella

contenuta nell'art. 52, co. 6, d.P.R. n. 633/1972, che dà al contribuente il diritto di avere copia del processo verbale di constatazione). Ciò benché senza dubbio sussistano, anche con riferimento ai procedimenti tributari [si v. *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*], quelle esigenze di trasparenza dell'attività amministrativa e di effettiva partecipazione del privato a tale attività che hanno condotto ad attribuire a quest'ultimo il diritto di accesso nella legge sul procedimento amministrativo n. 241/1990.

Lo statuto del contribuente (l. n. 212/2000), nello stabilire il principio per cui «L'amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati» (art. 6, co. 1) e nel prevedere che, se la motivazione di un atto impositivo fa riferimento ad un atto ulteriore, quest'ultimo deve essere allegato al primo (art. 7, co. 1), pone all'amministrazione precisi obblighi di informazione del contribuente, anche sotto il profilo della comunicazione documentale, ed anche al di là di quanto già specificamente previsto dalle disposizioni riguardanti i singoli tributi. Tuttavia, si tratta comunque di obblighi connessi alla (e direttamente dipendenti dalla) notifica al contribuente degli atti finali del procedimento di imposizione — cioè degli atti recettizi che possono definirsi «a lui destinati» — e correlati alla conoscenza del contenuto e delle motivazioni di tali atti (si v. *Statuto del contribuente*). Nulla è invece previsto con riferimento alla conoscenza, da parte del contribuente, degli atti formati dall'amministrazione finanziaria, o da questa comunque acquisiti nel corso dell'attività che ha condotto alla emanazione dell'atto impositivo, che non si riflettono direttamente nella motivazione di quest'ultimo: o perché l'amministrazione non ha ritenuto necessario avvalersi delle loro risultanze; o perché, pur avvalendosi di tali risultanze, non ha ritenuto necessario menzionarli [l'economia di questa voce non comporta un esame delle questioni strettamente correlate all'argomento che si sta trattando, come quella del contenuto della motivazione dell'atto di accertamento (si v. *Accertamento tributario*), o la questione della ripartizione dell'onere della prova nel pro-

cesso tributario [si v. *Processo tributario (natura e oggetto)*]. Si può qui solo accennare che, tanto più si ritiene pregnante l'obbligo dell'amministrazione di motivare l'atto impositivo — e in specie quello di accertamento — e di indicare espressamente nella motivazione anche gli atti formati, raccolti o comunque acquisiti nel corso del procedimento e di cui l'amministrazione stessa intende valersi a fini probatori, tanto più l'art. 7, co. 1 dello statuto del contribuente tutela l'effettiva e diretta conoscenza da parte del contribuente di questi ultimi atti. Analogamente, tanto più si considera incisivo l'onere della prova dell'amministrazione nel processo tributario, tanto più tale conoscenza viene effettivamente tutelata e può essere conseguita]. Né lo statuto si occupa della conoscenza degli atti formati, raccolti o acquisiti durante il procedimento di controllo nell'ipotesi in cui l'atto finale non sia stato (ancora) emanato.

Come si dirà oltre, anche nell'ipotesi in cui gli atti del procedimento non si siano riflessi in un atto impositivo può esistere un «interesse» del contribuente, o di un terzo, alla loro conoscenza diretta; e comunque — è appena il caso di rilevare — la tutela di tale «interesse» non può in alcun modo considerarsi completa ed effettiva se ed in quanto sia rimessa solamente all'adempimento di obblighi informativi da parte dell'amministrazione e non sia direttamente azionabile dal privato attraverso il riconoscimento in suo favore, con carattere di generalità, di un diritto di accesso.

L'evidenziata lacuna delle norme fiscali è stata colmata con l'applicazione delle disposizioni in materia di accesso agli atti amministrativi di cui al capo V della l. n. 241/1990, disposizioni che fanno del resto espresso riferimento anche ai procedimenti tributari. La loro interpretazione non è tuttavia mai stata pacifica, dando luogo ad un radicale contrasto tra dottrina e giurisprudenza, e le modifiche apportate dalla l. n. 15/2005 non sembrano aver affatto sciolto i dubbi interpretativi.

**2. La situazione ante l. n. 15/2005.**  
— I termini della questione dell'accesso

agli atti documentali del procedimento tributario ai sensi della l. n. 241/1990 prima delle modifiche apportate dalla l. n. 15/2005 — questione che, seppure riferita ad un ordinamento non più vigente, riveste senz'altro interesse al fine di interpretare ed applicare le disposizioni attuali — erano i seguenti.

Nel prevedere e disciplinare il diritto di accesso ai documenti amministrativi, gli art. 22 ss., l. n. 241/1990 erano in generale applicabili anche alla nostra materia, non essendo prevista alcuna specifica esclusione. Tuttavia, l'art. 24, co. 6, disponeva che «Non è comunque ammesso l'accesso agli atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'art. 13, salvo diverse disposizioni di legge». L'art. 13, co. 2 disponeva — come fa tuttora — che le norme sulla partecipazione previste dal capo terzo della medesima legge (tra cui è compresa la disposizione in materia di accesso c.d. «endoprocedimentale» di cui all'art. 10, co. 1, lett. a, ma non anche quella in materia di accesso c.d. «esoprocedimentale» di cui agli art. 22 ss. *Accesso agli atti amministrativi*) non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.

Dal combinato disposto di tutte queste norme derivava che era pacificamente attribuito al contribuente — o a qualsiasi soggetto terzo che potesse vantare un idoneo «interesse» — il diritto di accedere a tutti gli atti dei procedimenti tributari aventi forma documentale, anche preparatori e meramente interni all'amministrazione, dopo l'emanazione dell'atto finale, cioè di un atto di accertamento o di un altro atto di imposizione. Ed infatti, l'art. 24, co. 6, escludeva l'accesso solo «nel corso della formazione» del provvedimento, e non anche a procedimento concluso. Su questa conclusione concordavano tanto la dottrina, quanto la giurisprudenza.

Per la giurisprudenza del Consiglio di Stato, era invece — altrettanto pacificamente — escluso che l'accesso potesse essere consentito prima dell'emanazione dell'atto finale, a procedimento ancora in corso (tra le altre: Cons. St., IV, n. 892/1995, in *Foro amm.*, 1995, 2527; Cons. St., IV, n. 3825/2002, in *Foro amm. Cons. St.*,

2002, 1650), e ciò essenzialmente per due ordini di considerazioni. Sotto il profilo letterale, perché tanto sembrava emergere dal combinato disposto dei citati art. 24, co. 6 e 13, co. 2. Sotto il profilo sistematico, perché il potere di verifica fiscale «costituisce ontologicamente attività preparatoria del futuro provvedimento definitivo e tale qualificazione non può non essere conservata anche ai fini del diritto di accesso...».

A conclusioni opposte, sul punto, giungeva la dottrina prevalente, sulla base di un'interpretazione degli art. 13 e 24, l. n. 241/1990 radicalmente difforme da quella assunta in sede giurisprudenziale [S. LA ROSA (I.2); P. SELICATO (I.3); G. VANZ (I.4); A. VOGLINO (I.5); in termini più sfumati, B. BELLÈ (I.1)] Tali conclusioni si basavano naturalmente sulla esegesi del dato normativo (ed in particolare sul fatto che, mentre l'art. 24, co. 6, escludeva l'accesso nel corso della formazione dei «provvedimenti» di cui all'art. 13, quest'ultimo aveva ad oggetto, per quanto attiene la materia tributaria, non i «provvedimenti», bensì i «procedimenti». Se ne deduceva che la disposizione ostativa di cui all'art. 24, co. 6, non riguardava tale materia), ma non si mancava di sottolineare anche l'esigenza di tutela delle situazioni soggettive del contribuente (e degli eventuali terzi coinvolti nell'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria), diverse da quelle di carattere patrimoniale attinenti l'applicazione del tributo. Situazioni soggettive la cui lesione deriva non dall'emanazione dell'atto di imposizione, bensì proprio ed esclusivamente dall'esercizio dei poteri di controllo di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi. Questa esigenza di tutela è idonea, in molti casi, a bilanciare e a vincere l'opposta esigenza di riservatezza dell'attività dell'amministrazione, che consegue alla natura inquisitoria di tale attività e dall'essere essa diretta all'accertamento di comportamenti illeciti del contribuente.

Poiché senza dubbio si configurano situazioni soggettive del contribuente o di terzi (quali l'inviolabilità del domicilio, la riservatezza, ecc.), diverse da quelle di carattere patrimoniale, suscettibili di essere comprese dall'attività dell'amministra-

zione nel corso del controllo fiscale (si pensi all'accesso nel domicilio, all'ispezione della corrispondenza, ecc.), alcuni atti interni del procedimento di controllo (ad esempio, l'atto che autorizza l'accesso) assumono natura provvedimento [fino a degradare, perlomeno secondo una parte della dottrina, i diritti soggettivi del contribuente o di terzi ad interessi legittimi; si v. *Controlli amministrativi (dir. trib.)*]. In altri termini, un medesimo atto, se riguardato sotto il profilo della sua strumentalità al controllo fiscale (ed eventualmente, all'emanazione dell'atto di imposizione), ha natura di mero atto interno (e prodromico), mentre se riguardato sotto il profilo dei suoi effetti sulle situazioni soggettive «personali» del contribuente o di terzi soggetti dall'attività di controllo, assume l'ulteriore caratteristica di atto avente effetti esterni, che incidono direttamente sulla sfera giuridica dei privati [si v. *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*]. Se si considera questa loro caratteristica, sembra difficile negare un diritto del contribuente o del terzo all'accesso immediato (cioè anche prima dell'emanazione dell' — eventuale — atto di accertamento), anche accogliendo la lettura delle disposizioni in esame data dal Consiglio di Stato; ciò in quanto si verrebbero a configurare non un solo procedimento, diretto al controllo e all'accertamento del tributo, ma più subprocedimenti, ciascuno con un suo atto finale di natura provvedimento, emanato il quale nulla potrebbe essere opposto all'accesso.

**3. La situazione attuale.** — L'art. 22, l. n. 241/1990, come sostituito dalla l. n. 15/2005, ribadisce ed anzi rafforza in linea di principio il diritto di accesso, sottolineando — anche ai fini dell'attuazione delle nuove norme costituzionali — che tale diritto, «attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza» e che tutti i documenti amministrativi sono accessibili, con le sole eccezioni previste dall'art. 24 (si v. *Accesso agli atti amministrativi*). Tuttavia, il successivo art. 24, co. 1, prevede nella lett. *b* che il diritto di

accesso è escluso «nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano».

Quest'ultima previsione sembrerebbe peraltro dover essere coordinata con quella contenuta nel co. 4 dello stesso articolo, per cui l'accesso non può essere negato ove sia sufficiente fare ricorso al potere di differimento, e con quella di cui al co. 7, per cui «deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici».

La novità di queste disposizioni (la novità non tanto si riferisce alle singole norme, bensì alla loro collocazione ed alle modalità con cui esse interagiscono ed al fatto che quella da ultimo citata — già presente nel previgente art. 24, nonché nel relativo regolamento di attuazione d.m. n. 603/1996 — si riferiva solo a specifiche fattispecie, tra cui non era compresa quella tributaria, mentre ora ha portata generale) non consente di fare qui riferimento ad indirizzi interpretativi consolidati [si v. una prima, ampia trattazione dell'argomento in G. VANZ (II.1)].

La preclusione all'accesso di cui al co. 1 cit. può essere interpretata nel senso di stabilire, *ex positivo jure*, una continuità con l'orientamento giurisprudenziale formatosi con riguardo alle norme previgenti (e questa sembra essere stata del resto, anche in termini più generali, l'intento della riforma dettata dalla l. n. 15/2005): in questa ottica, il riferimento in esso contenuto ai «procedimenti tributari» starebbe quindi a significare che l'accesso è escluso nel corso del procedimento, ma che è consentito a procedimento concluso.

Questa conclusione non appare però certa. La precedente formulazione dell'art. 24 (si v. par. 2) faceva infatti molto più chiaramente riferimento ad un limite — ove ritenuto applicabile al campo tributario — di carattere temporale, escludendo l'accesso «nel corso della formazione» di alcuni tipi di provvedimento. La nuova formulazione sembrerebbe invece porre un limite all'accesso di carattere oggettivo, riguardante *tout court* i documenti del procedimento tributario, o per meglio dire sembrerebbe esprimere una radicale

rinuncia a disciplinare la materia, mediante un integrale rinvio alle norme tributarie in tema di accesso. Norme che però, come si è visto, non esistono.

Non sembra dubbio, tuttavia, che in un campo così sensibile, anche sotto il profilo costituzionale, come quello della tutela della trasparenza amministrativa e dei diritti di partecipazione del privato, ogni limitazione all'esercizio di situazioni soggettive vantaggiose per l'amministrato debba essere interpretata ed applicata restrittivamente. In questo senso depongono senz'altro le già citate disposizioni contenute nello stesso art. 24, relative al divieto di negare l'accesso ove sia sufficiente esercitare il potere di differimento e all'esclusione di ogni limite all'accesso ove sia in gioco la tutela di situazioni soggettive del privato.

La previsione del potere di differimento — che, per pacifica interpretazione della giurisprudenza amministrativa formatasi sulla precedente formulazione dell'art. 24, perdura finché il procedimento non si è concluso e l'atto finale non è stato adottato — può costituire, nel nostro caso, una conferma del fatto che il divieto di accesso è operante solo nel corso della fase procedimentale, ovvero può costituire un temperamento dell'esclusione oggettiva dei documenti tributari dall'esercizio del diritto di accesso che si ritenesse dettata dal co. 1, lett. b [in quest'ultimo senso G. VANZ (II.1)].

Ancora più incisiva sembra, almeno in linea di principio, la tutela accordata dal co. 7 dell'art. 24, che come si è detto riconosce in ogni caso il diritto all'accesso laddove si tratti di curare o tutelare «interessi giuridici» del privato. Questa previsione pone tuttavia, anche se in termini nuovi, un problema dibattuto anche nella vigenza della precedente disciplina dell'accesso: quali siano gli «interessi» che l'accesso agli atti del procedimento tributario è destinato a tutelare.

#### 4. Considerazioni conclusive. —

Perseguendo l'assai discutibile intento di sottrarre la materia tributaria, in ragione di una sua pretesa particolarità — che invero non pare in alcun modo invocabile, laddove si tratti di attribuire ai soggetti

coinvolti nei procedimenti tributari situazioni soggettive vantaggiose «di rilevante pubblico interesse» generale (e si noti, al riguardo, che l'esclusione dal diritto di accesso di cui al co. 1 dell'art. 24 non è estesa anche a procedimenti amministrativi di natura officiosa ed inquisitoria riguardanti materie diverse da quella tributaria) — alla normazione di principio recata dalla l. n. 241/1990, il legislatore ha dettato una disciplina dell'accesso ai documenti tributari di non agevole interpretazione. È appena il caso di rilevare, infatti, che benché — come si è detto — le disposizioni di cui al co. 4 e al co. 7 dell'art. 24 dovrebbero consentire di riconoscere al contribuente e agli altri soggetti eventualmente interessati, nei casi particolari ivi previsti, un diritto di accesso, anche nel corso del procedimento tributario, il costruire una disciplina che sembra negare, in via di principio, tale diritto, non potrà non avere comunque conseguenze pregiudizievoli per il privato. Altro è, infatti (e tale diversità si riflette anche e soprattutto nella diversa pregnanza della motivazione del provvedimento amministrativo che nega l'accesso e sulla conseguente tutela in sede giurisdizionale) escludere in casi eccezionali l'accesso ordinariamente consentito dalla legge, altro è riconoscere in casi eccezionali l'accesso che la legge altrimenti nega.

Se è vero infatti che in ogni caso il co. 7 dell'art. 24 è una sorta di «clausola di salvaguardia» (e che la sua applicazione anche nella fase procedimentale costituisce un indubbio progresso rispetto alla preesistente situazione nella materia qui in esame, in cui non venivano riconosciute dalla giurisprudenza eccezioni al divieto di accesso nel corso del procedimento), si rifletteranno nella sua concreta applicazione tutti i contrasti già esistenti sulla configurabilità di situazioni soggettive del privato da «tutelare» o comunque da «curare» nel corso del procedimento tributario.

#### 5. Il destinatario della richiesta di accesso e la tutela avverso il diniego. —

Il soggetto destinatario della richiesta di accesso è individuato dall'art. 25, co. 2, l. n. 241/1990 come «l'amministrazione che ha

formato il documento o che lo detiene stabilmente». L'alternativa posta dalla norma si risolve spesso, nella materia tributaria, in un'alternativa tra la Guardia di finanza — soggetto che effettua, nella gran parte dei casi, il controllo fiscale (e che detiene anche i relativi provvedimenti di autorizzazione rilasciati da altri organi amministrativi) — e l'ufficio impositore, titolare del potere di emettere l'atto di imposizione e destinatario finale di tutta la documentazione formata, raccolta o comunque acquisita nel corso dell'attività di controllo.

La giurisprudenza ritiene, al riguardo, che la richiesta debba essere indirizzata all'ufficio impositore; si tratta della logica conseguenza, sotto il profilo procedimentale, della subordinazione sostanziale dell'accesso all'emissione dell'atto finale (tra le altre, Cons. St., VI, n. 426/1998, in *Foro it.*, 1998, II, p. 203; Cons. St., IV, n. 1091/1998, in *Foro amm.*, 1998, p. 2026; per la prassi, nello stesso senso, circ. Guardia di finanza n. 1/360000/1998).

Per quanto attiene infine la giurisdizione in materia di diniego all'accesso agli atti del procedimento tributario, essa spetta al giudice amministrativo, e non alle commissioni tributarie. Tanto si evince chiaramente dalla definizione normativa dell'oggetto del processo tributario e degli atti impugnabili [si v. *Processo tributario (natura e oggetto)*] ed è comun-

que confermato dall'art. 7, co. 4, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) per cui «la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti».

LIVIA SALVINI

### Bibliografia

- I.** Sulla questione in generale e sulla applicazione della l. n. 241/1990 prima della riforma, **L. B. BELLÈ**, *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: l. 7 agosto 1990 n. 241 e prospettive future*, in *Rass. tribut.*, 1997, p. 444; **S. LA ROSA**, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. tribut.*, 1996, II, p. 1119; **P. SELICATO**, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 393 ss.; **G. VANZ**, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, ed. provv., 2005, p. 154 ss.; **A. VOGLINO**, *Osservazioni critiche sul prevalente orientamento giurisprudenziale in tema di accesso ai documenti dei procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. tribut.*, 1996, p. 395; **S. LA ROSA**, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 763.
- II.** Sulla applicazione della l. n. 241/1990 dopo la riforma, **L. G. VANZ**, *op. loc. cit.*
- III.** Sui rapporti tra diritto di accesso e onere della prova: **L. G. CIPOLLA**, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005, p. 605 ss.