

Si può prendere visione degli atti tributari?



In che modo è possibile accedere agli atti tributari? Che fare in caso di diniego?

L'ordinamento giuridico italiano disciplina in generale il **diritto di accesso ai documenti amministrativi [1]**, stabilendo che:

1. per "diritto di accesso" si intende il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi;
2. per "interessati" si intendono tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso;
3. per "controinteressati" si intendono tutti i soggetti, individuati o facilmente individuabili in base alla natura del documento richiesto, che dall'esercizio dell'accesso vedrebbero compromesso il loro **diritto alla riservatezza**;
4. per "**documento amministrativo**" si intende ogni rappresentazione grafica, foto cinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti

attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale;

5. per “pubblica amministrazione” si intendono tutti i soggetti di diritto pubblico e i soggetti di diritto privato limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o comunitario.

Il diritto di accesso, come sopra definito, può essere esercitato anche nei confronti delle aziende autonome e speciali, degli enti pubblici e dei gestori di pubblici servizi.

Queste disposizioni, avendo estensione generale, sono applicabili anche all'accesso che abbia come oggetto **documenti di procedimenti tributari** (rendendo possibile l'accesso anche ai documenti detenuti dagli Agenti della Riscossione) e tuttavia è prevista l'esclusione del diritto di accesso proprio nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano **[2]**.

In passato, non esistevano particolari norme in tema di accesso relative ai procedimenti tributari con la conseguenza che le prime pronunce giurisprudenziali in materia finirono con l'escludere radicalmente l'esistenza di un diritto di accesso ai procedimenti tributari **[3]**. Questo primo orientamento giurisprudenziale che finiva con l'escludere del tutto il diritto di accesso ai documenti relativi a procedimenti tributari, fu poi, fortunatamente, superato dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato che recuperò in sede argomentativa i principi desumibili dalla legge n. 212 del 2000 (cosiddetto Statuto del Contribuente) e cioè il favore del legislatore verso la partecipazione attiva del contribuente alla fase di accertamento. E d'altra parte, sul piano sistematico, la totale incongruenza di un divieto assoluto di accesso ai documenti del procedimento tributario emergerebbe lampante e stridente nel confronto con la normativa vigente in ambito penale laddove non esiste tale segretezza assoluta **[4]**. E così fu il Consiglio di Stato, con pronunce che ormai costituiscono orientamento consolidato **[5]**, a sancire l'esistenza del diritto di accesso relativamente ai documenti dei procedimenti tributari. I giudici di Palazzo Spada, infatti, hanno stabilito che una volta concluso il procedimento di accertamento (vale a dire una volta che sia stato emanato il provvedimento impositivo), il diritto di accesso non può (e non deve) essere ulteriormente differito e perciò la parte pubblica deve, su istanza del privato interessato, acconsentire all'accesso a tutti gli atti di riferimento (anche quelli di natura endoprocedimentale). Ciò significa, in ultima analisi, che il diritto di accesso

è senz'altro esperibile da parte del contribuente (o di qualsiasi altro titolare di un interesse qualificato) anche nei procedimenti di natura tributaria e ciò ancorché la disciplina di settore (quella fiscale) - cui rinvia espressamente la legge in materia di procedimento amministrativo - nulla disponga al riguardo. Il concreto esercizio di tale diritto, tuttavia - al fine di contemperare le antitetiche esigenze istruttorie e quelle di tutela delle prerogative difensive delle parti private - è prefigurabile solo all'esito della sequenza procedimentale **[6]** e - coerentemente con la dinamica dei procedimenti di matrice fiscale in cui possono operare diversi soggetti di pubblica amministrazione (è tipicamente il caso della collaborazione istruttoria che la Guardia di Finanza presta a beneficio degli enti titolari del potere impositivo; di talché i reparti del Corpo, pur operando a pieno titolo nel contesto del procedimento impositivo, non sono responsabili della conclusione del procedimento medesimo, vale a dire della formalizzazione del provvedimento finale dell'*iter* accertativo) - solo nei confronti dell'autorità cui compete la formalizzazione del provvedimento finale dell'*iter* accertativo.

Questi arresti giurisprudenziali hanno in definitiva sancito, nei limiti esplicitati, l'esistenza del diritto di accesso anche per ciò che concerne i procedimenti tributari e per le fasi concernenti l'accertamento tributario anche a seguito di ispezioni e verifiche. Una volta, quindi, che le fasi ispettive e/o di accertamento si siano concluse con l'emanazione del provvedimento da parte dell'Autorità che detiene il potere di formalizzarlo (Agenzia delle Entrate *in primis*) sarà possibile esercitare il diritto di accesso nei confronti di tale Autorità ad essa richiedendo di poter visionare ed estrarre copia dei documenti facenti parte della sequenza procedimentale.

In particolare, poi, per ciò che attiene alla successiva fase della riscossione, il diritto di accesso (da esercitarsi nei confronti dell'Agente della riscossione quale detentrici degli atti di tale fase come, ad esempio, la cartella di pagamento) è stato riconosciuto e valorizzato anche da una specifica norma quale è l'articolo 26, comma 4°, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973. Come ha statuito, infatti, il Consiglio di Stato, per i concessionari, vige la norma dell'art. 26 comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, che li obbliga a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso del ricevimento ed hanno l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. A commento di questa sentenza si dirà che in relazione ai particolari atti posseduti dal concessionario, il Consesso

Amministrativo ha individuato non solo un obbligo di custodia, ma anche un obbligo di ostensione degli atti richiesti dal contribuente, non individuando in capo al concessionario nessun margine di discrezionalità in ordine alla determinazione di ostensibilità degli atti. L'esistenza di tale obbligo di custodia degli atti e del dovere di ostensione su mera richiesta del contribuente, a parere dei giudici, comporta che in questo ambito le disposizioni sul diritto di accesso risultano di maggiore definizione e speciali rispetto alla disciplina generale del procedimento amministrativo in quanto, in questo caso, la valutazione sulla sussistenza di un interesse all'esibizione è fatta direttamente dalla legge, e non va più svolta caso per caso.

Per quanto riguarda l'oggetto della richiesta di accesso agli atti, il Supremo Organo ha evidenziato che la cartella di pagamento, di cui il ricorrente ha chiesto l'ostensione, e il provvedimento ricevuto, intestato "estratto cartella" e stampigliato come "copia conforme dell'estratto di ruolo" siano in realtà documenti diversi. E per tale ragione è stato riconosciuto il diritto del contribuente ad ottenere copia integrale della cartella di pagamento e della notifica della stessa, anche al fine di potere decidere se proporre o meno, impugnazione innanzi alla competente Autorità. Il giudice, quindi, ha disposto l'accoglimento la domanda di accesso agli atti rivolta all'amministrazione competente per la formazione della cartella di pagamento, ovvero nei confronti del soggetto giuridico che la detiene stabilmente per ottenere copia della stessa. Per completezza si dirà che con recentissima pronuncia il Consiglio di Stato **[7]** ha esteso a dieci anni il lasso temporale entro cui l'agente della riscossione è tenuto alla conservazione della matrice della cartella di pagamento ed è obbligato ad esibirla su istanza del contribuente.

Definiti così i limiti del diritto di accesso avente ad oggetto atti delle diverse fasi dei procedimenti tributari, l'esercizio in concreto del diritto di cui si discute si esercita mediante esame ed estrazione di copia dei documenti amministrativi, nei modi e con i limiti indicati dalla legge. L'esame dei documenti è gratuito. Il rilascio di copia è subordinato soltanto al rimborso del costo di riproduzione, salve le disposizioni vigenti in materia di bollo, nonché i diritti di ricerca e di visura.

La richiesta di accesso ai documenti deve essere motivata. Essa deve essere rivolta all'amministrazione che ha formato il documento o che lo detiene stabilmente. Il rifiuto, il differimento e la limitazione dell'accesso sono ammessi e debbono essere motivati. Decorsi inutilmente trenta giorni dalla richiesta, questa si

intende respinta. In caso di diniego dell'accesso, espresso o tacito, o di differimento dello stesso il richiedente può presentare ricorso al tribunale amministrativo regionale, ovvero chiedere, nello stesso termine e nei confronti degli atti delle amministrazioni comunali, provinciali e regionali, al **difensore civico** competente per ambito territoriale, ove costituito, che sia riesaminata la suddetta determinazione. Qualora tale organo non sia stato istituito, la competenza è attribuita al difensore civico competente per l'ambito territoriale immediatamente superiore. Nei confronti degli atti delle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato tale richiesta è inoltrata presso la Commissione per l'accesso nonché presso l'amministrazione resistente. Il difensore civico o la Commissione per l'accesso si pronunciano entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza. Scaduto infruttuosamente tale termine, il ricorso si intende respinto. Se il difensore civico o la Commissione per l'accesso ritengono illegittimo il diniego o il differimento, ne informano il richiedente e lo comunicano all'autorità competente. Se questa non emana il provvedimento confermativo motivato entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione del difensore civico o della Commissione, l'accesso è consentito. Qualora il richiedente l'accesso si sia rivolto al difensore civico o alla Commissione, il termine decorre dalla data di ricevimento, da parte del richiedente, dell'esito della sua istanza al difensore civico o alla Commissione stessa. Se l'accesso è negato o differito per motivi inerenti ai dati personali che si riferiscono a soggetti terzi, la Commissione provvede, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, il quale si pronuncia entro il termine di dieci giorni dalla richiesta, decorso inutilmente il quale il parere si intende reso. Qualora un procedimento relativo al trattamento pubblico di dati personali da parte di una pubblica amministrazione, interessi l'accesso ai documenti amministrativi, il Garante per la protezione dei dati personali chiede il parere, obbligatorio e non vincolante, della Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi. La richiesta di parere sospende il termine per la pronuncia del Garante sino all'acquisizione del parere, e comunque per non oltre quindici giorni. Decorso inutilmente detto termine, il Garante adotta la propria decisione.

Le controversie relative all'accesso ai documenti amministrativi sono disciplinate dal codice del processo amministrativo.

Come chiarisce anche il sito della **Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi**, riassumendo, in pillole, le nozioni basilari in materia di modalità di esercizio del diritto di accesso e di facoltà del richiedente in caso di diniego:

- il diritto di accesso può essere esercitato in via informale mediante richiesta, anche verbale, all'ufficio dell'amministrazione competente a formare l'atto conclusivo del procedimento o a detenerlo stabilmente (in materia tributaria, quindi, Agenzia delle Entrate o del Territorio o delle Dogane ecc... e Agente della riscossione);
- il richiedente deve indicare gli estremi del documento oggetto della richiesta ovvero gli elementi che ne consentano l'individuazione, specificare e, ove occorra, comprovare l'interesse connesso all'oggetto della richiesta, dimostrare la propria identità e, ove occorra, i propri poteri di rappresentanza del soggetto interessato. La richiesta, che può essere presentata anche attraverso l'ufficio per le relazioni con il pubblico, esaminata immediatamente e senza formalità, è accolta mediante indicazione della pubblicazione contenente le notizie, esibizione del documento, estrazione di copie, ovvero altra modalità idonea;
- i controinteressati sono tutti i soggetti, individuati o facilmente individuabili, che dall'esercizio dell'accesso vedrebbero compromesso il loro diritto alla riservatezza.
- Qualora non sia possibile l'accoglimento immediato della richiesta in via informale, ovvero sorgano dubbi sulla legittimazione del richiedente, sulla sua identità, sui suoi poteri rappresentativi, sulla sussistenza dell'interesse alla stregua delle informazioni e delle documentazioni fornite, sull'accessibilità del documento o sull'esistenza di controinteressati, l'amministrazione invita l'interessato a presentare richiesta d'accesso formale, di cui l'ufficio rilascia ricevuta;
- qualora l'amministrazione cui è rivolta l'istanza di accesso individui controinteressati, deve darne comunicazione agli stessi tramite invio di copia della richiesta di accesso o con raccomandata con ricevuta di ritorno. Entro dieci giorni dal ricevimento della raccomandata, i soggetti controinteressati possono presentare una motivata opposizione alla richiesta di accesso;
- qualora l'amministrazione individui controinteressati, deve darne comunicazione agli stessi tramite invio di copia della richiesta di accesso o con raccomandata con ricevuta di ritorno. Entro dieci giorni dal ricevimento della raccomandata, i soggetti controinteressati possono presentare una motivata opposizione alla richiesta di accesso;
- il procedimento di accesso deve concludersi nel termine di trenta giorni decorrenti dalla presentazione della richiesta all'ufficio competente. Ove la

richiesta sia irregolare o incompleta, l'amministrazione, entro dieci giorni, ne dà comunicazione al richiedente con raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con altro mezzo idoneo a comprovarne la ricezione. In tale caso, il termine del procedimento ricomincia a decorrere dalla presentazione della richiesta corretta;

- la pubblica amministrazione ha trenta giorni di tempo per rispondere alla richiesta di accesso. Essa può rispondere in modo positivo (permettendo così l'accesso agli atti), sia in modo negativo, rigettando la richiesta o facendo decorrere inutilmente i trenta giorni che determinano la formazione del silenzio rigetto. L'amministrazione, inoltre, può differire l'accesso ove sia sufficiente per assicurare una temporanea tutela degli interessi coinvolti o per salvaguardare specifiche esigenze dell'amministrazione, specie nella fase preparatoria dei provvedimenti, in relazione a documenti la cui conoscenza possa compromettere il buon andamento dell'azione amministrativa;
- l'atto di accoglimento della richiesta di accesso contiene l'indicazione dell'ufficio, completa della sede, presso cui rivolgersi, nonché di un congruo periodo di tempo, comunque non inferiore a quindici giorni, per prendere visione dei documenti o per ottenerne copia. L'esame dei documenti avviene presso l'ufficio indicato nell'atto di accoglimento della richiesta, nelle ore di ufficio, alla presenza, ove necessaria, di personale addetto. I documenti sui quali è consentito l'accesso non possono essere asportati dal luogo presso cui sono dati in visione, o comunque alterati in qualsiasi modo. L'esame dei documenti è effettuato dal richiedente o da persona da lui incaricata, con l'eventuale accompagnamento di altra persona di cui vanno specificate le generalità, che devono essere poi registrate in calce alla richiesta. L'interessato può prendere appunti e trascrivere in tutto o in parte i documenti presi in visione. L'esame dei documenti è gratuito. In ogni caso, la copia dei documenti è rilasciata subordinatamente al pagamento degli importi dovuti secondo le modalità determinate dalle singole amministrazioni. Su richiesta dell'interessato, le copie possono essere autenticate;
- l'accoglimento della richiesta di accesso a un documento comporta anche la facoltà di accesso agli altri documenti nello stesso richiamati e appartenenti al medesimo procedimento, fatte salve le eccezioni di legge o di regolamento;
- l'amministrazione può impedire l'accesso rigettando la richiesta,

limitandola o differendola. Inoltre, decorsi inutilmente trenta giorni dalla richiesta, questa si intende respinta, formandosi, quindi, il cosiddetto **“silenzio rigetto”**;

- in caso di diniego dell'accesso, espresso o tacito, o di differimento dello stesso, il richiedente può presentare, nel termine di trenta giorni, ricorso al tribunale amministrativo regionale ovvero al difensore civico competente per ambito territoriale se istituito (competente a decidere i ricorsi contro le determinazioni assunte dalle amministrazioni comunali, provinciali e regionali), oppure alla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi (istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, è competente a decidere i ricorsi contro le determinazioni assunte dalle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato e, dunque, nel caso il diritto di accesso ai documenti dei procedimenti tributari si eserciti nei confronti delle Agenzie statali come l'Agenzia delle Entrate);
- nel caso sia proposto ricorso il legislatore ha previsto che l'istante possa costituirsi in giudizio personalmente senza l'assistenza di un difensore, oltre che nella fase amministrativa presso la Commissione (o il difensore civico), anche nella fase giurisdizionale presso il Tar;
- per chiedere alla Commissione (o al difensore civico) il riesame del diniego e/o differimento dell'accesso ai documenti amministrativi basta compilare il modulo presente sul sito della Commissione per l'accesso (o richiedere informazioni al difensore civico competente) e inviarlo con raccomandata e ricevuta di ritorno al seguente indirizzo: *Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi c/o Presidenza del Consiglio dei Ministri - Via della Mercede, n. 9 - 00187 Roma*. Il ricorso può essere presentato anche via fax al numero: 06.6779.6684 oppure via e - mail al seguente indirizzo di posta elettronica certificata: accesso@mailbox.governo.it;
- la Commissione (e il difensore civico) si pronuncia entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza. Scaduto infruttuosamente tale termine, il ricorso si intende respinto;
- se la Commissione (o il difensore civico) ritiene illegittimo il diniego o il differimento, ne informano il richiedente e lo comunicano all'autorità disponente. La Commissione (e il difensore civico) non ha però poteri ordinatori nei confronti delle amministrazioni, quindi non può obbligare le amministrazioni a consentire l'accesso. L'amministrazione, però, nel caso voglia discostarsi dalla decisione della Commissione (o del difensore civico), deve emanare entro trenta giorni dal ricevimento della

- comunicazione di quest'ultima, un provvedimento confermativo motivato del diniego. In assenza di detto provvedimento l'accesso è consentito;
- se la Commissione (o il difensore) dovesse rigettare il ricorso il ricorrente, contro questa ulteriore risposta negativa, entro trenta giorni può ricorrere al Tar, il quale decide in camera di consiglio entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso. Il giudice amministrativo è l'unico che, sussistendone i presupposti, può ordinare l'esibizione della documentazione richiesta. La decisione è a sua volta appellabile al Consiglio di Stato entro trenta giorni, il quale decide con le medesime modalità e negli stessi termini;
 - nel caso in cui l'interessato si rivolga in prima battuta alla Commissione (o al difensore civico) i termini per ricorrere al Tar sono sospesi e ripartono nel momento in cui questa risponde al ricorrente. Quindi quest'ultimo, qualora abbia ricevuto una ulteriore risposta negativa, avrà altri trenta giorni di tempo per ricorrere al Tar e questo, altri trenta giorni per decidere;
 - la presentazione di un ricorso amministrativo alla Commissione (o al difensore civico) esclude la possibilità di presentare un ricorso giurisdizionale al Tar; il ricorso amministrativo costituisce una fase alternativa oppure successiva al ricorso alla Commissione;
 - infine, se un cittadino presenta ricorso al TAR non può successivamente presentare ricorso alla Commissione o al difensore civico.

*Articolo tratto da una consulenza dell'avv. **Angelo Forte***