



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

**Il diritto di accesso agli atti endoprocedimentali del procedimento tributario
di Michele Rossi**

1. Breve excursus in tema di diritto d'accesso agli atti amministrativi 2. Evoluzione normativa fino alla L. 69/2009. 3. Sulla controversa natura giuridica del diritto d'accesso fino alla recente legislazione sul punto. 4. La sentenza n. 1215

1. Breve excursus in tema di diritto d'accesso agli atti amministrativi.

Il T.A.R. Toscana, con sentenza n. 1215 depositata il 09 luglio 2009, ha sancito che in base all'attuale disciplina prevista dall'art. 24 co. 1, lett. b), L. 241/90, così come modificato dalla L. 15/2005, il diritto di accesso è escluso per gli atti relativi ad un procedimento tributario, anche nel caso in cui questo sia concluso.

Il tema del diritto di accesso agli atti della P.A. è da sempre stato materia tanto di riforme normative quanto di contrasti giurisprudenziali fin da quando venne introdotto quale principio generale del procedimento amministrativo all'interno della L. 241/90. Prima di tale data infatti il diritto di accesso agli atti era stato previsto solo in determinate ipotesi normative e solo limitatamente ad alcuni settori.

La dottrina prevalente in merito alla L. 241/90 ha avuto modo di precisare che grazie a questa, piuttosto che una normativa generale sul procedimento amministrativo si è ottenuta una nuova visione dell'amministrazione, conforme a più di cinquant'anni di distanza dalla sua entrata in vigore, con la Costituzione.

Sul punto autorevole dottrina facente capo a Sabino Cassese ha avuto modo di affermare che “al riconoscimento della cittadinanza politica inizia a seguire il riconoscimento... della cittadinanza amministrativa”¹.

Il fatto che un diritto di così fondamentale rilievo, prima del 1990, fosse stato disciplinato solo in specifici settori, dando così allo stesso un ambito di operatività bolso e limitato non deve trarre in inganno. Infatti un’opera di organizzazione del sistema dei principi e delle regole di maggiore e fondamentale rilievo si è avuto solo con la prima ricordata L. 241/90.

Prima di allora, in mancanza di una disciplina generale in tema di diritto d’accesso, ricordiamo nella qualità di discipline di settore le leggi nn. 27/12/1985 n. 816 e 02/08/1990 n. 142 in materia di accesso agli atti degli enti locali; la legge n. 08/07/1986, n. 349 per quanto riguarda l’accesso alle informazioni a carattere ambientale.

In cosa consista il diritto d’accesso ed in quali forme si estrinsechi lo si evince dalla lettera dell’art. 25 co. 1 della L. 241 secondo il quale “Il diritto di accesso si esercita mediante esame ed estrazione di copia dei documenti amministrativi, nei modi e con i limiti indicati dalla presente legge.”

Tuttavia restano salve le esclusioni previste dall’art. 24 la cui ratio sarà oggetto di trattazione in un successivo momento.

Il diritto d’accesso, sebbene si inserisca nella più complessa disciplina del procedimento amministrativo, genera una posizione giuridica del soggetto titolare di tale facoltà che è autonoma.

Con ciò si vuole dire che il relativo procedimento può essere esercitato anche nel caso in cui questo stesso sia terminato e di conseguenza non deve essere considerato solo ed esclusivamente come istituto capace di permettere la conoscenza dei documenti amministrativi in via strumentale alla partecipazione.

Inteso in questo senso l’istituto dell’accesso si collega non solo alla trasparenza solo ed esclusivamente procedimentale bensì ad una più ampia visione dello stesso inteso in un senso di maggior respiro.

Infatti è bene ricordare che il diritto d’accesso, rispetto alle dinamiche procedimentali, si manifesta secondo due linee direttrici: quella endoprocedimentale e quella esoprocedimentale².

Inteso in questi termini non si può comprendere tale diritto se non lo si intende quale strumento atto a garantire operatività di un ancor più fondamentale diritto: quello della trasparenza.

¹ Nino Longobardi - La legge n. 15/2005 di riforma della legge n. 241 del 1990.

Una prima valutazione, in www.giustamm.it, Speciale sulla riforma della L.241/1990.

² Casetta Manuale di diritto amministrativo, Giuffrè, Milano 2003. P.396

Il principio fondamentale in materia infatti è sempre quello della trasparenza il cui scopo è quello di consentire agli amministrati, nel rispetto dell'art. 97 Cost. , la possibilità di esercitare un controllo democratico sull'operato della pubblica amministrazione al ricorrere della titolarità di una posizione legittimante e purché non si sconfini da parte del cittadino in un preteso controllo sul merito dell'operato della P.A.³.

Infatti la giurisprudenza con andamento costante ha sempre tenuto a precisare allargando di volta in volta la legittimazione all'accesso agli atti che, l'accesso in quanto tale, giammai deve sconfinare in una capacità per il cittadino di controllare l'operato della P.A.

L'allargamento, infatti, è stato dovuto ad una interpretazione evolutiva inizialmente portata innanzi dalla giurisprudenza amministrativa e successivamente recepita dal legislatore

2. Evoluzione normativa fino alla L. 69/2009.

Come si è accennato in precedenza la disciplina del diritto di accesso si è snodata attraverso vari passaggi normativi che hanno di volta in volta recepito gli spunti elaborati in dottrina e giurisprudenza.

In particolare, partendo dall'art. 22 della L. 241/90 da ultimo modificato dalla L. n. 69/09 viene esplicitamente affermato che "l'accesso ai documenti amministrativi, 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".

Tuttavia il diritto d'accesso ha avuto un pieno riconoscimento nel nostro ordinamento con la L. 15/05 che con due passaggi fondamentali ha sia elevato il diritto d'accesso a principio generale dell'attività amministrativa e al tempo stesso sul piano del riparto di giurisdizione ha affermato la giurisdizione esclusiva del G.A. per il relativo contenzioso⁴.

La modifica sancita dalla legge del 2005 all'art. 22 ha in realtà precisato un concetto di maggiore rilievo inserito all'art. 1 della L. 241/90.

Infatti all'art. 1 viene inserito tra i principi fondamentali in materia quello di trasparenza di cui l'istituto dell'accesso agli atti costituisce lo strumento applicativo mediante il quale rendere operativo il principio affermato dal primo articolo.

Tuttavia l'importanza rivestita dal diritto d'accesso nel nuovo quadro normativo ha fatto sì che la L. 69/09 si occupasse di ridefinire l'inquadramento sistematico della diritto d'accesso all'interno della L. 241.

³ cfr. ex multis, sez. V, 19 maggio 2009, n. 3081, in Red. Amm. CDS 2009, 05;

⁴ Manuale di diritto amministrativo, Francesco Caringella Dike 2009;

Infatti ad una prima lettura del testo così come modificato nel 2005 all'art. 22 il legislatore aveva voluto assicurare un livello di tutela uniforme a livello nazionale rimettendo al 2 comma dell'art. 22 la possibilità per le Regioni di garantire livelli ulteriori di tutela.

La legge n. 69 ha avuto il merito di eliminare un equivoco di ordine sistematico venutosi a creare con la riforma del 2005. In quel contesto normativo, infatti, una volta affermato che la disciplina del diritto di accesso attiene ai livelli essenziali delle prestazioni così come enunciato dalla lett. m) dell'art. 117 Cost. , era affermato che alle Regioni spettava l'eventuale disciplina di livelli ulteriori di tutela.

3. Sulla controversa natura giuridica del diritto d'accesso fino alla recente legislazione sul punto.

Ogni qual volta si discute di un rapporto fra cittadino e P.A. è necessario chiedersi quale sia la posizione giuridica vantata dal primo nei confronti della seconda. La differenza è fondamentale per quanto riguarda facoltà riconosciute, forme di tutela e modi di protezione di cui è titolare il cittadino stesso.

Si è sempre molto discusso se l'accesso del cittadino nei confronti della P.A. dovesse essere inquadrato nel diritto soggettivo piuttosto che nell'interesse legittimo. Questo soprattutto a dispetto di quanto affermato dalla lettera dell'art. 22 che parla espressamente di diritto.

Tuttavia lo scontro su quale fosse la posizione giuridica vantata dal cittadino iniziò ad essere oggetto di dubbio sin dalla L. 142/90 che, affermando la pubblicità di tutti gli atti dell'amministrazione comunale e provinciale, non fissava alcun limite alla conoscibilità se non quello derivante dalla riservatezza. Al contrario la L. 241/90 afferma il diritto di accedere agli atti per la "tutela di situazioni giuridicamente rilevanti".

Dal confronto fra i due testi normativi ne è inevitabilmente derivato uno scontro fra i sostenitori della tesi del diritto soggettivo e quelli che al contrario, partendo dalla lettera della 241 e, facendo riferimento al potere dell'amministrazione di valutare la consistenza della posizione vantata, inquadravano tale fattispecie in quella di interesse legittimo.

La tesi a sostegno dell'interesse legittimo ha preso in considerazione il requisito in forza del quale fino alla legge 80/05 la giurisdizione sul punto era riconosciuta al G.A. senza che la natura della giurisdizione stessa fosse di natura esclusiva.

Al contrario, quella parte della dottrina favorevole all'inquadramento nel diritto soggettivo, facendo leva sul fatto che i poteri dei pubblici uffici fossero circoscritti al controllo della posizione legittimante ed altresì all'assenza di impedimenti individuati nel testo normativo,

ponevano l'accento di conseguenza sull'assenza di valutazioni, da parte della P.A., di opportunità.

Se inizialmente sembrava essersi affermata la tesi che inquadrava tale istituto nel diritto soggettivo, successivamente il Consiglio di Stato, attraverso due pronunce di cui una Adunanza Plenaria⁵, invertendo la linea interpretativa affermatasi sino a quel momento ha inquadrato l'istituto dell'accesso nella posizione di interesse legittimo.

I dati da cui la giurisprudenza amministrativa prima citata è giunta a tale conclusione partono dalla considerazione che la disciplina del diritto d'accesso è regolata da una normativa di settore che in quanto tale prevede un bilanciamento fra interessi contrapposti⁶ e, secondariamente dall'analisi del termine perentorio nel quale proporre ricorso che fa propendere per la natura di interesse legittimo della pretesa vantata.

Sebbene l'arresto giurisprudenziale prima citato, in un secondo momento, in forza della L. 15/2005 il diritto d'accesso è stato sia elevato a diritto fondamentale del cittadino ed in quanto tale rimesso alla competenza esclusiva dell'art 117, comma 2 Cost. per poi essere oggetto di giurisdizione esclusiva ad opera della L. 80/2005 che in quanto tale prevede una competenza di diritto soggettivo.

Tuttavia i dubbi sul punto non sono stati del tutto definiti. All'indomani dell'intervento riformatore del 2005 il Consiglio di Stato, con una Adunanza Plenaria n. 7 del 2006 ebbe modo di affrontare ed altresì risolvere due problemi di fondamentale rilievo. Il primo riguardante la riproponibilità dell'istanza di accesso nel momento in cui è scaduto il termine decadenziale per l'impugnativa del diniego, espresso o tacito; il secondo riguardante l'eventuale provvedimento emanato oltre il termine.

Le due problematiche affrontate dalla sentenza costituiscono le due questioni maggiormente discusse sul punto. Tale divergenza di opinioni è dovuta anche al fatto che le soluzioni offerte dalla dottrina e dalla giurisprudenza erano diverse a seconda della opzione sulla natura giuridica dell'accesso.

Il caso affrontato nella decisione riguardava quello in cui l'interessato, proposta inizialmente l'istanza di accesso, si vedeva negato questa stessa una prima volta e di conseguenza, dopo aver fatto scadere il termine decadenziale, proponeva una nuova istanza, che l'amministrazione respingeva nuovamente con un atto questa volta oggetto di impugnativa. Compito dell'Adunanza Plenaria era quello di dare soluzione a due ordini di problemi. Il primo riguardava la natura giuridica da riconoscere al diritto di accesso e quindi se questo stesso fosse da

⁵ C.d.S., Ad. Plen. 24/06/1999, n. 16.

C.d.S., sez. V, 02/12/1998, n. 1725.

⁶ Manuale di diritto amministrativo, Francesco Caringella Dike 2009.

inquadrate nella posizione giuridica di diritto soggettivo a seguito della novella legislativa introdotta dalle richiamate leggi nn. 15 e 80 del 2005, considerato che la stessa Adunanza Plenaria con la decisione 24 giugno 1999 n. 16 lo aveva qualificato come interesse legittimo. Il secondo problema invece era inerente al dubbio generato dal fatto che la consistenza di diritto soggettivo non escludesse la natura decadenziale del termine per l'impugnazione del diniego (esplicito o tacito) di accesso, con la conseguenza che dalla mancata impugnazione del diniego discendeva l'inammissibilità dell'impugnazione del diniego successivo, avente carattere meramente confermativo di quello precedentemente opposto.

Con tale decisum il Supremo giudice amministrativo, dopo aver menzionato il percorso giurisprudenziale altalenante, rimasto tale anche dopo la sentenza n. 16 del 1999 in cui la stessa Adunanza Plenaria inquadrava nella categoria di interesse la situazione soggettiva oggetto d'analisi, affermava come non fosse necessario per decidere adottare l'una o l'altra tesi in maniera netta, visto che la situazione soggettiva (diritto o interesse) di colui che richiede un documento risulta essere di natura strumentale, in quanto "trattasi, a ben vedere, di situazioni soggettive che, più che fornire utilità finali (caratteristica da riconoscere, oramai, non solo ai diritti soggettivi ma anche agli interessi legittimi), risultano caratterizzate per il fatto di offrire al titolare dell'interesse poteri di natura procedimentale volti in senso strumentale alla tutela di un interesse giuridicamente rilevante (diritti o interessi)". Pertanto nel caso di specie si ritenne che il termine entro cui impugnare il silenzio serbato sull'accesso da parte della p.a. – silenzio da qualificarsi in termini di diniego – aveva carattere decadenziale e l'eventuale riproposizione dell'istanza non solo non riapriva il decorso di un nuovo termine, ma conferiva carattere meramente confermativo alla eventuale risposta dell'amministrazione⁷.

Infine, si esamina il particolare settore dell'accesso agli atti tributari. Prima dell'intervento della legge n. 15/05 la giurisprudenza aveva risolto in senso affermativo il problema della compatibilità della normativa sul diritto di accesso con il settore tributario. La tesi positiva era stata da ultimo sostenuta dalle sezioni unite della Cassazione con la sentenza 28,05,1998 n. 5292.

Altro punto oggetto di analisi inoltre è stato quello relativo alla ratio riguardante la riforma che, nel riscrivere i casi di esclusione del diritto di accesso, ha stabilito in modo esplicito l'esclusione dell'accesso nei procedimenti tributari, affermando che per questi ultimi "restano ferme le

⁷Gianpiero Paolo Cirillo "Il nuovo sistema della tutela giustiziale e giurisdizionale in materia di accesso ai documenti amministrativi"*, Testo della relazione tenuta a Milano il 6 ottobre 2006, nell'ambito del seminario organizzato da Paradigma dal titolo "Il nuovo diritto di accesso agli atti amministrativi"; (ottobre 2006)

particolari norme che li regolano”. La regola prima citata è coerente con quella affermata all’art. 13 comma 2 della legge 241/90. Il problema dell’ammissibilità del diritto di accesso nei procedimenti tributari è stato risolto in senso negativo, giungendo in questo modo a conclusioni opposte a quelle sostenute dalla giurisprudenza prevalente.

La ratio di tale esclusione sarebbe da ricondurre alla peculiarità strutturali del procedimento tributario.

Infatti in quest’ultimo caso viene riscontrata la presenza di un solo soggetto interessato (il soggetto d’imposta) e di conseguenza non è astrattamente configurabile la partecipazione di terzi. In ragione di ciò il diritto di accesso prima e, la partecipazione al procedimento poi, sono inquadrati per quanto riguarda i procedimenti tributari, nelle particolari forme che li regolano. Sul punto, una conferma di ciò la si può avere analizzando la legge n. 212 del 27/07/2000 meglio noto come “statuto del contribuente”. Quest’ultima, avendo come obiettivo il perseguimento di finalità simili alla legge n. 241/90, ha sancito l’ingresso nel sistema normativo di alcuni principi generali orientati alla collaborazione e alla buona fede reciproca tra fisco e contribuente, la cui caratteristica è quella di risultare derogabili solo espressamente a mezzo di legge ordinaria⁸.

4. La sentenza n. 1215 depositata il 09 luglio 2009.

Come si è detto all’inizio il diritto d’accesso è stato oggetto di una decisione del T.A.R. Toscana che, con sentenza n. 1215 depositata il 09 luglio 2009, ha sancito che in base all’attuale disciplina prevista dall’art. 24 co. 1, lett. b), L. 241/90, così come modificato dalla L. 15/2005, il diritto di accesso è escluso per gli atti relativi ad un procedimento tributario, anche nel caso in cui questo sia concluso.

Il fatto verificatosi, in realtà, nasce da un’istanza presentata da un soggetto all’ufficio dell’Agenzia delle Entrate di Firenze 2.

L’istanza da ultima citata conteneva la richiesta di accesso agli atti, anche endoprocedimentali, in merito a due avvisi di accertamento di cui uno a carico del soggetto istante e, l’altro, a carico della società di cui lo stesso era rappresentante. Entrambi gli avvisi di accertamento erano già

⁸ Paola Pozzani “Nuovi profili del diritto di accesso dopo la L. 15/05” in <http://www.giustizia-amministrativa.it>

stati oggetto di impugnativa innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio.

Alla base della richiesta di accesso agli atti, in realtà, era sotteso l'interesse a difendersi così come sancito dall'art. 24 della Costituzione.

Infatti, la condotta tenuta dal contribuente destinatario dell'atto amministrativo, aveva fatto scattare la denuncia nei suoi confronti.

In particolare, in seguito al rinvio a giudizio disposto in base alla richiesta della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Firenze, veniva contestato al contribuente la commissione del reato di cui agli artt. 110 e 81 c.p. e 3 del D.Lgs. n. 74/2000: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Scendendo nel particolare la richiesta di accesso agli atti veniva richiesta riguardo:

- a) ai documenti inerenti ai procedimenti di accertamento con adesione promossi nei confronti dei contribuenti destinatari degli atti amministrativi;
- b) al parere reso sull'intera controversia dalla Direzione Regionale delle Entrate;
- c) ai documenti inerenti al procedimento di annullamento in via di autotutela degli avvisi di accertamento promosso dai contribuenti;
- d) ai documenti inerenti al procedimento relativo alla conciliazione ex art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 dei predetti avvisi di accertamento;
- e) nonché ad ogni ulteriore documento formato dall'Agenzia delle Entrate in relazione agli avvisi di accertamento in questione.

Sia l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 2, sia la Direzione Regionale della Toscana della medesima Agenzia rigettavano la richiesta fondando il diniego sull'art. 24 co. 1, lett. b) della L. 241 del 1990.

Il ricorrente, chiedendo l'annullamento dei dinieghi in questione ed il contestuale riconoscimento del suo diritto ad accedere agli atti richiesti, fondava il suo ricorso affermando che la previsione di cui all'art. 24 comma 1 lett. b) della legge n. 241/1990 non costituisce impedimento all'applicazione di tale principio. Infatti, sosteneva il ricorrente, non era dato riscontrare nella normativa tributaria "particolari norme" tali da impedire la conoscenza degli atti da parte del contribuente istante. Inoltre, sempre secondo quanto sostenuto dal ricorrente, il limite introdotto dalla L. 15/05 poteva avere il suo ambito di operatività in quanto interpretato come termine valevole al massimo fino alla definizione del procedimento tributario; una volta scaduto tale termine, non era più operante l'esigenza di segretezza in base alla quale veniva sancita l'esclusione dell'accesso.

In realtà, per ben comprendere la dinamica inerente la questione di cui si discute, è necessario analizzare la disciplina dell'accesso agli atti amministrativi, in particolare quelli inerenti ad un procedimento tributario prima e dopo la riforma della disciplina dell'art. 24 L. 241/90 ad opera della L. 15/2005.

Infatti, la formulazione dell'art 24 ante riforma prevedeva, facendo rinvio all'art. 13 della stessa legge avente ad oggetto i procedimenti tributari, che "Non è comunque ammesso l'accesso agli atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'articolo 13, salvo diverse disposizioni di legge". Se la vecchia formulazione prevedeva un limite fissato solo per gli atti preparatori, la lettera dell'art. 24 post L. 15/2005 prevede, restringendo l'ambito di operatività del diritto stesso che "Il diritto di accesso è escluso:[...] b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Il T.A.R. nel motivare la sua decisione fa leva sul dato letterale dell'articolo 24 ed in particolare sulla successiva lett. c) in base al quale afferma "Non è senza rilievo che la formulazione adoperata dal legislatore sia, nella materia de qua, la stessa di quella attinente l'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione ("per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione"), pacificamente sottratti al diritto di accesso (cfr. comma 1, lett. c)."

Sul punto è necessario analizzare l'ordine sistematico della L. 241/90 ante e post riforma.

Infatti, analizzando il dato letterale, è possibile notare come in seno all'art. 13 della medesima legge (in tema di partecipazione al procedimento) il legislatore, lasciando invariata sia la sua divisione in commi, sia la lettera dello stesso, tende a distinguere da una parte gli atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione (I co.), e dall'altra i procedimenti tributari.

Ora se per quanto riguarda il primo comma gli atti citati sono caratterizzati per lo più da un'indeterminatezza dei soggetti destinatari, lo stesso non si potrà affermare per i procedimenti tributari. Inoltre, se l'art. 24 nella sua vecchia formulazione limitava il divieto d'accesso (atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'articolo 13) facendo riferimento in modo coerente alla disciplina dell'art 13 risulta non facile, in una lettura costituzionalmente orientata, ravvisare la stessa coerenza in base all'interpretazione fornita nel testo post riforma.

Oltretutto, sempre facendo riferimento al dato letterale, è la stessa legge a recare un passaggio fondamentale nel momento in cui, in seno allo stesso art. 24, il suo comma 7 afferma che "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".

Non si comprende come sia possibile al singolo difendere in modo pieno e completo il proprio diritto in assenza degli atti necessari a consentirgli il pieno esercizio dello stesso.

Sulla medesima questione e, riprendendo il comma da ultimo citato, ha avuto modo di pronunciarsi anche il Consiglio di Stato con sentenza n. 5144 del 21 ottobre 2008.

Nella suddetta pronuncia l'organo giudicante ha avuto modo, valutando la questione alla luce della medesima disciplina in tema di accesso, di affermare che "è lo stesso articolo 24, al secondo comma, con norme di chiusura, a configurare la garanzia di accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria ai richiedenti per curare o per difendere i propri interessi giuridici, col solo limite relativo ai documenti contenenti dati sensibili e giudiziari: e non si vede come possa curare o difendere i propri interessi giuridici nella materia che ne occupa il soggetto cui sia precluso l'accesso agli atti di cui trattasi".

Alla luce di quanto sostenuto dal massimo consesso amministrativo, la norma oggetto di analisi pare possa trovare, il proprio corretto ambito di operatività, solo in base ad una lettura costituzionalmente orientata.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana

(Sezione Prima)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

Sul ricorso numero di registro generale 695 del 2009, proposto da: Paolo Nocentini, in proprio e quale legale rappresentante della Finlisar S.r.l., rappresentato e difeso dagli avv. Marco Miccinesi e Francesco Pistolesi, con domicilio eletto presso Marco Miccinesi in Firenze, via Pier Capponi n. 24;

contro

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 2; Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana, rappresentati e difesi dall'Avvocatura Distr.le dello Stato in Firenze e domiciliati per legge in Firenze, via degli Arazzieri n. 4;

per l'annullamento

del provvedimento di diniego di accesso agli atti formulato dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 2 (prot. n. 15822/2009) notificato in data 26 marzo 2009, nonchè di ogni altro atto presupposto, connesso e/o conseguente, nonchè per l'annullamento

del provvedimento di diniego di accesso agli atti formulato dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana (prot. n. A0/2009/17278), notificato in data 26 marzo 2009, nonchè di ogni altro atto presupposto, connesso e/o conseguente.

Visto il ricorso con i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 23/06/2009 il dott. Carlo Testori e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue:

FATTO e DIRITTO

1.1) Con istanza in data 12/3/2009, indirizzata all'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 2 ed all'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana, il sig. Paolo Nocentini, in proprio e quale legale rappresentante della Finlisar S.r.l., ha chiesto, ai sensi degli artt. 22 ss. della legge n. 241/1990, l'accesso a "tutti i documenti amministrativi, anche endoprocedimentali, comunque riguardanti l'avviso di accertamento a carico del Signor Paolo Nocentini n. R5H010300721, in materia di IRPEF e di imposta sostitutiva sulle plusvalenze azionarie per il periodo d'imposta 2003, nonché l'avviso di accertamento a carico di Finlisar s.r.l., già ritualmente impugnati con ricorsi pendenti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, rispettivamente iscritti con R.G.R. n. 539/2008 e n. 537/2008". Tale istanza è stata motivata con la circostanza che la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Firenze ha formulato richiesta di rinvio a giudizio nei confronti del sig. Nocentini, imputato del reato di cui agli artt. 110 e 81 c.p. e 3 del D.Lgs. n. 74/2000, e che il G.I.P. ha fissato l'udienza preliminare per il 31/3/2009 (poi rinviata al 26/5/2009); in particolare, l'accesso è stato richiesto con riguardo:

a) ai documenti inerenti ai procedimenti di accertamento con adesione promossi nei confronti del sig. Paolo Nocentini e di Finlisar s.r.l.;

b) al "parere reso sull'intera controversia Savino Del Bene S.p.A." dalla Direzione Regionale delle Entrate;

c) ai documenti inerenti al procedimento di annullamento in via di autotutela degli avvisi di accertamento di cui si tratta, promosso dai contribuenti con istanza del 21/7/2008;

d) ai documenti inerenti al procedimento relativo alla conciliazione ex art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 dei predetti avvisi di accertamento;

e) nonché ad ogni ulteriore documento formato dall'Agenzia delle Entrate in relazione agli avvisi di accertamento in questione.

1.2) Sia l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 2, sia la Direzione Regionale della Toscana della medesima Agenzia (rispettivamente con note prot. n. 15822/2009 e prot. n. A0/2009/17278, entrambe notificate il 26/3/2009) hanno fornito riscontro negativo alla richiesta di accesso agli atti formulata dal sig. Paolo Nocentini, facendo riferimento alla disposizione di cui all'art. 24 comma 1 lett. b) della legge n. 241/1990 ed alle specifiche disposizioni riguardanti i procedimenti tributari richiamati dal richiedente nella sua istanza, nonché al ritenuto difetto di un interesse idoneo a legittimare l'accesso.

1.3) Per l'annullamento dei dinieghi in questione e per il riconoscimento del suo diritto ad accedere agli atti richiesti il sig. Paolo Nocentini ha proposto il ricorso in epigrafe, ai sensi dell'art. 25 della legge n. 241/1990.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate chiedendo la reiezione delle domande avversarie.

Nella camera di consiglio del 23 giugno 2009 la causa è passata in decisione.

2) In sintesi, nel ricorso si sostiene: che l'accesso costituisce principio generale dell'attività amministrativa; che la previsione di cui all'art. 24 comma 1 lett. b) della legge n. 241/1990 non è ostativa all'applicazione di tale principio poiché non è dato riscontrare, nella normativa tributaria, "particolari norme" che impediscano la conoscenza degli atti da parte del contribuente; che il limite introdotto dalla norma citata può valere tutt'al più fino alla definizione del procedimento tributario, dopo di che viene meno l'esigenza di segretezza in funzione della quale è prevista l'esclusione dall'accesso; che in tal senso si è espresso il Consiglio di Stato nella sentenza della Sezione Quarta n. 5144 del 21 ottobre 2008; che, contrariamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, sussiste un interesse diretto, attuale e concreto all'accesso ai documenti richiesti, soprattutto in considerazione del procedimento penale pendente a carico del sig. Nocentini; che sono infondate tutte le argomentazioni richiamate dall'Amministrazione per motivare il diniego di accesso, con riferimento ai singoli procedimenti considerati.

3) Il dato normativo di riferimento per la questione di cui si discute è l'art. 24 della legge n. 241/1990 che così dispone al comma 1 lett. b):

"1. Il diritto di accesso è escluso:

.....

b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano;

.....".

Tale disposizione è stata introdotta dalla legge n. 15/2005, che all'art. 16 ha integralmente sostituito l'originario testo dell'art. 24 citato, che al comma 6, ultima parte, prevedeva: "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"; e tra i provvedimenti di cui all'art. 13 figuravano (e figurano tuttora) quelli tributari (insieme, tra gli altri, a quelli finalizzati "alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione").

Il punto oggetto di controversia è il significato da attribuire alla modifica normativa introdotta nel 2005 e alla formulazione del testo ora vigente, palesemente diversa, per la parte che qui interessa, rispetto a quella del testo precedente. Questa Sezione si è già pronunciata al riguardo nella sentenza n. 5143 del 20 dicembre 2007, che si è così espressa:

"..... la modifica dell'art. 24 della legge n. 241/90, introdotta dall'art. 16 della legge n. 15 del 2005, ha esteso l'ambito di operatività del divieto di accesso agli atti nell'ambito dei procedimenti tributari, stabilendo che "il diritto di

Innovazione e Diritto

accesso è escluso nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano” (cfr. comma 1, lett. b).

Non è senza rilievo che la formulazione adoperata dal legislatore sia, nella materia de qua, la stessa di quella attinente l'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione (“per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione”), pacificamente sottratti al diritto di accesso (cfr. comma 1, lett. c).

Né può sostenersi (secondo la tesi del ricorrente) che detto divieto operi fino a quando non sia intervenuto un provvedimento conclusivo del procedimento.

Ciò poteva, al più, sostenersi nel previgente quadro normativo, allorché il diritto di accesso in materia era vietato in relazione all'attività preparatoria della pubblica amministrazione (TAR Friuli Venezia - Giulia, 21 dicembre 2002 n. 1070; Consiglio di Stato, sez. IV, 9 luglio 2002 n. 3825).

Non è più sostenibile, nel nuovo contesto normativo, nel quale la formulazione generale adoperata dal legislatore non lascia adito a dubbi sulla portata estensiva del divieto nell'ambito dei “procedimenti tributari”.

Le argomentazioni svolte dal TAR nella sentenza citata risultano tuttora condivisibili, tenuto conto in particolare che dal confronto tra l'attuale e la previgente formulazione della norma di cui si discute emerge in modo chiaro la scelta del legislatore di ampliare la portata del divieto di accesso in relazione agli atti dei procedimenti tributari; e se anche è vero che il Consiglio di Stato si è recentemente e autorevolmente espresso nel senso opposto, il Collegio non può non manifestare perplessità circa le considerazioni svolte dalla Sezione Quarta laddove afferma che la ratio della modifica introdotta nel 2005 “ben può essere rinvenuta... nella esigenza di armonizzazione lessicale tra i ridetti articoli” (cioè gli artt. 24 e 13 della legge n. 241/1990). Tale affermazione appare fortemente riduttiva rispetto a un dato letterale che risulta puntuale e inequivoco e che invece, attraverso la lettura che ne ha dato la citata decisione n. 5144/2008, finisce col perdere pressoché integralmente di significato.

Questo Tribunale ritiene dunque di dover confermare l'orientamento già seguito nella propria sentenza n. 5143/2007 e, conseguentemente, conclude per la infondatezza del ricorso, a fronte di provvedimenti di diniego adottati dall'Agenzia delle Entrate che appaiono conformi alla disposizione normativa di riferimento.

4) Per le ragioni illustrate il ricorso va respinto.

I segnalati contrasti giurisprudenziali giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Toscana, Sezione I[^], definitivamente pronunciando, respinge il ricorso in epigrafe.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Firenze nella camera di consiglio del giorno 23/06/2009 con l'intervento dei Magistrati:

Gaetano Cicciò, Presidente

Saverio Romano, Consigliere

Carlo Testori, Consigliere, Estensore

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

(Art. 55, L. 27/4/1982, n. 186)

IL SEGRETARIO

Innovazione e Diritto