

ACCESSO: Amministrazione pubblica - Accesso agli atti relativi a procedimento di accertamento fiscale - Procedimento concluso - Diniego - Illegittimità.

Tar Bolzano, 19 ottobre 2020, n. 247

- in *Giurisprudenza italiana*, 4, 2021, pag. 930, con nota di Fabio Romanenghi, *Accesso agli atti relativi a procedimento di accertamento fiscale concluso*.

“[...] Secondo un consolidato e condiviso orientamento della giurisprudenza, tuttavia, dette norme vanno intese - secondo una lettura costituzionalmente orientata - nel senso che l’inaccessibilità agli atti del procedimento tributario sia temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento stesso, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l’adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell’imposta dovuta [...].

Dunque, una volta conclusa l’attività istruttoria e adottato il provvedimento finale, l’Amministrazione finanziaria deve rendersi trasparente, consentendo all’interessato di estrarre copia dei documenti tributari necessari per una sua puntuale conoscenza dei rilievi mossi dall’Amministrazione. L’accesso dopo la notifica dell’avviso di accertamento rappresenta quindi per il soggetto sottoposto a controllo fiscale la piena manifestazione del suo diritto di difesa [...].”

FATTO

Il ricorrente, titolare di una ditta individuale esercente -OMISSIS-, presentava in data -OMISSIS- all’Amministrazione resistente una domanda di accesso agli atti, ai sensi dell’art. 22 ss. della legge 7 agosto 1990, n. 241, volta a ottenere copia semplice di “tutti i documenti (a titolo esemplificativo e non esaustivo, atti di indagine, segnalazioni, note, denunce, informative da chiunque e qualunque soggetto provenienti) che costituiscono quelle -OMISSIS-, alle quali la richiesta di autorizzazione/nota n. -OMISSIS-, punto 2, fa riferimento e rinvio *per relationem*. Si richiede, in sostanza, l’esibizione e l’estrazione di copia ‘informe’ di TUTTI gli atti del procedimento che hanno condotto alla richiesta di autorizzazione/nota n. -OMISSIS-” (doc. 4 del ricorrente).

La domanda veniva presentata dal ricorrente per indispensabili ragioni difensive, dato che nei confronti della ditta individuale -OMISSIS- e della ditta -OMISSIS- a socio unico (le cui quote sono detenute dal solo ricorrente), erano state avviate dal Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Bolzano due distinte verifiche fiscali.

Entrambe le attività ispettive erano scaturite da una relazione informativa redatta da personale del Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Bolzano in data -OMISSIS-, sulla base di una fonte informativa.

Alla luce di quanto comunicato nella citata relazione, e a seguito di ulteriore attività investigativa, il suddetto Nucleo chiedeva e otteneva l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica di Bolzano per accedere presso il domicilio privato dell'odierno ricorrente nonché di due dipendenti.

L'accertamento tributario relativo al periodo di imposta 2014 si concludeva il 9 gennaio 2020 con l'avviso di accertamento n. -OMISSIS-(doc. 6 del ricorrente).

L'Amministrazione accoglieva solo parzialmente l'istanza di accesso con nota prot. n. -OMISSIS-(senza data) rendendo disponibile al ricorrente, per quanto di interesse, la relazione informativa, fatta eccezione per un paragrafo della stessa, inerente all'informazione ricevuta dalla fonte informativa (doc. 1 del ricorrente).

In data -OMISSIS- il ricorrente prendeva quindi visione ed estraeva copia della relazione informativa del -OMISSIS-, il cui intero paragrafo "1. Informazione" era stato secretato con la dicitura "omissis ex art. 4 D.M. 29 ottobre 1996, n. 603".

Ritenendo leso il proprio diritto *ad exhibendum*, l'istante proponeva istanza di riesame, ex art. 25, comma 4, della legge 7 agosto 1990, n. 241, alla Commissione per l'accesso ai documenti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, che la rigettava con nota del -OMISSIS-, richiamando l'art. 4, lett. a) e d), del D.M. n. 603/1993 (doc. 3 del ricorrente).

A fondamento del ricorso presentato ai sensi dell'art. 116 c.p.a. il ricorrente, con un unico, articolato motivo, lamenta: "Violazione di legge. Falsa applicazione dell'art. 24, comma 7, della legge n. 241/1990. Eccesso di potere sotto il profilo del difetto di motivazione. Violazione di legge. Falsa applicazione dell'art. 4 del D.M. n. 603/1996. Violazione di legge. Falsa applicazione dell'art. 97 Costituzione. Violazione dei principi di proporzionalità ed adeguatezza. Mancato bilanciamento degli interessi contrapposti. Violazione di legge. Falsa applicazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione".

Il ricorrente ha chiesto quindi al giudice adito di accertare l'illegittimità del parziale diniego all'accesso all'informativa -OMISSIS-, contenuta nel verbale di accesso agli atti del -OMISSIS-, eventualmente previa disapplicazione del D.M. n. 603/1996 e, per l'effetto, di condannare l'Amministrazione resistente:

- “- in via principale: ad esibire la relazione informativa -OMISSIS- nella sua integrità;
- in subordine: ad esibire il § '1 Informazione' della relazione informativa -OMISSIS-, eventualmente oscurando i nominativi degli eventuali denunzianti, segnalanti o esponenti;
- in ulteriore subordine: ad esibire la relazione informativa -OMISSIS-, in modo tale da consentire all'istante di comprendere se l'informazione sia derivata da denuncia, segnalazione o esposto

anonimi, ovvero da denuncia, segnalazione o esposto proveniente da persona e fisiche o giuridiche individuate”.

Si è costituita in giudizio l'Amministrazione intimata, chiedendo il rigetto del ricorso, siccome infondato.

All'udienza in camera di consiglio del 13 ottobre 2020, sentita la parte ricorrente, il ricorso è stato trattenuto in decisione.

DIRITTO

Il ricorso è fondato.

Le modalità di accesso agli atti amministrativi, come noto, sono disciplinate dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 e s.m..

L'art. 13, comma 2, nel delineare l'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione, dispone che *“dette disposizioni non si applicano... ai procedimenti tributari, per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”*.

Il successivo art. 24, al comma 1, stabilisce che *“il diritto di accesso è escluso... b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano...”* e, al comma 2, prevede che *“le singole pubbliche amministrazioni individuano le categorie di documenti da esse formati o comunque rientranti nella loro disponibilità sottratti all'accesso ai sensi del comma 1”*.

Secondo un consolidato e condiviso orientamento della giurisprudenza, tuttavia, dette norme vanno intese - secondo una lettura costituzionalmente orientata - nel senso che l'inaccessibilità agli atti del procedimento tributario sia temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento stesso, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta (cfr., *ex multis*, Consiglio di Stato, Sez. IV, 24 settembre 2020, n. 5565; 6 febbraio 2019, n. 906 e 6 novembre 2017, n. 5127; TAR Sicilia, Palermo, Sez. III, 26 novembre 2019, n. 2709; TAR Lombardia, Brescia, Sez. I, 28 marzo 2019, n. 282; TAR Liguria, Genova, Sez. II, 14 gennaio 2019, n. 28 e TRGA Bolzano 23 gennaio 2014, n. 17).

Dunque, una volta conclusa l'attività istruttoria e adottato il provvedimento finale, l'Amministrazione finanziaria deve rendersi trasparente, consentendo all'interessato di estrarre copia dei documenti tributari necessari per una sua puntuale conoscenza dei rilievi mossi dall'Amministrazione. L'accesso dopo la notifica dell'avviso di accertamento rappresenta quindi per il soggetto sottoposto a controllo fiscale la piena manifestazione del suo diritto di difesa.

Nel caso in esame è pacifico che l'accertamento relativo all'anno 2014 si è concluso con la notifica dell'avviso di accertamento (cfr. doc. 6 del ricorrente), di talché all'istanza di accesso del ricorrente non possono essere opposte esigenze di segretezza, neppure parziali, visto che non vi è più pericolo di pregiudicare l'efficacia dell'azione di controllo.

Né giova all'Amministrazione appellarsi - in sede di difesa giurisdizionale - al fatto che "ad oggi è stata conclusa l'attività ispettiva solamente con riguardo all'annualità 2014, mentre sono ancora in corso le verifiche fiscali per le annualità dal 2015 al 2019", per le quali non è ancora stato emesso il relativo processo verbale di contestazione, né l'eventuale avviso di accertamento.

Invero, una volta emesso l'avviso di accertamento e così concluso il procedimento relativo a una determinata annualità, deve considerarsi irrilevante, ai fini della ostensione dei relativi atti, l'esistenza di ulteriori, diversi e autonomi procedimenti, riferiti ad annualità diverse.

Del resto, la stessa Amministrazione non ha negato *tout court*, né ha differito l'accesso, ma lo ha consentito, seppure solo in parte, proprio sul rilievo che "la competente Agenzia delle Entrate in data -OMISSIS- ha provveduto ad emettere l'avviso di accertamento, condizione necessaria per l'accoglimento della richiesta" (cfr. doc. 1 del ricorrente).

La tesi della difesa erariale non è fondata anche perché si porrebbe in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, dovendosi in ogni caso garantire al ricorrente il diritto di difesa contro le decisioni adottate dall'Amministrazione nell'ambito del procedimento amministrativo conclusosi con l'avviso di accertamento per l'annualità 2014.

Il ricorrente non può infatti attendere l'esito dei procedimenti relativi ad altre annualità per conoscere tutti i documenti relativi all'annualità 2014 senza vedersi pregiudicato il diritto a una piena tutela giurisdizionale, tenuto conto che il termine per impugnare davanti al competente giudice tributario l'avviso di accertamento già ricevuto per l'annualità 2014 è di 60 giorni, decorrenti dalla notifica dello stesso, a pena di inammissibilità (cfr. art. 21, comma 1, del D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546).

Parimenti fondate sono le censure di difetto di motivazione.

Invero, l'Amministrazione non ha avuto cura di spiegare le ragioni che, in concreto, la hanno indotta a ritenere che l'ostensione integrale della relazione informativa potesse compromettere le preminenti esigenze pubblicistiche previste dal D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, emanato in attuazione del D.P.R. 27 giugno 1992, n. 352, a sua volta attuativo del già citato art. 24, comma 2, della legge n. 241 del 1990.

Il diniego parziale, infatti, non riporta quale delle categorie nominate nell'art. 4 del D.M. n. 603 del 1996 avrebbe giustificato la secretazione, che viene solo tautologicamente affermata (cfr. doc. 1 del ricorrente).

E' pur vero che, in sede di riesame, la Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi insediata presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri ha ricordato che la disposizione regolamentare richiamata a fondamento del diniego parziale sottrae all'accesso alcune categorie di documenti per motivi attinenti alla sicurezza pubblica, nonché alla prevenzione della criminalità, "tra i quali 'a) documenti relativi all'attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa comunque derivare pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative nonché degli atti di organizzazione interna, quando questa possa pregiudicare le singole attività di indagine;'...d) atti e documenti attinenti alla identità e gestione delle fonti confidenziali ed alle informazioni fornite dalle fonti stesse, individuate o anonime, nonché contenute in esposti da chiunque inoltrati;'".

Tuttavia, ad avviso del Collegio la relazione informativa non rientra tra i documenti riconducibili alle categorie sopra citate, perché oggettivamente non pregiudizievole rispetto agli interessi tutelati dalla normativa regolamentare in questione, e cioè a quelli sottesi alla sicurezza, all'ordine pubblico e alla prevenzione e repressione della criminalità.

In particolare, il Collegio non ritiene che il paragrafo 1 della relazione informativa possa verosimilmente contenere informazioni riservate circa le tecniche informative e operative tali da pregiudicare l'attività di indagine (lett. a dell'art. 4 del D.M. n. 603 del 1996), considerato che quella relativa all'annualità fiscale 2014 si è già conclusa con l'adozione dell'avviso di accertamento.

Per quanto concerne l'identità e la gestione delle fonti confidenziali e delle informazioni da esse fornite (lett. d dell'art. 4 del D.M. n. 603 del 1996), va considerato che è lo stesso art. 24 della legge n. 241 del 1990, al comma 7, con una norma di chiusura, a stabilire 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*" e a prevedere che, nel caso di documenti contenenti dati sensibili e giudiziari, "*l'accesso è consentito nei limiti in cui sia strettamente indispensabile e nei termini previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, in caso di dati idonei a rilevare lo stato di salute e la vita sessuale*".

Orbene, la sopra citata disposizione regolamentare (lett. d dell'art. 4 del D.M. n. 603 del 1996) non potrebbe comunque porsi in contrasto con la disciplina contenuta nell'art. 24, comma 7, della legge

n. 241 del 1990 per quanto attiene all'obbligo - imposto *ex lege* - di “*comunque*” garantire ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o difendere i propri interessi giuridici, pena la loro disapplicazione da parte del giudice amministrativo.

Tuttavia, con riferimento specifico all'identità del denunciante, tenuto conto che lo stesso ricorrente, ancorché in via subordinata, ha chiesto di ottenere l'esibizione del paragrafo 1 della relazione informativa del -OMISSIS- con l'oscuramento dei nominativi degli eventuali denunziati, segnalanti o esponenti, il Collegio ritiene opportuno accogliere detta domanda, così da tutelare l'identità del denunciante, la cui conoscenza, alla luce delle deduzioni del ricorrente che nulla precisano al riguardo, non risulta comunque “indispensabile” alle ragioni di difesa dal medesimo manifestate.

Infine, con riferimento all'art. 25, comma 7, secondo periodo, della legge n. 241 del 1990, va rilevato che nel caso di specie non vengono in rilievo né i “dati sensibili”, né i dati giudiziari, quali definiti rispettivamente dall'art. 9 e dall'art. 10 del regolamento n. 2016/679/UE del Parlamento e del Consiglio, né i dati c.d. supersensibili di cui all'art. 60 del D.lgs. n. 196 del 2003.

Per tutte le ragioni espresse, il ricorso va accolto e, di conseguenza, va annullato *in parte qua* l'atto impugnato e ordinato all'Amministrazione resistente di esibire al ricorrente la documentazione richiesta in versione integrale - con il solo oscuramento delle generalità del denunciante, segnalante o esponente - mediante presa visione ed estrazione di copia, entro 30 giorni dalla comunicazione o notificazione della presente sentenza

Le spese di giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate dal seguente dispositivo.

P.Q.M.

Il Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa, Sezione autonoma di Bolzano, definitivamente pronunciando sul ricorso come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, annulla *in parte qua* il provvedimento impugnato e ordina all'Amministrazione resistente di esibire al ricorrente la relazione informativa in versione integrale, con il solo oscuramento delle generalità del denunciante, segnalante o esponente, come da motivazione e di consentirgli di estrarne copia.

Condanna l'Amministrazione resistente a rifondere al ricorrente le spese di lite, che liquida in complessivi euro 2.000,00 (duemila/00), oltre IVA, CPA e altri oneri accessori di legge, nonché le spese anticipate a titolo di contributo unificato.

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

Ritenuto che sussistano i presupposti di cui all'articolo 52, commi 1 e 2, del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, e dell'articolo 9, paragrafo 1, del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento

europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, a tutela dei diritti o della dignità della parte interessata, manda alla Segreteria di procedere all'oscuramento delle generalità nonché di qualsiasi altro dato idoneo ad identificare il -OMISSIS-

Così deciso in Bolzano nella camera di consiglio del giorno 13 ottobre 2020 con l'intervento dei magistrati:

Alda Dellantonio, Presidente

Lorenza Pantozzi Lerjefors, Consigliere, Estensore

Edith Engl, Consigliere

Michele Menestrina, Consigliere