amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile
Gaetano Caputi

Redazione
Giuseppe Egidio Iacovino, Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 2/2023

Estratto

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Francesco Cardarelli, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Chiara Cudio, Gianfranco D'Alessio, Mariaconcetta D'Arienzo, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Bruno Mercurio, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Francesco Rota, Josè Manuel Ruano de la Fuente, Leonardo J. Sańchez-Mesa Martĩnez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Sveva Bocchini Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Cocozza, Andrea Marco Colarusso, Sergio Contessa, Manuel Delgado Iribarren, Giuseppe Doria, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Federica Lombardi, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Giovanni Pesce, Marcin Princ, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Simona Terracciano, Salvatore Villani, Stefania Terracciano.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.

ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

La progressiva affermazione del principio di trasparenza nel settore tributario: il contributo dell'Adunanza Plenaria

di Laura Lamberti

(Professore Associato di Diritto Amministrativo presso il Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli")

Sommario

1. Premessa 2. Il principio di trasparenza, le informazioni tributarie e la disciplina dell'accesso difensivo 3. Le recenti pronunce dell'Adunanza Plenaria in tema di accesso alle informazioni detenute dall'amministrazione finanziaria 4. I concessionari della riscossione e gli obblighi di conservazione e ostensione delle cartelle di pagamento 5. Considerazioni conclusive

Abstract

The essay analyzes the affirmation of the principle of transparency in the democratization of relations between administration and citizens. Thanks to the provisions contained in articles 22 et seq. of l. 10 agosto 1990, n. 241, as amended by l. 11 febbraio 2005, n. 15 a substantial rewriting of Chapter V is carried out also in order to identify a point of balance between the antagonistic values of access to administrative documents and protection of privacy. This is an issue widely debated by scholarship that has returned to engage the jurisprudence with specific regard to the right balance between defensive access and tax information. Due to the ability of these data to make evident the patrimonial condition, and consequently personal, of their owners, the Plenary Assembly of Consiglio di Stato was repeatedly called to pronounce on the subject in order to make clear and unequivocal the rules relating to the knowability of tax information.

* *Il presente lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della double blinde peer review.*

ISSN 2036-7821

1. *Premessa.*

Il principio di trasparenza[1] della pubblica amministrazione rappresenta un traguardo consolidato del nostro ordinamento pur avendo origini relativamente recenti e confini non pienamente definiti. Nonostante le evocazioni turatiane dell'amministrazione come casa di vetro, la sua prima sistematica affermazione si deve all'introduzione della disciplina in tema di accesso ai documenti amministrativi contenuta nella l. 7 agosto 1990, n. 241 che ha portato i principi di pubblicità e trasparenza oltre gli angusti limiti delle discipline di settore. Con le previsioni contenute negli artt. 22 e seguenti si rompe con la tradizione del segreto amministrativo[2], che aveva rappresentato la regola fino a quel momento, per onorare un nuovo valore nelle relazioni con le pubbliche amministrazioni costituito dalla trasparenza. La l. 11 febbraio 2005, n. 15, modificando profondamente la disciplina del procedimento amministrativo, ha operato una sostanziale riscrittura del Capo V. Tra le innovazioni introdotte vi è la qualificazione del diritto di accesso ai documenti amministrativi quale principio generale dell'attività amministrativa in ragione delle sue rilevanti finalità di pubblico interesse. La norma stabilisce in particolare che l'accesso concorrendo a favorire la partecipazione e ad assicurare l'imparzialità e la trasparenza, debba essere ricondotto all'alveo dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lettera m). Il diritto di accesso, d'altronde, è espressamente tutelato a livello sovranazionale in base all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, nel prevedere il diritto ad una buona amministrazione, espressamente sancisce "il diritto di ogni persona ad accedere al fascicolo che la riguarda"[3].

---

[1] La letteratura in tema di trasparenza dell'azione amministrativa è ormai sterminata. In termini generali e senza pretese di completezza si veda: F. Teresi, *Partecipazione e pubblicità nelle proposte di legge sull'azione amministrativa*, in *Riv. triv. dir. pubb.*, 1975, p. 519; R. Villata, *La trasparenza dell'azione amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, p. 528; S. Agrifoglio, *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, p. 46; Aa.Vv., *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in Atti del Convegno di Varenna, 21-23 settembre 1989, Milano, 1991; R. Chieppa, *La trasparenza come regola della pubblica amministrazione*, in *Dir. econ.*, 1994, p. 613; A. Sandulli, *Il procedimento amministrativo e la trasparenza*, in S. Cassese, C. Franchini (a cura di), *L'amministrazione pubblica italiana*, Bologna, 1994, p. 101; E. Cannada Bartoli, *A proposito della tutela della riservatezza e trasparenza amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 1999, p. 725; F. Manganaro, *L'evoluzione del principio di trasparenza amministrativa in studi in onore di R. Marrama*, Napoli, 2010, p. 3; B. G. Mattarella, *La prevenzione della corruzione - Il commento*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2013, p. 123 ss.; S. Villamena, *Il c.d. FOIA (o accesso civico 2016) ed il suo coordinamento con istituti consimili*, in www.federalismi.it, 30 novembre 2016; D. U. Galetta, *la trasparenza per un nuovo rapporto tra cittadino e pubblica amministrazione un'analisi storico evolutiva in una prospettiva di diritto comparato ed europeo*, in *Riv. trim. dir. pubb. com.*, 2016, p. 10, A. Barone, R. D'Agostino, *La trasparenza e il diritto di accesso, in AA.VV., Istituzioni di Diritto Amministrativo*, Torino, 2017, p. 199 e ss.; A. Corrado, *Conoscere per partecipare: la strada tracciata dalla trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018; S. FOA`, *La trasparenza amministrativa e i suoi limiti*, in C. Bertolino, T. Cerrutti, M. Orofino, A. Poggi (a cura di), *Scritti in onore di Franco Pizzetti*, II, Napoli, 2020, p. 497 ss.

[2] Sul segreto amministrativo, per tutti: G. Arena, *Il segreto amministrativo*, Padova, 1983.

[3] Il fondamento costituzionale del principio di trasparenza amministrativa, pur in assenza di un espresso richiamo, viene ricondotto a tre ambiti differenti: all'art. 97 Cost., quale condizione di garanzia delle libertà

ISSN 2036-7821

L'inveramento del principio di trasparenza non si realizza grazie al solo istituto dell'accesso documentale ma piuttosto costituisce un modo di essere dell'amministrazione, un risultato, alla cui realizzazione sono diretti istituti diversi e normative diverse. Le riforme legislative delle ultime tre decadi hanno affiancato alla disciplina relativa all'accesso documentale, nuove declinazioni della trasparenza. Con l'introduzione del Codice dell'amministrazione digitale ad opera della l. 7 marzo, 2005, n. 82, è emersa la nozione di trasparenza rispetto alla rete, assicurata dalla prescrizione dell'obbligo, per le pubbliche amministrazioni, di garantire l'uniformità all'originale delle informazioni presenti sul sito istituzionale (art. 54 del CAD).

Questa prospettiva è stata ripresa e sviluppata dal d.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 (attuativo della delega contenuta nella l., 4 marzo 2009, n. 15) che, stabilendo i contenuti obbligatori dei siti istituzionali, rappresenta la prima concretizzazione del principio di *Open Government*. La trasparenza nell'organizzazione amministrativa, fulcro della normativa anticorruzione (l. 6 novembre 2012, n. 190), è divenuta strumento essenziale per la prevenzione e il contrasto dei fenomeni di *maladministration*[4]. In attuazione dei principi di delega contenuti nella legge anticorruzione è stato emanato il d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 che ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina dell'accesso civico, evolutasi ad opera del d.lgs. n. 97/2016 attuativo della delega contenuta nella l. n. 124/2015.

Grazie ai plurimi interventi richiamati, nel nostro ordinamento sono attualmente previste tre forme di accesso, sottoposte a discipline diverse tra loro. Si tratta dell'accesso documentale disciplinato nel Capo V della l. n. 241/1990, dell'accesso civico cosiddetto di prima generazione disciplinato dall'articolo 5 comma 1 del d.lgs.

individuali e dei diritti civili, politi e sociali. In base a questa ricostruzione la trasparenza, più che costituire un valore compiuto in sé o uno specifico istituto giuridico, esprimerebbe allo stesso tempo un obiettivo da realizzare e un risultato cui tendere, attraverso un modo di essere della Pubblica amministrazione che si invera in diversi istituti quali la motivazione degli atti, la partecipazione ai procedimenti e l'accesso; secondo una diversa ricostruzione la trasparenza assumerebbe rilievo costituzionale essenzialmente rispetto al diritto di difesa ex art. 24 Cost. e di effettività della tutela ex art. 113 Cost., quale condizione indefettibile per agire rispetto all'esercizio illegittimo del potere amministrativo; secondo una visione ancora diversa occorrerebbe riferirsi all'art. 21 Cost. e inquadrare costituzionalmente l'accesso nel paradigma del diritto di informazione. Queste diverse letture rappresentano, in realtà, le diverse facce di un principio che ha una valenza caleidoscopica che si ancora a tutte le norme richiamate. Il suo radicamento nel tessuto costituzionale è stato da ultimo ribadito nella sentenza della Corte costituzionale 21 febbraio 2019, n. 20.

[4] R. Cantone, E. Carloni, *Corruzione e anticorruzione. Dieci lezioni*, Milano, 2018, p. 96 ss.; C. Tubertini, *Unita` e autonomia nelle politiche per la trasparenza*, in G. Gardini, M. Magri (a cura di), *Il FOIA italiano: vincitori e vinti. Un bilancio a tre anni dall'introduzione*, Santarcangelo di Romagna, 2019, p. 63 ss.; E. Carloni, *Alla luce del sole. Trasparenza amministrativa e prevenzione della corruzione*, in *Dir. amm.*, 3, 2019, p. 497, secondo il quale "la trasparenza trova proprio nel rapporto con l'anticorruzione un fattore di rafforzamento. Così, è nella misura dell'utilità ad un controllo diffuso che l'ordinamento ammette la previsione di obblighi di pubblicazione che incorporino dati personali. E, ancora, è ponendo sullo sfondo le esigenze di controllo diffuso (ma anche di partecipazione al dibattito pubblico) che nella lettura di una parte della giurisprudenza amministrativa diviene ammissibile l'esercizio del diritto di accesso generalizzato".

ISSN 2036-7821

n. 33/2013 e dell'accesso civico generalizzato, disciplinato nel comma 2 dell'art. 5, come modificato dal d.lgs. n. 97/2016 in attuazione della delega contenuta nella l. Madia 124/2015.

L'ispirazione di queste forme di accesso è profondamente diversa. Gli accessi civici rispondono alla vocazione della l. 6 novembre 2012, n. 190 e alla necessità di introdurre istituti volti a prevenire e contrastare i fenomeni collusivi e corruttivi[5]. L'obiettivo è la realizzazione del FOIA italiano quale diretto precipitato della legge anticorruzione, intervenuta, tardivamente, rispetto ad un vuoto normativo necessariamente da colmare. Per questa ragione il d.lgs. n. 33 del 2013 ha posto a carico delle amministrazioni i numerosi obblighi di pubblicazione, riguardanti informazioni sull'organizzazione ed il personale, oltre a quelle genericamente inerenti all'attività svolta (si pensi ai tempi di realizzazione delle opere) o alla gestione amministrativa (si pensi ai compensi corrisposti ai titolari di incarichi, ai curricula). Obblighi ridefiniti con il d.lgs. n. 97/2016 che li ha alleggeriti, introducendo, però, l'accesso civico generalizzato. Tale ultima forma di accesso, sempre al fine di operare forme diffuse di controllo rispetto al conseguimento delle funzioni istituzionali, all'impiego delle risorse pubbliche e di promuovere la partecipazione al dibattito pubblico, consente a chiunque di avere accesso ai dati e ai documenti, detenuti dalle pubbliche amministrazioni, "ulteriori" rispetto a quelli oggetto di pubblicazione nel rispetto dei limiti che derivano dalla tutela di interessi giuridicamente rilevanti.

Con l'entrata in vigore della l. n. 241/1990 si è aperto il dibattito circa l'esatta qualificazione dell'accesso ai documenti amministrativi in termini di diritto soggettivo ovvero di interesse legittimo. Discussione nuovamente alimentata dalla novella operata dalla l. 15/2005 che introduceva la rubrica all'art. 22 intitolata "diritto di accesso". La ricostruzione più risalente[6] qualifica l'accesso ai documenti amministrativi come un interesse legittimo ritenendo ininfluente il rilievo che esso sia espressamente qualificato dal legislatore come diritto. Questa tesi si fonda in maniera particolare sul tipo di tutela assicurata nell'ipotesi di diniego all'accesso che si realizza attraverso l'impugnazione di un provvedimento entro un termine

[5] Cfr. Consiglio di Stato, parere 24 febbraio 2016, n. 515, in cui si rileva come l'obiettivo della trasparenza, che costituisce una vera e propria precondizione "per ricostruire e rafforzare il rapporto di fiducia tra cittadini e poteri pubblici" si pone perfettamente in linea con il contrasto alla corruzione anche se non si esaurisce, naturalmente, in esso.

[6] Consiglio di Stato, Ad. Plen., 24 giugno 1999, n. 16 (reperibile in http://giustizia-amministrativa.it, come le altre pronunce delle Giustizia amministrativa citate nel presente contributo) che fonda la sua impostazione su tre assunti fondamentali: la designazione in senso generico e atecnico delle posizioni giuridiche tutelate dall'ordinamento che porta a considerare irrilevante la qualificazione come diritto dell'accesso ai documenti; la mancanza di un riferimento alla giurisdizione esclusiva per le controversie affidate al giudice amministrativo in termini generali; il rapporto con il necessario soddisfacimento dell'interesse pubblico che determinerebbe la natura autoritativa del diniego e la conseguente necessità di impugnarlo nel termine di decadenza.

ISSN 2036-7821

decadenziale. Una diversa impostazione considera, invece, il diritto di accesso come un diritto soggettivo muovendo dalla totale assenza di discrezionalità in capo all'amministrazione che deve limitarsi a realizzare un'attività di verifica dei presupposti individuati dalla legge e di assenza di elementi ostativi[7]. Rispetto a queste posizioni la giurisprudenza ha assunto approcci non univoci nel tempo. L'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato[8], pur propendendo per la configurazione quale interesse legittimo, ha ritenuto che non fosse necessario prendere posizione rispetto alla natura della posizione giuridica del richiedente l'accesso in ragione del fatto che, in tale vicenda, emergono posizioni soggettive che non sono volte a realizzare utilità finali ma situazioni di natura procedimentale che hanno carattere strumentale rispetto ad un interesse giuridico da tutelare. Per quanto riguarda la giurisprudenza più recente, mentre non vi è dubbio sulla qualificazione come diritto soggettivo dell'accesso civico, semplice e generalizzato, come si evince dalla chiara presa di posizione operata dall'Adunanza Plenaria nella sentenza n. 10 del 2020 in cui si ricostruiscono i fondamenti costituzionali ed eurounionali dell'istituto[9], non si riscontra un approccio così esplicito in merito alla qualificazione della natura giuridica dell'accesso documentale. Secondo alcuni sarebbe necessario realizzare una semplificazione e una sostanziale *reductio ad unitatem* in merito all'inquadramento dell'istituto dell'accesso poiché, se è vero che in relazione al suo esercizio possono sussistere differenze di disciplina, quanto ai presupposti per richiedere l'ostensione e i limiti che questa può incontrare, questo tuttavia non dovrebbe comportare un riflesso circa la qualificazione della sua natura giuridica[10].

---

[7] In questo senso si veda Consiglio di Stato, Sez. cons. atti norm., 13 febbraio 2006, n. 3586 (parere sul regolamento sulle modalità di esercizio del diritto di accesso a seguito delle modifiche apportate alla l. n. 241 dalla l. n. 15/2005 e d.P.R. n. 184/2006). Nel suddetto parere il Consiglio di Stato ha riconosciuto inequivocamente la ricostruibilità dell'accesso alla situazione di diritto soggettivo, sia in ragione della sua qualificazione normativa, sia alla luce della sua disciplina che denota l'assoluta mancanza di discrezionalità in capo all'amministrazione cui è richiesto l'accesso, la non necessaria riconducibilità ad uno specifico procedimento e la previsione della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. In questo senso sia consentito rinviare alle considerazioni espresse all'indomani dell'entrata in vigore della l. n. 15/2005 in L. Lamberti, *Art. 22 l. 10 agosto 1990, n. 241*, in N. Paolantonio, A. Police, A. Zito (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione*, Torino, 2005, p. 685 ss.

[8] Consiglio di Stato, Ad. Plen., 18 aprile 2006, n.6 e 20 aprile 2006, n.7 in *Giorn. dir. amm.*, 2006, 7, p. 766 e in *Urb. app.*, 9, 2006, con nota di C. Mucio, *La Plenaria (non) si pronuncia sul diritto di accesso*, p. 1077 e ss.

[9] Consiglio di Stato, Ad. plen., 2 aprile 2020, n. 10 commentata da numerosi autori tra cui: F. Fracchia, W. Giulietti, *Aspetti problematici dell'esecuzione nei contratti pubblici nel prisma della nuova giurisprudenza sull'accesso civico*, in *Dir. econ.*, 3, 2020, p. 203 ss.; L. Iannotta, *I rapporti tra accesso tradizionale ed accesso civico generalizzato: la riqualificazione dell'istanza di accesso in corso di giudizio*, in *Foro amm.*, 7-8, 2020, p. 1374 ss.; A. Moliterni, *Pluralita` di accessi, finalita` della trasparenza e disciplina dei contratti pubblici*, in *Giornale dir. amm.*, 4, 2020, p. 505 ss.; F. Manganaro, *La funzione nomofilattica dell'Adunanza plenaria in materia di accesso agli atti amministrativi*, in *http://federalismi.it*, *focus Osservatorio trasparenza*, 11 agosto 2021, p. 159 ss.; A. Berti, *Note a margine della pronuncia dell'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato 2 aprile 2020, n. 10: la qualificazione dell'istanza di accesso ai dati e documenti amministrativi*, pubblicato il 14 aprile 2020 in *Giustizia amministrativa*; V. Mirra, *Diritto d'accesso e attivita` contrattuale della pubblica amministrazione: la Plenaria risolve ogni dubbio?*, in *Urb. app.*, p. 5, 2020, 680 ss.

[10] In questo senso R. Chieppa, R. Giovagnoli, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2022, p. 768.

ISSN 2036-7821

2. Il principio di trasparenza, le informazioni tributarie e la disciplina dell'accesso difensivo

L'affermazione del principio di trasparenza nel settore tributario ha conosciuto un *iter* più lento e travagliato che non ha ancora conquistato gli approdi raggiunti nell'ambito del diritto amministrativo generale. Lo Statuto dei diritti del contribuente, introdotto con la l. 27 luglio 2000, n. 212, ha previsto il dovere di informazione del contribuente, da parte dell'amministrazione finanziaria. Dovere che si declina, in base all'art. 5, nel far conoscere le disposizioni legislative e amministrative vigenti, assumendo le iniziative di informazione elettronica che permettano aggiornamenti gratuiti e in tempo reale anche in ordine alle circolari e ad ogni atto relativo all'organizzazione, alle funzioni e ai procedimenti. In base all'art. 6 il dovere di informazione si concretizza nell'assicurare l'effettiva conoscenza, da parte del contribuente, degli atti a lui destinati con la specifica previsione delle modalità per garantire questo risultato[11].
Ciononostante, i progressi compiuti in tema di accessibilità ai documenti e alle informazioni amministrative, nelle diverse declinazioni sopra illustrate, risultano ancora lontani a causa dell'esclusione prevista dall'art. 13 della l. n. 241/1990, relativa all'ambito di operatività degli istituti di partecipazione procedimentale rispetto ai procedimenti tributari, e dall'art. 24, comma 1 lett. b) della l. n. 241/1990[12] espressamente richiamato anche dall'art. 5 bis del d.lgs. n. 33/2013. In ordine ai procedimenti tributari, infatti, il diritto di accesso e la trasparenza non costituiscono principi incomprimibili dovendo al contrario essere contemperati con altri interessi spesso considerati prevalenti, primo tra tutti, l'interesse alla conclusione del procedimento che porta alla riscossione[13]. Per questa ragione è consolidato il formante giurisprudenziale che esclude il diritto di accesso ai documenti tributari per assicurare la necessaria riservatezza all'amministrazione finanziaria nella fase

[11] M. Pierro, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in M. Pierro (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 55, rileva come tali previsioni nel contesto dello statuto del contribuente abbiano conferito loro il valore di principi generali dell'ordinamento tributario con la conseguenza che essi non solo orientano l'operatore giuridico nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa ma trovano espressione in diritti obblighi che vincolano le parti del rapporto tributario. In questo modo trovano attuazione le esigenze di trasparenza, espressione del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa nonché del principio di buona fede e affidamento, previste dall'articolo 10 dello statuto che ne costituisce la concretizzazione.

[12] E' stato ripetutamente segnalato in dottrina che il rinvio alle "particolari norme che li regolano" si riferisce in realtà ad una normativa inesistente quanto alle fonti primarie e secondarie. Evidenzia sul punto A, Funari, *L'accesso ai documenti tributari: storia di un diritto negato*, *in Rass. trib*., 1, 2021, p. 99 che "la circostanza che non vi sia una fonte primaria o secondaria che regoli in maniera organica e omogenea l'accesso agli atti tributari di tutte le Amministrazioni finanziarie costituisce un grave vulnus al catalogo dei diritti, aventi copertura costituzionale, che contribuente vanta a fronte all'esercizio della funzione pubblica"

[13] Sul punto cfr., tra gli altri, da ultimo M. Logozzo, *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario,* in M. Pierro (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione…*, cit., p. 171.

ISSN 2036-7821

istruttoria diretta all'accertamento[14], conclusa la quale, le ragioni di esclusione dell'ostensione si considerano superate in ossequio ad una lettura dell'intera disciplina coerente con i principi generali di trasparenza e accessibilità nazionali e sovranazionali. Fin dall'entrata in vigore della disciplina richiamata si è sviluppato un acceso dibattito dottrinario sul tema, nell'ambito del quale numerose voci invocavano una lettura costituzionalmente orientata delle suddette limitazioni, acuite a seguito della riforma apportata dalla l. n. 15/2005[15], che risultano particolarmente limitative delle possibilità di contraddittorio procedimentale per il contribuente[16].

Rispetto alla normativa sopra illustrata, la previsione dell'art. 24 comma 7 della l. n. 241/1990, recante la disciplina dell'accesso difensivo, si connota per la specifica complessità che pone rispetto al bilanciamento dei contrapposti interessi del diritto di difesa e di tutela della privacy. La norma, infatti, si pone come eccezione alle disposizioni relative alle cause di esclusione dell'accesso di cui alla lett. d) dell'art. 24 relative alle ipotesi in cui "i documenti riguardino la vita privata o la riservatezza di persone fisiche, persone giuridiche, gruppi, imprese e associazioni, con particolare riferimento agli interessi epistolare, sanitario, professionale, finanziario, industriale e commerciale di cui siano in concreto titolari, ancorché i relativi dati siano forniti all'amministrazione dagli stessi soggetti cui si riferiscono". La disciplina, differenziandosi da quella del generale accesso a fini conoscitivi o partecipativi (recessivo nelle ipotesi predette) prevede un aggravamento dell'onere probatorio per riconoscere la prevalenza dell'interesse all'accesso. Aggravamento che consiste nell'esigenza di dimostrare che la conoscenza del documento richiesto sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici.

Muovendo da una tendenziale prevalenza delle esigenze di tutela cui è preposto l'accesso difensivo rispetto al valore della privacy, la tutela dei dati riservati si

[14] *Ex multis* cfr. Consiglio di Stato, IV, 3 dicembre 2018, n. 6825 che ribadisce: che "l'inaccessibilità agli atti in questione è temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi -al contrario- esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento e che è deputata alla tutela in giudizio delle proprie situazioni giuridiche soggettive, ritenute lese dal provvedimento impositivo".

[15] Hanno avanzato dubbi sulla legittimità costituzionale della normativa L. Ferlazzo, Natoli, F. Martines, *La Legge n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1490. Per una completa ricostruzione dell'evoluzione della disciplina e del relativo dibattito dottrinario cfr. A, Funari, *L'accesso ai documenti tributari*, cit., p. 58 e ss.

[16] L. Salvini, *La partecipazione del privato nell'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990 in specie p. 324 e ss. nonchè A. Di Pietro, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in V. Uckmar (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributari*, Padova, 2000, p. 352; M. Basilavecchia, *Per l'effettivita`del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 29, 2009, p. 2369; Id., *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 8- 9, 2020, p. 737; L. Salvini, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 44, 2009, p. 3569; A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non puo`eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 33, 2014, p. 2536; R. Lupi, *Il timore di vanificazioni formalistiche delle ragioni del Fisco*, in *Dial. trib.*, 4, 2015, p. 383.

ISSN 2036-7821

realizza in maniera diversa a seconda che si tratti di dati personali (comuni), sensibili ovvero super sensibili.
Nel primo caso la disciplina, per considerare recessiva la garanzia di privacy, richiede che la loro conoscenza sia "necessaria" per la tutela di interessi giuridicamente rilevanti. Mentre, rispetto ai dati sensibili (che in base agli artt. 9 e 10 del Regolamento n. 2016/679/UE sono i dati in grado di rivelare l'origine razziale o etnica, le opinioni politiche, le opinioni religiose o filosofiche, l'appartenenza sindacale, o idonei a identificare una persona, o a far conoscere le condanne penali, i reati o le connesse misure di sicurezza) la conoscenza deve essere "strettamente indispensabile". Infine, in relazione ai dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale delle persone, l'accessibilità (e quindi la conoscenza) è ammessa solo ove la posizione giuridica da tutelare abbia un rilievo di rango pari ad essi oppure si riferisca ad un diritto della personalità o ad altro diritto inviolabile o libertà fondamentale come previsto dall'art. 60 del d. lgs. n. 196 del 2003. Al ricorrere di queste circostanze l'amministrazione dovrà realizzare una valutazione volta ad individuare il corretto bilanciamento tra tali opposti valori in coerenza con i criteri normativamente disciplinati. La complessità appena descritta è acuita nell'ipotesi che oggetto dell'accesso siano le informazioni tributarie a causa della capacità dei dati gestiti dall'anagrafe tributaria di rendere chiara la situazione patrimoniale, e quindi personale, dei loro titolari[17].

3. Le recenti pronunce dell'Adunanza Plenaria in tema di accesso alle informazioni detenute dall'amministrazione finanziaria

La questione è stata ripetutamente sottoposta all'attenzione dell'Adunanza Plenaria che, negli ultimi due anni si è occupata, in tre differenti pronunce, del rispetto dei principi di trasparenza ed accesso con riguardo all'amministrazione finanziaria. il Supremo Consesso ha risolto in senso favorevole alla più ampia nozione di trasparenza i quesiti sottoposti dalle sezioni remittenti in relazione alla stessa accessibilità dei dati tributari, al tipo di valutazione che l'amministrazione è chiamata a svolgere nell'ipotesi di una richiesta di accesso difensivo avente ad oggetto informazioni tributarie e, da ultimo, agli obblighi di conservazione delle cartelle di pagamento che gravano in capo ai concessionari anche nell'ipotesi in cui questi si siano avvalsi delle modalità semplificate di diretta notificazione a mezzo raccomandata postale.
Nello specifico, con le sentenze 11 settembre 2020, n. 19, 20 e 21 sono stati pronunciati importanti principi di diritto circa la necessità di ricondurre "le dichiarazioni, le

[17] Sul complesso rapporto tra tutela della privacy e informazioni tributarie si veda A. Contrino, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni tra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?* in *Riv. dir. trib.*, 29 maggio 2019.

ISSN 2036-7821

comunicazioni e gli atti presentati o acquisiti (d)agli uffici dell'amministrazione finanziaria, contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari ed inseriti nelle banche dati dell'anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari" alla categoria di documento amministrativo ai fini "dell'accesso documentale difensivo che può essere esercitato, mediante l'estrazione di copia, a prescindere dalla previsione e dall'esercizio dei poteri processuali di esibizione istruttoria di documenti amministrativi e di richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione nel processo civile in base agli artt. 210, 211 e 213 cod. proc. civ.". Con l'ulteriore precisazione che "L'accesso difensivo ai documenti contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari, presenti nell'anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, può essere esercitato indipendentemente dalla previsione e dall'esercizio dei poteri istruttori di cui agli artt. 155-sexies disp. att. cod. proc. civ. e 492-bis cod. proc. civ., nonché, più in generale, dalla previsione e dall'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio del giudice civile nei procedimenti in materia di famiglia"[18]. Nella pronuncia in parola la Plenaria ha richiamato l'esigenza che l'interesse alla conoscenza dei dati venga apprezzata alla luce della necessità, della corrispondenza e del collegamento tra il documento del quale si chiede l'ostensione e la situazione che si vuole proteggere, stabilendo, in ragione della strumentalità dell'acceso difensivo, che la necessità del documento vada verificata tramite un giudizio prognostico diretto a stabilire se esso sia lo strumento per acquisire la prova. Pur avendo chiarito questo elemento, la pronuncia del 2020 non si è soffermata specificamente sulla valutazione che l'amministrazione, ed eventualmente il giudice amministrativo ex art. 116 CPA, debba compiere.

Tuttavia, con la decisione 18 marzo 2021, n. 4, in ragione della necessità che le regole relative alla conoscibilità delle informazioni tributarie siano chiare e inequivoche la Plenaria si è nuovamente pronunciata affrontando il diverso profilo del tipo di giudizio che deve operare l'amministrazione destinataria di una richiesta di accesso difensivo, ed in particolare sulla necessità che essa verifichi la "mera attinenza" tra i documenti di cui si richiede l'accesso e il diritto o interesse legittimo che si intende tutelare oppure il loro "stretto collegamento". La ricostruzione della vicenda che ha portato alla pronuncia rende chiara l'importanza della questione posta dalla Sezione remittente che, riscontrando un contrasto interpretativo sul punto, ha richiesto l'intervento nomofilattico ex art. 99 CPA.

[18] Per lo specifico approfondimento di questa pronuncia cfr. L. Costanzo, *L'accesso all'anagrafe tributaria: istruzioni per l'uso tra principi generali e strategie processuali,* in *Riv. dir. trib.*, 18 gennaio 2021 il quale rileva come "il riconoscimento del diritto di accesso del contribuente con riferimento ai rapporti di tipo orizzontale, ancorché non attenga del tutto alla più consueta declinazione dell'interrelazione fiscale, di norma configurata all'interno del binomio logico di tutela del privato dall'azione pubblica, configuri nondimeno un sensibile ampliamento del campo applicativo del principio di trasparenza in materia tributaria, frutto della proficua opera di *cross fertilization* dei principi generali anche a livello intersettoriale operata dalla giurisprudenza".

ISSN 2036-7821

La controversia origina nell'ambito di un rapporto locativo in ragione del quale il conduttore, lamentando di non essere stato messo in condizione di esercitare il suo diritto di prelazione sull'immobile locato, sede storica della sua attività commerciale, perché fittiziamente oggetto di una cessione di azioni, ha promosso un giudizio civile per vedere riconosciuto il suo diritto di prelazione. Per sostenere la propria posizione, il conduttore ha richiesto: "a) l'accesso agli atti notarili con i quali sarebbero state cedute le azioni, chiedendo inoltre l'ostensione degli assegni e dei movimenti bancari, in questo caso specificamente indicati, con i quali è stato eseguito il pagamento delle quote; b) l'accesso al quadro pertinente della dichiarazione dei redditi del cedente le quote, in cui questi avrebbe dovuto dichiarare il reddito corrispondente; c) l'accesso al documento, modello F24 o altro, da cui risulta il pagamento della corrispondente imposta sostitutiva dovuta sulla cessione" dei soggetti autori della vendita simulata. Il diniego di ostensione opposto dall'Agenzia delle entrate (fondato sul profilo di particolare riservatezza delle informazioni richieste, sulla mancata dimostrazione del vincolo di indispensabilità rispetto al processo civile pendente e sull'esistenza di strumenti istruttori, nell'ambito del medesimo processo in corso, in grado di assicurare le predette informazioni) è stato impugnato dal richiedente l'accesso e annullato dal TAR che ha accolto il ricorso ritenendo che l'amministrazione debba limitarsi a verificare che i documenti dei quali si richiede l'accesso siano "attinenti" all'interesse che si vuole tutelare e non debba spingersi a verificare la loro effettiva utilità a tali fini. La III Sezione del Consiglio di Stato, chiamata a decidere l'appello proposto avverso la menzionata sentenza, ha ricordato i principi di diritto affermati dall'Adunanza Plenaria 19/2020 in merito alla riconducibilità dei dati dell'anagrafe tributaria alla categoria dei documenti amministrativi e alla loro accessibilità in maniera indipendente rispetto alla previsione di poteri processuali di esibizione istruttoria ex artt. 210, 211 e 213 c.p.c. Quanto ai poteri di valutazione dell'amministrazione rispetto alla richiesta di accesso, la Sezione, rilevato il mancato approfondimento del tema nella precedente pronuncia dell'Adunanza Plenaria e la sussistenza di un contrasto giurisprudenziale sul punto, ha chiesto un nuovo intervento nomofilattico.

Sull'intensità del vaglio che deve essere operato dall'amministrazione si registrano, infatti, due opposte ricostruzioni giurisprudenziali. La prima considera necessaria solo una valutazione di attinenza dei documenti di cui si chiede l'ostensione rispetto al giudizio in corso, sulla base dell'assenza, nella l. n. 241/1990, di un riferimento relativo alla valutazione della materiale utilità della documentazione richiesta. Questa tesi nega che possa essere realizzato un apprezzamento in ordine alla fondatezza della pretesa fatta valere o alla linea difensiva adottata, ritenendo che l'accesso ai documenti non possa essere escluso in ragione della pendenza di un giudizio civile in cui sia possibile la disposizione di un ordine istruttorio ex art. 210

ISSN 2036-7821

c.p.c. o una richiesta di informazioni ex art. 213 c.p.c., in ragione dell'autonomia del diritto di accesso ex art. 22 e ss. rispetto alla posizione soggettiva per la cui tutela si agisce. L'altra ricostruzione considera, invece, necessario un controllo molto rigoroso tra documentazione e processo che si sia istaurato o si intenda istaurare, con l'onere per il richiedente l'accesso di dimostrare il necessario collegamento tra i due in ragione della complementarietà e non alternatività tra lo strumento dell'accesso ai documenti e quello dell'acquisizione probatoria in sede processuale, cosa che comporta una sostanziale corrispondenza nel tipo di verifica operato dall'amministrazione e dal giudice[19].

L'Adunanza plenaria, muovendo dal dato già riconosciuto che la riservatezza dei dati economici e finanziari riceve una tutela meno intensa rispetto a quella assicurata ai dati sensibili e super sensibili, ritenendosi prevalente l'interesse difensivo rispetto alla tutela della privacy, condivide l'approccio della Sezione remittente che invoca un rapporto particolarmente stretto tra gli atti di cui si richiede l'accesso e le difese da realizzare nel giudizio in corso o da proporre. Il Supremo consesso si riferisce, infatti ad una verifica rigorosa in ordine al nesso di strumentalità necessaria tra la documentazione richiesta e la situazione finale controversa senza, tuttavia, che l'amministrazione possa spingersi a valutare il peso né tantomeno la valenza decisiva del documento di cui si chiede l'ostensione rispetto alla controversia giudiziale, ambito questo, riservato alla valutazione del giudice chiamato a deciderla. Diversamente si porrebbero limiti e preclusioni all'applicazione della disciplina dell'accesso difensivo che sono ad essa del tutto estranei ed ultronei rispetto ai ben definiti parametri in essa identificati per operare il bilanciamento tra diritto di difesa e tutela della privacy.

Unica eccezione a questa impostazione viene riconosciuta nella circostanza che, nella motivazione della richiesta di accesso, si faccia riferimento ad un particolare giudizio e in quel contesto il giudice abbia già deciso in ordine all'ammissibilità o alla rilevanza del documento richiesto. In questo caso, tale aspetto dovrà essere considerato e posto a fondamento della decisione procedimentale o giurisdizionale sull'accesso ma sempre esclusivamente per valutare la sussistenza di un'esigenza di conoscenza per ragioni di difesa e non, naturalmente, "per sostituirsi ex ante al

[19] Sul punto si veda in particolare Consiglio di Stato, VI, 15 marzo 2013 n. 1568, per la quale nel caso in cui non vi sia una connessione evidente tra diritto di accesso ed efficace esercizio del diritto di difesa, colui che richiede l'accesso dovrà dimostrare l'esistenza di una specifica connessione tra gli atti richiesti e la difesa che si intende svolgere "e ciò anche ricorrendo all'allegazione di elementi induttivi, ma testualmente espressi, univocamente connessi alla conoscenza necessaria alla linea difensiva e logicamente intellegibili in termini di consequenzialità rispetto alle deduzioni difensive potenzialmente esplicabili; altrimenti opinando il diritto di difesa diventerebbe una generica formula di unilaterale prospettazione di prevalenza delle esigenze ostensive su ogni altro interesse contrapposto, pur espressamente contemplato dalle disposizioni normative di rango primario e regolamentare come limite legale all'accesso".

ISSN 2036-7821

giudice competente nella inammissibile e impossibile prognosi circa la fondatezza di una particolare tesi difensiva, alla quale la richiesta di accesso sia preordinata".

4. I concessionari della riscossione e gli obblighi di conservazione e ostensione delle cartelle di pagamento

Da ultimo, con la sentenza 14 marzo 2022, n. 4 l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato ha affrontato nuovamente il tema dell'accesso ai documenti detenuti dall'amministrazione finanziaria con specifico riguardo agli obblighi di conservazione sussistenti in capo ai concessionari della riscossione in ordine alle copie delle cartelle esattoriali. La pronuncia in parola origina dalla mancata ostensione delle cartelle di pagamento da parte dei concessionari che, essendosi avvalsi delle modalità semplificate di diretta notificazione delle cartelle tramite raccomandata postale, hanno provveduto esclusivamente all'ostensione della documentazione relativa alla notificazione sulla base del presupposto che le cartelle stesse fossero estinte. La IV Sezione del Consiglio di Stato, rilevato il sussistente contrasto giurisprudenziale sul punto, ha posto all'Adunanza due quesiti riguardanti: la possibilità di considerare i concessionari esonerati dall'obbligo di conservazione della copia della cartella di pagamento e la possibilità che la cartella stessa sia surrogata, ai fini dell'accesso, dall'estratto di ruolo[20].

Nell'affrontare il tema, l'organo nomofilattico del Consiglio di Stato, dopo aver ribadito la riconducibilità della cartella di pagamento alla categoria dei documenti amministrativi accessibili ai sensi dell'art. 22 della l. n. 241/90 e negato la possibilità di considerarla inclusa nel novero dei procedimenti tributari per i quali opera l'esclusione di cui all'art. 24[21], si sofferma ad analizzare la natura giuridica della cartella di pagamento[22] per chiarire i presupposti giuridici sui quali fondano i

[20] Il quesito origina dalla circostanza che, rispetto alle diciotto cartelle di cui si chiedeva l'ostensione, solo una non risultava estinta e per essa il concessionario ha prodotto esclusivamente l'estratto di ruolo.

[21] Ciò in base alla considerazione che la cartella costituisce il primo atto dell'esecuzione esattoriale presupponendo la conclusione del procedimento tributario. In proposito la Plenaria puntualizza, inoltre, quanto già sottolineato nel paragrafo 2 (specificamente nota 12) circa la portata dell'esclusione all'accessibilità degli atti dei procedimenti tributari che non opera a priori ma deve essere realizzata in base alle particolari norme che la regolano.

[22] Natura giuridica, a lungo dibattuta, che oggi viene unanimemente ricondotta alla categoria degli atti di natura amministrativa anche alla luce della natura giuridica di ente pubblico dell'agenzia delle entrate riscossione. Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha ormai definitivamente chiarito come la cartella di pagamento debba essere necessariamente motivata in modo chiaro e facilmente comprensibile sia ai sensi dell'articolo 3 l. n. 241/1990, sia ai sensi dell'articolo 7 l. n. 212/2000 cd. Statuto del Contribuente (Cfr. Cassazione, 11 febbraio 2005, n. 2819 secondo cui l'ente impositore ha l'obbligo di indicare, seppure sinteticamente, le ragioni dell'iscrizione nel ruolo dell'importo dovuto, così da poter consentire al contribuente di esercitare appieno il proprio diritto di difesa). Tale evoluzione garantista si basa, conseguentemente, sulla riconduzione della cartella di pagamento alla categoria degli atti amministrativi e, più in generale, sull'assimilazione degli atti impositivi a quelli amministrativi. Ne consegue che anche l'attività dell'agente della riscossione venga realizzata nel rispetto dei principi della l. n. 241/1990 e dello Statuto del contribuente (Cfr. Cassazione, Sentenza 19 aprile 2017, n. 9799 secondo cui la funzione che esercita l'Agenzia delle Entrate Riscossione è quella tipica dell'amministrazione

ISSN 2036-7821

principi di diritto espressi. Oltre alla fondamentale funzione di rendere il contribuente informato, attraverso la notifica del titolo esecutivo costituito dal ruolo[23] su cui si fonda l'esecuzione esattoriale, la cartella incorpora il contenuto del "precetto" (tipico dell'esecuzione civile), e tutte le altre informazioni che possano servire al contribuente, potendo, in alcune specifiche ipotesi tassativamente previste, rivestire funzione impositiva in senso sostanziale assimilabile ad un atto di accertamento. La cartella, quindi, si esteriorizza come un atto complesso atteso che contiene il ruolo vero e proprio. Esso costituisce l'atto fondamentale in base al quale è possibile realizzare la riscossione coattiva[24], anche attraverso procedure espropriative, del tributo non spontaneamente adempiuto dal contribuente.
In sostanza, il ruolo, inteso come atto meramente strumentale del procedimento, svolge la funzione esclusiva di avviare l'ulteriore attività di riscossione, ponendosi tra l'accertamento e la riscossione vera e propria, fornendo all'agente della riscossione i dati essenziali per il corretto svolgimento dell'azione di riscossione quali l'identificativo del debitore, l'ammontare del credito principale ed accessorio, ecc. Stando così le cose, il ruolo non è destinato a produrre effetti nella sfera giuridica del contribuente ma rappresenta l'attuazione concreta del rapporto organizzativo tra l'ente impositore e l'agente della riscossione, quantomeno sino alla notifica della cartella di pagamento, che contiene appunto, il ruolo. Infatti, come anticipato, la notificazione della cartella vale anche come notificazione del ruolo così come previsto dall'articolo 21 D.Lgs n. 546/1992. Questa iscrizione fonda, validamente, il titolo per

finanziaria e tale natura amministrativa caratterizza tutti gli atti emessi nell'esercizio della propria attività primo fra tutti la cartella di pagamento).

[23] Art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

[24] Cfr. G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010 in particolare p. 89 e ss.; Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008 in particolare 159 e ss.; M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in Comelli, C. Glendi (a cura di), *La Riscossione dei tributi*, Padova, 2010, p. 45. La riscossione a mezzo ruolo è stata profondamente riformata dal d.lgs. n. 46/1999, che ha riscritto gli artt. 10, 11, 12, 12-bis, 14, 15, 15-bis del d.p.r. n. 602/1973. Mentre l'art. 10 reca la disciplina del ruolo quale elenco dei debitori e delle somme da essi dovute, realizzato dall'Ufficio affinché i concessionari possano procedere alla riscossione coattiva, l'art. 12 disciplina le modalità di formazione dei ruoli e il loro contenuto, stabilendo che l'Ufficio competente provvede a formare ruoli distinti, in relazione ai diversi ambiti territoriali in cui i concessionari operano, oltre alla necessità che ciascun ruolo contenga tutte le somme dovute dai contribuenti fiscalmente domiciliati nei Comuni compresi nei diversi ambiti territoriali. Il ruolo, in particolare, deve indicare oltre al codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, e la data a partire dalla quale esso diviene esecutivo, nonché gli estremi dell'eventuale atto di accertamento o la sua motivazione. In ordine al difetto di motivazione della cartella esattoriale, che rinvii ad altro atto quale presupposto dell'imposizione senza che siano indicati i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione cfr. Cassazione 14 maggio 2010, n. 11722 secondo la quale non si può giungere alla dichiarazione di nullità, allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente il quale abbia così dimostrato di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati, ma abbia omesso di allegare e specificamente provare quale sia stato in concreto il pregiudizio che il vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa. Sul punto anche Cassazione 16 dicembre 2009, n. 26330; Cassazione 14 maggio 2010, n. 11722; Cassazione 24 novembre 2017 n. 28076.

ISSN 2036-7821

la riscossione del tributo, rappresentando la cartella proprio il mezzo attraverso il quale il debitore d'imposta viene a conoscenza della pretesa esattoriale.
Proprio tale funzione composita alla quale assolve la cartella dispiega un corrispondente riflesso in ordine alla sua natura giuridica, tanto che, come evidenziato dalle Sezioni Unite della Cassazione[25], richiamate in motivazione, "la notifica della cartella assolve *uno actu* le funzioni che nella espropriazione forzata codicistica sono svolte dalla notificazione del titolo esecutivo ex art. 479 c.p.c. e dalla notificazione del precetto" costituendo "l'emersione documentale di uno snodo indefettibile dell'esecuzione esattoriale"[26]. Essa rappresenta il primo atto di una precisa sequenza di provvedimenti riscossivi. Attraverso la sua produzione l'agente della riscossione manifesta, rispetto al contribuente che non ha adempiuto, la propria funzione esattoriale. Alla luce di questa premessa, l'Adunanza Plenaria muove a considerare le specifiche disposizioni che disciplinano l'accesso alla cartella di pagamento di cui all'art. 26, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e che individuano chiaramente, quale amministrazione tenuta alla conservazione del documento, il Concessionario; definiscono, poi, i profili temporali degli obblighi di conservazione ed individuano i soggetti titolari del diritto d'accesso nel contribuente e nell'amministrazione, che costituiscono, quindi, le parti del rapporto tributario[27]. Le stesse disposizioni pongono, tuttavia, un'alternativa in ordine alle modalità di conservazione del documento, tra la matrice e la copia poiché, avendo conservato la formulazione originale della norma (relativa alle modalità di produzione della cartella connesse al ruolo cartaceo) la matrice costituiva l'atto originale dalla cui compilazione la cartella originava.
Evidentemente, grazie al processo di dematerializzazione e digitalizzazione, questa alternativa risulta superata dal fatto che oggi la cartella origina dalla stampa del ruolo informatico, non avendo più attualità la prima opzione. La Plenaria rileva che la disciplina del sistema informatico consente di stampare un unico originale per evitare errori o azioni dolose. Cosa che, tuttavia, non impedisce la realizzazione,

[25] Cassazione, sez.un., 14 aprile 2020, n. 7822.

[26] Punto 5.3 della motivazione in cui si rileva come questo sia ulteriormente dimostrato dal fatto che nell'ipotesi in cui il legislatore ha considerato superflua l'emissione della cartella lo abbia espressamente disposto "conferendo all'atto impositivo (nella specie gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) efficacia esecutiva e di contestuale precetto (cfr. art. 29 del d.l. n. 78/2010).

[27] Lo specifico interesse del contribuente ad accedere agli atti propedeutici a procedure di riscossione è legislativamente riconosciuto attraverso la previsione di specifici obblighi che gravano in capo ai Concessionari. Si tratta di una disciplina speciale connotata da un maggior gradiente di definizione rispetto a quella generalmente prevista dagli artt. 22 e ss. della l. n. 241/1990. In tale ambito, infatti, è la legge che riconosce sussistente l'interesse all'esibizione, non dovendosi provvedere ad una valutazione da svolgersi caso per caso. Per questo motivo risulta del tutto ininfluente una valutazione operata dal concessionario circa la meritevolezza soggettiva della richiesta del contribuente, poiché l'obbligo di custodia discende dalla normativa stessa, in totale assenza di ambiti di valutazione in capo al concessionario. La disciplina richiamata considera, quindi, la copia della cartella di pagamento come uno strumento fondamentale utilizzabile dal contribuente per la sua tutela giurisdizionale in ordine alla quale i concessionari alla riscossione sono appunto privi di margini di valutazione.

ISSN 2036-7821

mediante una specifica azione informatica o umana (che anzi appare doverosa), di una copia conforme all'originale. Copia conforme che non può essere sostituita dalla semplice produzione dell'estratto di ruolo poiché questo assicurerebbe la stampa di dati in alcun modo equiparabili alla cartella di pagamento. Anche in questo caso, la Plenaria richiama l'orientamento consolidato della Cassazione che qualifica l'estratto di ruolo[28] come "l'atto del concessionario, relativo al singolo contribuente, che non contiene però alcuna pretesa impositiva, e non è specificamente previsto da alcuna disposizione di legge; si tratta di un elaborato informatico formato dal concessionario della riscossione, contenente gli elementi della cartella, e quindi anche gli elementi del ruolo afferenti a quella cartella, privo di pretesa impositiva"[29]. Si tratta quindi di un documento che non assume una posizione predefinita nella dinamica del procedimento di esecuzione esattoriale, ma che si connota esclusivamente per il suo valore di ricognizione degli elementi che compongono il ruolo rispetto alle singole posizioni. Questo porta la Plenaria a rilevare l'ontologica differenza che intercorre tra l'estratto di ruolo e la cartella di pagamento. Solo quest'ultima, infatti, costituisce "un atto fondamentale del procedimento di esecuzione esattoriale che dev'essere notificato al contribuente e conservato in copia a cura del Concessionario", mentre il primo rappresenta un'elaborazione informatica realizzata ai meri fini di conoscenza. Per questa ragione solo attraverso la produzione della cartella il concessionario potrà considerarsi adempiente rispetto agli obblighi di ostensione conseguenti ad una richiesta di accesso che, in nessun caso potrà considerarsi evasa attraverso il solo rilascio dell'estratto di ruolo.

La Plenaria rileva, infine, l'anomalia che deriva dalla circostanza per la quale il concessionario possa dichiararsi in condizione di adempiere ai suddetti obblighi solo nell'ipotesi in cui abbia provveduto a notificare, in base all'art. 26 del DPR 602/73, a mezzo ufficiale giudiziario o messo comunale o agenti della polizia municipale, oppure ex art. 26, comma 2, a mezzo PEC, sulla base del presupposto che solo in tali ipotesi è prevista la realizzazione della copia della cartella. Una facilitazione in ordine alla modalità di notifica non può tradursi in una condizione che comporta l'obliterazione dell'obbligo di generare e conservare una copia in formato cartaceo ovvero digitale. La ratio della decisione si conclude con il rilievo che l'art. 22 comma 6 della l. n. 241/90, riconduce il diritto di accesso non all'(eventuale) detenzione del documento ma al preciso obbligo della sua detenzione, per assolvere al quale i concessionari dovranno predisporre un sistema in grado di assicurare la sussistenza

[28] Anche in relazione all'estratto di ruolo sono intervenute numerose pronunce giurisprudenziali in ordine alla sua eventuale autonoma impugnabilità, con riguardo specifico all'interesse a ricorrere ex art. 100 c.p.c. Dell'estratto di ruolo si è inoltre il legislatore, con l'art. 3 bis d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in l. 17 dicembre 2021, n. 215, in cui è stata stabilita la sua inoppugnabilità salvo nelle ipotesi di specifica lesività, tassativamente previste.

[29] Da ultimo Cassazione, 11 febbraio 2022, n. 22798.

ISSN 2036-7821

di copie e la conseguente possibilità di adempiere. Sistema che grazie alle moderne tecnologie di riproduzione digitale appare veramente semplice da conseguire.

5. Considerazioni conclusive

Lo straordinario sviluppo tecnologico registrato nell'ultimo ventennio ha condizionato gli studi sull'amministrazione e le relative riforme nell'intento di realizzare quel rinnovamento delle strutture, dei processi e dei procedimenti che consenta all'amministrazione di tenere il passo con una società pienamente digitale. Dall'emanazione del CAD, la digitalizzazione amministrativa è divenuta obiettivo prioritario anche in ragione del fatto che l'uso delle ICT si pone come un acceleratore naturale rispetto alla realizzazione di una piena trasparenza. Nella stagione liquida della condivisione e interconnessione costanti la piena affermazione del principio di trasparenza amministrativa può conoscere ancora spazi di miglioramento come dimostra la lettura sistematica delle pronunce rese dal Consiglio di Stato, in sede nomofilattica, richiamate. Emerge, infatti, una chiara linea evolutiva nel settore tributario in ordine all'affermazione di una piena trasparenza che, per troppo tempo, è stata circoscritta o addirittura obliterata pur rappresentando, anche in tale ambito, un presidio fondamentale nella relazione collaborativa tra cittadini e amministrazione ma anche una garanzia irrinunciabile nel caso di esigenze di tutela. L'apertura verso maggiori spazi di accessibilità delle informazioni detenute dalle amministrazioni finanziarie costituisce un progresso significativo raggiunto grazie al contributo interpretativo del giudice amministrativo. Come illustrato, la pronuncia n. 4 del 2022 costituisce un approdo chiarificatore circa il ruolo svolto dalla cartella di pagamento nella dinamica informativa tra contribuente e amministrazione mentre le sentenze nn. 4 del 2021 e 19, 20 e 21 del 2020 riconoscono, nelle ipotesi di accesso difensivo e quindi limitato ai rapporti di tipo orizzontale, la piena accessibilità dei dati finanziari anche a scapito delle esigenze di privacy, e l'esclusione di limitazioni dell'accesso da parte dell'amministrazione fondate su valutazioni di pertinenza non consentite dalla normativa di riferimento. Si tratta di punti fermi importanti che risolvono, in favore delle visioni più avanzate rispetto all'affermazione della trasparenza, contrasti giurisprudenziali protratti da lungo tempo. Questa tendenza induce a ben sperare rispetto alle rigidità che da anni caratterizzano il settore tributario in ordine alle quali, grazie alle sollecitazioni dottrinarie, anche il cammino della giurisprudenza si indirizza verso approcci più coerenti con la moderna concezione di trasparenza amministrativa. Il significativo ampliamento del campo applicativo del principio di accessibilità degli atti in materia tributaria realizzato dall'Adunanza Plenaria contribuisce a ridurre la distanza che connota la trasparenza nei procedimenti accertativi fiscali rispetto alla disciplina generale amministrativa. La non accessibilità, connessa alle esigenze istruttorie e investigative, risulta, infatti,

ISSN 2036-7821

sempre più relegata ad un'eccezione che deve cedere il passo alla necessità di conoscenza.

ISSN 2036-7821