

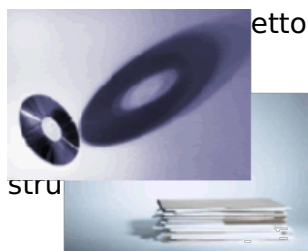
Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Attualità

La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario (3)

28 Settembre 2006

Normativa "di settore" e Codice della privacy



ettore: lo Statuto del contribuente

In ambito tributario non si rinviene una specifica norma che, al pari della legge n. 241/1990, riconosca al privato una posizione attiva di accesso e strumenti di tutela.

Come osservato da più parti, la norma che più di altre garantisce il diritto di informazione del contribuente è lo "Statuto del contribuente" (legge 27 luglio 2000, n. 212).

In termini generali, l'obbligo stesso di motivazione stabilito dall'articolo 3 della legge 241/1990, e specificato all'articolo 7 della legge n. 212/2000, costituisce strumento di informazione a favore del contribuente al quale vanno comunicati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, al quale va comunicato anche l'atto che fonda il provvedimento, oltre naturalmente all'indicazione dell'ufficio e del responsabile del procedimento.

L'articolo 12 dispone, inoltre, che il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano le verifiche fiscali e del loro oggetto.

L'articolo 5 garantisce l'informazione del contribuente, imponendo all'Amministrazione finanziaria iniziative di divulgazione delle disposizioni legislative e amministrative tributarie, nonché l'emanazione di testi coordinati da mettere a disposizione del contribuente, oltre all'informazione elettronica gratuita del cittadino. A ciò si aggiunge l'obbligo, per la stessa Amministrazione, di comunicare tempestivamente le circolari e le risoluzioni dalla stessa prodotte.

L'articolo 6 dispone che l'Amministrazione garantisca al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, curando la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio o di domicilio eletto e garantendo la riservatezza degli stessi. Restano, tuttavia, ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. Il contribuente deve essere altresì informato di fatti rilevanti ai fini sanzionatori o incidenti sul riconoscimento di crediti d'imposta e deve essergli trasmessa richiesta d'integrazione o di correzione.

Se non concesso direttamente al privato, una forma di diritto di accesso di carattere conoscitivo è tuttavia riconosciuta dall'articolo 13, comma 6, al Garante del contribuente, organo collegiale che, a scopo puramente investigativo, potrà rivolgere richieste di documenti e chiarimenti, a fronte di qualunque disfunzione negli uffici finanziari, e segnalare tali irregolarità agli organi di controllo.

Il Garante può attivare le procedure di annullamento in via di autotutela di atti illegittimi, nonché rivolgere raccomandazioni ai dirigenti ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi, accedendo anche agli uffici per controllare la funzionalità dei servizi d'assistenza e d'informazione, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Le situazioni patologiche rilevanti, eventualmente individuate, potranno essere oggetto di segnalazione all'autorità competente anche a fini disciplinari. Con relazioni semestrali alle autorità fiscali competenti, individuerà gli aspetti critici più rilevanti e formulerà proposte di soluzione.

Pare, a questo punto, potersi osservare che la tutela del diritto di accesso riconosciuta dallo Statuto del contribuente sia solo di carattere indiretto, attraverso l'eventuale impugnazione dell'atto affetto da nullità oppure da illegittimità nei casi in cui tale sanzione sia espressamente prevista, oppure, limitatamente alle sue funzioni e poteri, attraverso l'attivazione del Garante del contribuente.

Il comma 7 dell'articolo 24, legge n. 241/1990, dopo aver individuato i casi di esclusione dal diritto di accesso, stabilisce 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.

Tale norma pone alcuni interessanti spunti di riflessione in relazione all'accesso esercitato da privati(1), *extra* procedimento, in relazione a documenti amministrativi di natura tributaria, in particolare ai dati contenuti nell'Anagrafe tributaria (*in primis*, i dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi), al fine di conoscere la situazione patrimoniale, reddituale di terzi soggetti.

Nell'ambito del processo di digitalizzazione della Pubblica amministrazione, l'Anagrafe tributaria costituisce uno strumento informatico di cui si avvale l'Amministrazione finanziaria, in relazione alla quale la società Sogei è "responsabile"(2) per il trattamento dei dati gestiti dal sistema

informativo della fiscalità, sulla base di specifici incarichi ricevuti dalle strutture organizzative dell'Amministrazione finanziaria(3), e sottoposta alla vigilanza di un'apposita Commissione parlamentare(4).

Per il trattamento dei dati personali gestiti per conto dell'Amministrazione finanziaria, Sogei attua le disposizioni stabilite dalla normativa ovvero quelle comunicate dal titolare dei dati.

L'eventuale istanza di accesso all'Anagrafe tributaria(5) sarà rivolta all'Amministrazione che ha formato il documento e che lo detiene stabilmente, rappresentata dal ministero dell'Economia e delle Finanze, nella sua qualità anche di "titolare"(6) dei documenti amministrativi in essa contenuti.

Il secondo comma dell'articolo 2, Dpr 12 aprile 2006, n. 184, nel disciplinare l'ambito di applicazione dell'accesso, dispone che il diritto di accesso è "esercitabile", con riferimento ai documenti amministrativi materialmente esistenti al momento della richiesta e detenuti alla stessa data da una Pubblica amministrazione, nei confronti dell'autorità competente a formare l'atto conclusivo o a detenerlo stabilmente. Tale norma, di fatto, include tra i destinatari della richiesta di accesso all'Anagrafe tributaria anche tutti i soggetti abilitati all'utilizzo di tale banca dati(7) per i loro fini istituzionali.

Prima di valutare la riconducibilità o meno della dichiarazione dei redditi nella categoria dei documenti amministrativi, così come definita dal novellato articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, pare opportuno riepilogare brevemente le diverse tesi avanzate relativamente alla sua natura giuridica.

Una prima impostazione definisce la dichiarazione dei redditi quale mera dichiarazione di scienza, ovvero di atto dovuto a contenuto ricognitivo.

Secondo altra tesi, la dichiarazione fiscale sarebbe una confessione stragiudiziale con effetti dichiarativi e con valenza probatoria.

Per altra parte della dottrina, la dichiarazione non è solo comunicazione di dati, bensì anche formulazione di un giudizio sugli elementi ritenuti rilevanti e, quindi, dichiarati ai fini della determinazione e liquidazione del debito d'imposta.

Chi riconosce nella dichiarazione un negozio giuridico unilaterale di "ricognizione di debito", ne assimila gli effetti a quelli della "promessa" (articolo 1988 del Codice civile), mentre, secondo altra tesi, essa è equiparabile a una dichiarazione di volontà.

Proseguendo, altro indirizzo considera la dichiarazione un mero atto di denuncia della propria capacità contributiva, irretrotrattabile ma modificabile nei termini di legge, e rilevante in quanto presupposto di un eventuale atto impositivo.

Nel vigore della precedente normativa, i dubbi in relazione all'ostensibilità della dichiarazione dei redditi si fondavano su quanto disposto nella sentenza 5 ottobre 1995, n. 1083, con cui la VI sezione del Consiglio di Stato aveva statuito che *"L'art. 22, comma 2, l. n. 241 del 1990 consente l'accesso solo ad atti inseriti in un procedimento, cioè ad atti formati dalla p.a. o comunque utilizzati ai fini dell'attività amministrativa; e, pertanto, è interdetto l'accesso ad una dichiarazione dei redditi resa da un soggetto pubblico, in quanto l'atto in questione non attiene all'attività amministrativa dell'ente che la compila, ma è un obbligo a cui la p.a. è tenuta al pari dei soggetti privati"*.

Pertanto, se la dichiarazione dei redditi non doveva essere considerato atto amministrativo anche quando a formarlo è un soggetto pubblico, a maggior ragione non lo era se a redigerlo è un soggetto privato e la Pubblica amministrazione si limita a riceverlo.

A ulteriore conferma di quanto sopra affermato, la Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi, di cui all'articolo 27 della citata legge n. 241 del 1990, nel parere P00634Q - VI 47, reso in data 27 settembre 2000, precisava che *"i dati anagrafici e gli elenchi dei contribuenti che hanno presentato le dichiarazioni annuali modello 740/770 ed IVA non hanno nulla a che vedere con i documenti amministrativi la cui accessibilità la legge 241/1990 vuole garantire e quindi esulano dal suo ambito di applicazione"*.

Ulteriormente, con decreto del ministro delle Finanze 29 ottobre 1996, n. 603, sono state individuate le categorie di documenti formati o comunque rientranti nell'ambito delle attribuzioni del ministero delle Finanze e degli organi periferici dipendenti, ivi compresi l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e il Corpo della Guardia di finanza, sottratti all'accesso in relazione al comma 2, articolo 24, della medesima legge n. 241 del 1990, e dell'ormai abrogato articolo 8 del Dpr 27 giugno 1992, n. 352.

La stessa circolare del ministero delle Finanze, protocollo 1138/1997 n. 213, recita *"E' opportuno precisare che a norma dell'art. 24, ultimo comma, ultimo periodo, della legge n. 241/90, sono escluse dall'esercizio del diritto di accesso le dichiarazioni tributarie. Al riguardo, si ricorda, altresì, il disposto di cui agli artt. 68 e 69 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e gli artt. 66 e 66-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Inoltre, si osserva che le dichiarazioni dei redditi sono, di fatto, elementi necessari di ogni potenziale procedimento tributario, che si conclude con la notifica del relativo atto impositivo, entro il termine decadenziale previsto dalle singole leggi di imposta.

Come già detto, nel caso di un procedimento tributario già iniziato, l'accesso "conoscitivo" è

escluso per tutta la durata del procedimento istruttorio, ai sensi dell'articolo 24, comma 1, lettera b), della legge n. 241 del 1990; questione ben diversa è rappresentata dall'eventuale domanda di accesso ai documenti amministrativi presentata in un momento in cui il procedimento tributario non sia stato ancora avviato, ma siano ancora pendenti i termini decadenziali per l'accertamento. In tale ultima ipotesi, l'Amministrazione potrebbe, al fine salvaguardare le proprie esigenze operative e non compromettere l'attività di individuazione dei soggetti nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione, avvalersi del potere di differimento(8) concesso dal comma 4, articolo 24, legge n. 241/1990, fino al momento in cui i termini decadenziali di accertamento siano spirati(9).

All'attualità, si deve osservare che gli atti provenienti da soggetti privati sono equiparati agli atti amministrativi, ai fini dell'accesso, solo se e in quanto utilizzati ai fini dell'attività amministrativa, con la conseguenza che non sono ostensibili solo gli atti dei privati che siano occasionalmente detenuti dalla Pubblica amministrazione e la cui comunicazione non era imposta al titolare da alcuna norma di legge(10).

Un nuovo equilibrio tra *privacy* e accesso

Il nuovo testo del comma 7, articolo 24, legge n. 241/1990, consentendo l'accesso, comunque, a chiunque lo richieda per la cura e la difesa dei propri interessi giuridici, ha posto nuovamente in luce il tema del bilanciamento, all'interno dell'ordinamento giuridico, tra diritto di accesso con il diritto alla riservatezza.

Il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento è oggi rappresentato dalla legge n. 241/1990, dal Dlgs 30 giugno 2003, n. 196 (Codice della *privacy*), unitamente alla relazione del Garante per la protezione dei dati personali al parlamento del 9 febbraio 2006, oltre che dalla sentenza della Corte costituzionale n. 32 del 12 gennaio 2005(11) e alla decisione del Consiglio di Stato, Adunanza plenaria n. 5 del 4/2/1997.

L'evoluzione normativa in tema di rapporti tra accesso e riservatezza si suole distinguere in tre fasi: la prima, dall'entrata in vigore della legge 241/1990 alla legge 675/1996, la seconda, dalla legge 675/1996 fino al Dlgs 196/2003, e l'ultima, e attuale, nel vigore del Codice della *privacy*.

Sotto il profilo del bilanciamento tra il diritto di accesso e quello alla riservatezza, coerentemente all'impostazione giurisprudenziale già affermata prima dell'entrata in vigore del Codice della *privacy*, il legislatore sembra, per tutti i dati che non rivestano la qualifica di dati "super sensibili"(12), confermare l'impostazione giurisprudenziale affermata nel vigore della precedente normativa(13).

Ci si riferisce, cioè, al cosiddetto "regime del doppio binario"(14), rispetto al quale si deve preliminarmente valutare se l'istanza di accesso riguardi o meno dati personali sensibili(15).

Dalla definizione riportata in nota, si afferma che i dati afferenti la posizione fiscale di un soggetto rivestano la qualifica di dati non sensibili e, pertanto, in relazione a essi trovano, a tutt'oggi, applicazione i principi posti dalla decisione 5/97 dell'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato(16).

Ulteriore spunto di riflessione è fornito dal principio di pertinenza, completezza e non eccedenza rispetto alle finalità di raccolta e trattamento, di cui alla lettera d), articolo 11 del decreto sulla protezione dei dati personali; in particolare, ci si chiede se esso debba intendersi lesivo ove la cura e la difesa degli interessi giuridici (ex comma 7, articolo 24, legge n. 241/1990) dell'istante possa essere attuata attraverso modalità diverse dal diritto di accesso(17) che non ledano la riservatezza dei terzi.

3 - fine. Le prime due puntate sono state pubblicate martedì 26 e mercoledì 27

NOTE:

1) Stante il disposto del comma 4 dell'articolo 22 della legge n. 241/1990, se la richiesta riguarda dati personali del soggetto richiedente questi potrà agire sia ex legge 241/90 sia ai sensi del Codice della *privacy*, mentre, se l'istanza concerne un documento amministrativo il riferimento è unicamente alla legge n. 241/1990.

2) Articolo 4, comma 1, lettera i), Dlgs 30.06.2003, n. 196, cosiddetto Codice della *privacy*.

3) L'Anagrafe tributaria, così è chiamato il sistema informativo realizzato dal ministero delle Finanze a partire dal 1977, oggi è controllata dal dipartimento per le Politiche fiscali, per il tramite della Sogei (Società concessionaria) ed è la più grande banca dati italiana.

4) Legge 27 marzo 1976, n. 60, articolo 2.

5) Cfr. articolo 25, comma 3, legge n. 241/1990.

6) Ai sensi della definizione contenuta nell'articolo 4, comma 1, lettera f), Dlgs 30.06.2003, n. 196.

7) Si evidenzia che attraverso il servizio Siatel (servizio dell'Agenzia delle entrate) è consentito ai Comuni, alle Regioni, alle Province, alle Asl e a altri enti pubblici di accedere gratuitamente via *web* ai dati anagrafici, alle dichiarazioni dei redditi e agli atti del Registro dei contribuenti, sia persone fisiche che società, e ai dati delle Commissioni tributarie.

8) L'articolo 9, comma 2, del citato Dpr n. 184/2006 prevede che *"il differimento dell'accesso è disposto ove sia sufficiente per assicurare una temporanea tutela agli interessi di cui all'articolo 24, comma 6, della legge, o per salvaguardare specifiche esigenze dell'amministrazione, specie*

nella fase preparatoria dei provvedimenti in relazione a documenti la cui conoscenza possa compromettere il buon andamento dell'azione amministrativa".

9) Consiglio di Stato, sez. VI, 5 maggio 1995, n. 635.

10) Cfr. Tar Marche, sentenza n. 957, 06/08/2003; Tar Lazio, sentenza n. 11164, 28/11/2003.

11) Con la sentenza n. 32 del 2005, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità sollevata dal Consiglio di Stato in relazione all'articolo 4, comma 10, Dlgs 58/98 (T.U. delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria), nella parte in cui assoggetta al segreto di ufficio notizie, informazioni e i dati in possesso della Consob in ragione della sua attività di vigilanza.

12) Ex articolo 60, Dlgs 196/2003, ossia i dati relativi alla vita sessuale e alla salute.

13) Consiglio di Stato, 1998, n. 1725; 2001, n. 193; 1999, n. 1248; 2000, n. 737; 2004, n. 14.

14) Detta espressione è stata usata per la prima volta nella sentenza pronunciata dal Consiglio di Stato, sezione VI, n. 1882 del 2001, *"... si profila un doppio binario a seconda che la richiesta ostensiva riguardi documenti contenenti i dati personali ordinari...ovvero i dati sensibili...in quest'ultimo caso...le ragioni della trasparenza amministrativa sono reputate subvalenti rispetto a quelle di gelosa e rigorosa salvaguardia della privacy, ancorché sia chiamato in causa il fondamentale principio di cui all'art. 24 Cost... Ed invero, se il legislatore del '90 ha operato un bilanciamento tra i due contrapposti interessi in gioco volto a dare prevalenza, in via aprioristica e meccanicistica, alle ragioni della conoscenza finalizzata all'esercizio del diritto di difesa rispetto a quelle di salvaguardia del patrimonio più intimo del singolo, il legislatore del '96, per contro, sembra incorso in un'opposta rigidità normativa finendo per sottrarre all'accesso, in modo altrettanto assoluto, i dati sensibili per i quali manchi una apposita regolamentazione primaria legittimante il trattamento. Orbene, l'opzione per una differente ed auspicata soluzione normativa del conflitto tra i due contrapposti interessi...sembra essere stata, invece, abbracciata -con specifico riguardo ai dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale - dal D.lgs. n. 135/99...Con specifico riguardo ai dati sensibili idonei a rivelare lo stato di salute...l'art. 16, co. 2, statuisce che il relativo trattamento 'è consentito se il diritto da far valere o difendere, di cui alla lett. B) del comma 1, è di rango almeno pari a quello dell'interessato'...questa disposizione, infatti, subordina il trattamento alla condizione che lo stesso 'sia necessario a far valere o difendere in sede giudiziaria un diritto di rango pari a quello dell'interessato' oltre che alla preventiva autorizzazione del Garante".*

15) La definizione di dato sensibile è contenuta nell'articolo 4, comma 1, lettera d), Dlgs 196/2003: *"i dati personali idonei a rivelare l'origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l'adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale"*.

16) Così massimata: *"La questione attinente al conflitto tra diritto di accesso e riservatezza dei terzi deve essere risolta nel senso che l'accesso, qualora venga in rilievo per la cura o la difesa di propri interessi giuridici, deve prevalere rispetto all'esigenza di riservatezza del terzo; infatti, sia la norma primaria (articolo 24, comma secondo, lett. d) legge 7 agosto 1990 n. 241, sia la norma regolamentare (articolo 8, comma quinto, lett. d) D.P.R. 27 giugno 1992 n. 352, hanno cercato di contemperare esigenze diverse, stabilendo che i richiedenti, di fronte a documenti che riguardano la vita privata o la riservatezza di altri soggetti, non possono ottenere copia dei documenti, né trascriverli, ma possono solo prendere visione degli "atti" di quei procedimenti amministrativi che sono relativi ai loro interessi. L'interesse alla riservatezza, tutelato dalla normativa mediante una limitazione del diritto di accesso, recede quando l'accesso stesso sia esercitato per la difesa di un interesse giuridico, nei limiti ovviamente in cui esso è necessario alla difesa di quell'interesse"*.

17) Nelle ipotesi in cui l'ordinamento giuridico appresti, comunque, a favore dell'interessato, gli strumenti più idonei al soddisfacimento della propria legittima pretesa.

di

Michela Casarsa

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-del-diritto-accesso-ai-documenti-amministrativi-ambito-1>