

Il diritto di accesso endoprocedimentale del contribuente prende forma: riflessioni a margine della sentenza del TAR Umbria n. 862 del 16 dicembre 2025^(*)

The taxpayer's right of access during proceedings takes shape: reflections on the ruling of Umbria Regional Administrative Court no. 862 of 16 December 2025

(commento a/notes to TAR Umbria, sez. I, sent. 16 dicembre 2025, n. 862)

di Lucrezia Valentina Caramia - 10 marzo 2026

Abstract

La sentenza esamina la questione concernente la giurisdizione sulle controversie aventi ad oggetto il diritto di accesso agli atti tributari riconoscendola al giudice amministrativo, individuato dall'art. 133, comma 1, lett. a), n. 6, Codice di procedura amministrativa quale "giudice dell'accesso". Il provvedimento, inoltre, chiarisce la linea di confine tra l'accesso endoprocedimentale, codificato, seppure in maniera sibillina, con la riforma del sistema fiscale attuata dal D.Lgs. n. 219/2023, e l'accesso cosiddetto "difensivo", disciplinato dall'art. 24, comma 7, L. n. 241/1990.

Parole chiave: diritto di accesso, tutela, giurisdizione

Abstract

The ruling examines the issue of jurisdiction regarding the right of access to tax documents, recognising it as belonging to the administrative court, identified in article 133, paragraph 1, letter a), no. 6, of the Code of Administrative Procedure as the "court of access". The ruling also clarifies the boundary between intra-procedural access, codified, although in a cryptic manner, by the reform of the tax system implemented by Legislative Decree No. 219 of 2023, and so-called "defensive" access, governed by article 24, paragraph 7, of Law No. 241 of 1990.

Keywords: right of access, defense, jurisdiction

SOMMARIO: 1. Note introduttive. - 2. L' "umanizzazione" dell'azione impositiva nella rinnovata configurazione del rapporto giuridico d'imposta. - 3. Il diritto di accesso alla documentazione amministrativa tributaria nella legge delega n. 111/2023: ricognizione delle intenzioni e prime riflessioni sulle norme delegate. - 3.1. Un diritto di accesso agli atti derivato, tra limiti e potenzialità. - 4. La linea di confine tra l'accesso endoprocedimentale e l'accesso difensivo. - 5. Profili di tutela del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario: quale giurisdizione? - 6. Riflessioni conclusive.

1. La sentenza che ci si appresta ad annotare si inserisce nel solco del rinnovato assetto del procedimento tributario e affronta una questione di particolare rilievo sistematico

in materia di garanzie partecipative del contribuente. Più precisamente, essa investe il tema del diritto di accesso endoprocedimentale, recentemente disciplinato e riconosciuto quale strumento essenziale per assicurare la trasparenza e la correttezza dell'azione amministrativa all'interno dei procedimenti tributari.

La vicenda trae origine dalla notifica di uno schema di atto di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il quale l'Amministrazione finanziaria ha manifestato alla società ricorrente l'intenzione di procedere, in relazione al periodo d'imposta 2018, al recupero a tassazione di una maggiore imposta sul reddito delle società e di una maggiore imposta regionale sulle attività produttive, ritenute dovute in ragione di un significativo incremento dell'imponibile. Lo schema di atto trae fondamento dagli esiti di una verifica fiscale svolta dalla Guardia di Finanza con riferimento ai periodi d'imposta 2018 e 2019 e conclusasi con la redazione di un processo verbale di constatazione, nel quale si contestava alla società di aver fatto ricorso a un subappalto di lavori edili ritenuto privo di effettività, di rilevante valore economico, affidato a un'altra società, nell'ambito di un meccanismo organizzato finalizzato, da un lato, alla riduzione dell'imponibile fiscale della prima e, dall'altro, alla creazione di fatturazioni passive idonee a determinare anche la formazione di crediti d'imposta sul valore aggiunto.

Lo schema di atto è stato trasmesso alla contribuente al fine di garantire il contraddittorio endoprocedimentale, ai sensi dell'art. 6-bis Statuto dei diritti del contribuente, con invito alla presentazione di osservazioni entro il termine previsto dalla legge. In riscontro, la società ha depositato un atto contenente le controdeduzioni, formulando contestualmente un'istanza di accesso agli atti, volta a ottenere *«il rilascio integrale [...] della documentazione in possesso dell'Amministrazione finanziaria, riguardante lo schema d'atto o l'avviso di accertamento eventualmente emesso»* concernenti la medesima società o soggetti ad essa riconducibili, afferenti al periodo d'imposta interessato e ai maggiori redditi ritenuti derivanti dalla contestata frode fiscale.

Il diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate all'istanza di accesso presentata dalla società ricorrente è stato impugnato dinanzi al Tribunale Amministrativo Regionale il quale ha ritenuto il diniego di accesso in pendenza del procedimento tributario autonomamente impugnabile dinanzi al giudice amministrativo: l'art. 6-bis Statuto dei diritti del contribuente, infatti, nel regolamentare in maniera esplicita l'istituto non ha previsto deroghe alla disciplina generale o limitazioni alla relativa tutela giurisdizionale. Il Collegio si sofferma anche sul merito del ricorso proposto dalla società ritenendo che l'accesso vada limitato in maniera esclusiva agli atti del fascicolo del contribuente impiegati dall'Amministrazione ai fini dell'accertamento, escludendo che possa estendersi agli atti relativi a procedimenti instaurati nei confronti di soggetti terzi.

La decisione in commento, dunque, riveste particolare rilievo nell'attuale dibattito in materia tributaria. Essa affronta, in primo luogo, la questione concernente la giurisdizione in ordine al diritto di accesso agli atti tributari, come disciplinato dallo Statuto dei diritti del contribuente, riconoscendola senza esitazioni al giudice

amministrativo, individuato dall'art. 133, comma 1, lett. a), n. 6, Codice di procedura amministrativa quale "*giudice dell'accesso*". Nel delineare tale principio, i Giudici evidenziano, in maniera del tutto inedita, l'effettivo riconoscimento, all'interno dell'ordinamento tributario italiano, di un istituto cardine della legalità dell'azione amministrativa nei procedimenti tributari, con conseguente attrazione delle relative forme di tutela autonoma, salvo che non siano espressamente derogate.

La sentenza, inoltre, chiarisce la linea di confine tra l'accesso endoprocedimentale, codificato, seppure in maniera sibillina, con la riforma del sistema fiscale attuata dal D.Lgs. n. 219/2023, e l'accesso cosiddetto "difensivo", disciplinato dall'art. 24, comma 7, L. n. 241/1990.

2. La progressiva evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi ha condotto ad una significativa reimpostazione del rapporto con l'Autorità tributaria in termini di affidamento, buona fede, collaborazione¹. Da una configurazione tradizionalmente imperniata su un modello di unilateralità autoritativa, nel quale il contribuente era collocato in una posizione di mera soggezione rispetto al potere impositivo, si è progressivamente affermata una visione dialogica e partecipativa del rapporto d'imposta². Tale mutamento, frutto di una più ampia evoluzione del diritto verso una maggiore partecipazione del privato alla funzione, amministrativa in genere, e impositiva in particolare³, risponde all'esigenza di coniugare l'efficacia della pretesa tributaria con la tutela del contribuente quale soggetto portatore di diritti e interessi giuridicamente protetti. L'amministrato non è più concepito come un semplice destinatario passivo dell'atto autoritativo, ma come protagonista del procedimento, chiamato a contribuire alla costruzione della legalità sostanziale dell'azione pubblica. Il procedimento tributario, da momento di esercizio unilaterale della potestà, diviene così luogo di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nel segno dei principi costituzionali di buona amministrazione⁴ (art. 97 Cost.), leale collaborazione e tutela dell'affidamento, nonché dei valori europei di trasparenza e partecipazione (artt. 41 e 42 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea)⁵.

In questa prospettiva, la soggettività del contribuente si arricchisce di una dimensione partecipativa: egli non è soltanto titolare di garanzie difensive, ma anche di diritti di compartecipazione procedimentale, funzionali a orientare il corretto esercizio del potere pubblico e a rafforzarne la legittimazione. La partecipazione del contribuente al procedimento tributario migliora l'esercizio del potere dell'Amministrazione finanziaria⁶, consentendo di giungere a una più precisa e obiettiva considerazione dei fatti rilevanti, prevenendo in questo modo l'insorgenza di controversie e limitando l'esigenza di risolverle in sede giudiziale⁷.

Sotto questo profilo, il diritto di accesso agli atti del procedimento si configura come l'istituto cardine di tale evoluzione ordinamentale. Esso rappresenta il punto di equilibrio tra l'esigenza di efficienza dell'azione impositiva e il riconoscimento del contribuente quale soggetto attivo del rapporto tributario, portatore non soltanto di

obblighi, ma di diritti partecipativi la cui effettività segna il passaggio dal paradigma della soggezione al modello della collaborazione amministrativa⁸.

3. Com'è noto, il quadro normativo che nel corso del tempo ha regolato l'accesso alla documentazione amministrativa in materia tributaria si è mantenuto sostanzialmente stabile, rivelandosi tuttavia profondamente insoddisfacente.

Più nel dettaglio, il diritto di accesso agli atti in possesso dell'Amministrazione finanziaria perde la sua duplice veste normativa di accesso partecipativo e accesso conoscitivo: difatti, l'unico concesso dalla giurisprudenza amministrativa, attraverso un'interpretazione evolutiva degli art. 22 ss. L. n. 241/1990, oltre che dei principi di rango costituzionale codificati negli artt. 97 Cost. (*i.e.* principio di legalità, buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione), 111 Cost. (*i.e.* principio del giusto processo) e 117, comma 2, lett. m), Cost. (*i.e.* principio di accessibilità ai documenti amministrativi, riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali), è stato quello documentale a procedimento concluso nonché, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge, quello difensivo di cui all'art. 24, comma 7, della medesima legge, secondo cui *«deve essere sempre garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici»*.

È del resto noto come l'art. 13, comma 2, abbia sempre escluso l'applicabilità delle norme sulla partecipazione previste dal capo terzo della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, fatta eccezione per le particolari norme che li regolano.

Tuttavia, con la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, contenuta nella L. 9 agosto 2023, n. 111 il tema dell'accesso agli atti del procedimento tributario è tornato al centro del dibattito dottrinale e giurisprudenziale. L'art. 4, comma 1, lett. b), L. n. 111/2023 ha invitato il legislatore a *«prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario»*. Allo stesso modo, in virtù dei principi e dei criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo enunciati dall'art. 17, il Governo era delegato a estendere il livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 attraverso una razionalizzazione delle disposizioni normative concernenti le attività di analisi del rischio volta alla tutela della riservatezza e, al tempo stesso, del diritto di accesso agli atti.

La mancanza di un quadro normativo generale disciplinante il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario e l'inapplicabilità a tale contesto delle norme di diritto amministrativo è stata tradizionalmente ricondotta all'esigenza di preservare un maggior grado di riservatezza, senza pregiudicare l'efficace esercizio della potestà accertativa e in modo da evitare possibili violazioni del c.d. segreto d'ufficio⁹. Tuttavia, la comparazione giuridica ci dimostra che l'accesso agli atti del procedimento tributario è affermato in modo generale all'interno di vari ordinamenti, per il tramite di disposizioni sia di rango costituzionale¹⁰, sia di leggi di principi attuative dei principi costituzionali¹¹. È altrettanto noto come lo Statuto dei diritti del contribuente italiano non si è mai occupato della precipua conoscenza, riservata al

contribuente accertato, degli atti e delle informazioni che hanno condotto alla emanazione dell'atto impositivo, così come non si rinviene alcuna norma che faccia conoscere al contribuente tutte quelle informazioni raccolte o acquisite dall'Amministrazione durante il procedimento di controllo nell'ipotesi in cui non si riflettano in alcun atto finale. Come avviene, ad esempio, nell'ipotesi di mancato accoglimento di un'istanza di rimborso o di accertamento con adesione, nel caso di mancata concessione di uno sgravio, nel rifiuto tacito di autotutela, nonché, in caso di mancata rettifica di un atto nell'ambito di una procedura amichevole. In tutte queste ipotesi, infatti, potrebbe parimenti esistere un *"interesse"* del contribuente, o di un terzo, alla conoscenza diretta dei documenti 'rilevanti' che hanno condotto l'Amministrazione finanziaria ad assumere decisioni.

In tale quadro, la legge delega si configurava quale presidio normativo volto a orientare il riassetto della materia: essa, tuttavia, non risulta compiutamente attuata.

Icto oculi, emerge in modo evidente la mancanza, nel D.Lgs. attuativo n. 219/2023, di disposizioni volte a introdurre una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. Sebbene la riforma abbia incluso l'accesso alla documentazione amministrativa tra i principi generali della legge destinata a tutelare i diritti del contribuente (art. 1, comma 3-*bis*, L. n. 212/2000), nello Statuto dei diritti del contribuente, così come modificato, non si rinviene una disciplina organica e puntuale del diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario. La scelta del legislatore è stata, piuttosto, quella di regolare tale profilo in modo meramente incidentale all'interno dell'art. 6-*bis* Statuto: ad un diritto di accesso così configurato sembra essere stata attribuita una funzione esclusivamente strumentale all'esercizio del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario¹².

Da una parte, quindi, viene abrogato il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente: tale norma collocava il contraddittorio, da attuarsi mediante le osservazioni, a valle del compimento dell'attività istruttoria dopo il processo verbale di constatazione; diversamente, gli istituti di cui al nuovo art. 6-*bis* L. n. 212/2000 si collocano in prossimità dell'emissione dell'atto impositivo che viene appunto *"comunicato"* al contribuente nella forma di *"schema"*. Ciò conduce ad una prima fondamentale riflessione: il fine della fase procedimentale considerata non pare essere quello di un confronto sugli esiti dell'istruttoria, bensì quello di spingere i contribuenti ad incrementare il proprio adempimento spontaneo.

Dall'altra parte, il legislatore delegato rinuncia a disciplinare in maniera organica e puntuale il diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario, limitandosi a relegarlo in una norma di natura procedurale, in cui è prospettata al soggetto interessato la possibilità di partecipare ad un contraddittorio *"informato ed effettivo"* su uno *"schema"* di atto impositivo già predisposto dall'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di eventuali controdeduzioni, e¹³, su richiesta, di *"accedere ed estrarre copia"* degli atti del fascicolo dell'Ufficio. Appare evidente la scarsa coerenza di tale assetto normativo rispetto allo spirito della riforma e alle norme contenute nella legge delega di riforma del sistema fiscale. Risulta, difatti, del tutto trascurata la fase antecedente di acquisizione e trattamento delle informazioni

del contribuente in cui i dati e le notizie raccolti nel corso dell'istruttoria vengono valutati e, se del caso, corretti, eliminati, integrati. È questo, a parere di chi scrive, il momento in cui il diritto di accesso attua la sua essenziale funzione di conoscenza, quale strumento di partecipazione attiva e propositiva¹⁴.

Da ultimo, si rileva come il riferimento al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario nel primo comma è addirittura implicito e va ricavato sulla base di uno dei requisiti del contraddittorio, che tale norma qualifica come "*informato*". Nel terzo comma, invece, viene in rilievo la totale assenza di autonomia dell'istituto che viene quindi concesso al contribuente, su richiesta, dall'Amministrazione, che assegna un termine "*per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo*", al precipuo fine di "*consentire il contraddittorio*".

3.1. Gli scarni riferimenti normativi introdotti all'art. 6-*bis* appaiono, *prima facie*, difficilmente in grado di soddisfare le esigenze di tutela del contribuente e non riescono a superare quell'incertezza giuridica causata dalla mancanza di una disciplina generale del diritto di accesso nel procedimento tributario. Non introducono un vero e proprio diritto di *habeas data*, ma solo una protezione parziale del diritto di accesso e funzionale all'esercizio del diritto del contraddittorio nel procedimento tributario.

Si pongono, in via preliminare, due evidenti questioni: la prima riguarda la mancata integrale attuazione della legge delega; la seconda inerisce al mancato rispetto degli standards del diritto accesso che emergono sulla base del collegamento tra art. 42 e art. 47 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

In tale prospettiva, il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario riconosciuto all'interessato ai sensi dell'art. 6-*bis*, comma 3, D.Lgs. n. 219/2023, sembra configurarsi come un diritto derivato da quello al contraddittorio, assumendo la funzione di corollario rispetto a un diritto che, nell'ordinamento dell'Unione Europea, gode, invece, di una tutela autonoma e indipendente. Ne consegue che, nell'ordinamento interno, l'esercizio del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario è subordinato alla dimostrazione della sua necessità quale strumento funzionale all'effettivo esercizio del diritto al contraddittorio¹⁵, requisito che non è richiesto dal diritto dell'Unione Europea, nel quale il diritto di accesso è garantito in via autonoma¹⁶.

In questa impostazione si può, dunque, già intravedere l'essenza di una possibile carenza procedurale, sotto il profilo dell'adeguamento e dell'armonizzazione della disciplina nazionale riformata rispetto ai principi unionali.

Chiarito quanto precede, appare doveroso evidenziare come la novella introdotta dall'art. 6-*bis* rappresenti, in ogni caso, un avanzamento di rilievo rispetto al quadro previgente. Il diritto di accesso endoprocedimentale riconosciuto al contribuente, infatti, è in grado di esprimere una significativa utilità nella misura in cui consente di comprendere appieno la motivazione della pretesa impositiva, soprattutto nei casi in cui l'atto risulti motivato *per relationem*. Si tratta, come noto, di atti impositivi nei quali l'obbligo motivazionale viene assolto mediante rinvio ad altri atti già adottati

dalla medesima Agenzia delle Entrate oppure dalla Guardia di Finanza nei confronti del medesimo contribuente, o anche nei confronti di soggetti terzi. In particolare, nella seconda tipologia di fattispecie, accade frequentemente che, qualora nel corso delle indagini svolte nei confronti di un contribuente emergano elementi indiziari o sospetti di evasione riferibili a terzi che intrattengono rapporti con il contribuente verificato, l'atto conclusivo della verifica – tipicamente un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza – costituisca la base dell'accertamento da emettere nei confronti del soggetto terzo. In tali evenienze, la motivazione dell'atto di accertamento notificato a quest'ultimo farà rinvio alla precedente attività ispettiva compiuta nei confronti dell'altro contribuente, mediante allegazione dell'atto ritenuto essenziale e riproduzione delle parti considerate rilevanti dall'ente impositore¹⁷. Una delle principali criticità per il contribuente destinatario di un siffatto atto, motivato mediante rinvio ad altro atto a lui non conosciuto, risiede nella difficoltà di valutare la correttezza e la fondatezza delle conclusioni formulate dall'Amministrazione finanziaria, la quale, non di rado, si limita a riprodurre quanto essa stessa reputa "essenziale". Per converso, il riconoscimento al contribuente del diritto di accedere agli atti contenuti nel fascicolo istruttorio consente al destinatario dell'atto impositivo di prendere cognizione dell'intera documentazione utilizzata dall'Agenzia e di apprezzarne autonomamente il contenuto, anche con riguardo a quelle parti omesse o tralasciate che potrebbero risultare, in concreto, a suo sfavore¹⁸.

4. Ciò chiarito, la sentenza in commento è da esaminare nella parte in cui riconosce, *apertis verbis*, delimitandolo, il nuovo accesso endoprocedimentale in materia tributaria: esso, specifica la Corte, è volto ad assicurare al contribuente la possibilità di venire a conoscenza di tutti gli atti che l'Amministrazione finanziaria intende utilizzare ai fini dell'adozione del provvedimento conclusivo, al fine di permettergli di articolare le proprie difese. Intendendo, con la formulazione normativa "atti del fascicolo" evidentemente gli elementi strettamente collegati all'accertamento tributario del contribuente coinvolto poiché lo scopo precipuo è assicurare al contribuente una partecipazione effettiva al procedimento, in ossequio ai più moderni orientamenti volti alla definizione consensuale del tributo e alla promozione della *compliance* fiscale, intesa come rispetto spontaneo degli obblighi tributari e rafforzamento della fiducia reciproca tra Amministrazione e contribuente.

In altri termini, gli atti conoscibili dal contribuente sono unicamente quelli "*posti alla base del provvedimento notificato*": vale a dire che tutte le informazioni che l'ufficio finanziario abbia scelto di non inserire negli atti conclusivi resteranno precluse alla conoscenza del contribuente, il quale con ogni probabilità non potrà mai acquisire l'intero patrimonio informativo detenuto dall'Amministrazione finanziaria e compreso nel fascicolo d'indagine. Il sistema fiscale italiano, sotto tale specifico profilo, non offre adeguati rimedi, ponendosi, probabilmente, in contrasto con la vocazione garantista del principio del giusto procedimento¹⁹, oggi considerato una vera e propria posizione giuridica fondamentale dell'individuo²⁰. Come parte della dottrina ha puntualmente osservato, la partecipazione assurge a misura della legalità

dell'imposizione solo nella misura in cui il contribuente sia posto in condizione di richiamare l'Amministrazione ai vincoli giuridici che la governano, ove essa se ne discosti²¹.

Il diritto di accesso, infatti, è un accesso qualificato, strumentale alla tutela di una posizione sostanziale individuale, rilevante per l'ordinamento, collegata al documento al quale è chiesto l'accesso. Più precisamente, il diritto di accesso è una situazione giuridica autonoma, strumentale rispetto ad una sottostante *"situazione giuridicamente tutelata"*. La legittimazione attiva è dunque collegata a un'autonoma pretesa all'informazione circa l'attività amministrativa, indipendente rispetto alla sussistenza di un interesse a impugnare l'atto in sede giurisdizionale, coinvolgendo un ambito di situazioni potenzialmente più ampio rispetto all'interesse legittimo o al diritto soggettivo²². In definitiva, quindi, l'accesso non fornisce una utilità finale, ma un'utilità 'intermedia' che consiste in *«informazioni volte a capire se e come gli atti oggetto di accesso possano incidere sulla situazione sottostante»*²³. Si deve dunque distinguere il generale diritto all'informazione amministrativa²⁴, da un più circoscritto diritto alla conoscibilità²⁵, il quale richiede, sotto il profilo soggettivo, una differenziazione del titolare del diritto. L'interesse del soggetto che presenta la richiesta deve presentare i caratteri dell'attualità, della personalità, della concretezza e della serietà²⁶. Ebbene, la strumentalità dell'interesse rispetto alla situazione giuridica sottostante non implica che, ai fini dell'accesso, debba necessariamente esservi una lesione attuale di quest'ultima. L'accesso, infatti, assolve una funzione non meramente riparatoria ma anche preventiva, in quanto consente al soggetto interessato di acquisire gli elementi conoscitivi necessari per tutelare in modo consapevole e tempestivo la propria posizione giuridica, ancor prima che essa risulti concretamente incisa dall'azione amministrativa²⁷. Sicchè, in materia tributaria può ritenersi attribuita legittimazione attiva a tutti quei soggetti che manifestino una determinata posizione qualificata rispetto a un dato procedimento di accertamento²⁸: Diversamente, quando il contribuente sottoposto ad accertamento si trovi nella necessità di venire a conoscenza di elementi probatori alla base di schemi di atto o di atti impositivi adottati nei confronti di altri soggetti – come nella vicenda oggetto della presente sentenza – emergono esigenze ulteriori che richiedono tutela e, al contempo, un accurato bilanciamento. Tra queste, assumono rilievo la protezione della vita privata dei terzi e la salvaguardia dell'efficacia dell'azione amministrativa impositiva: sull'Amministrazione, infatti, non grava un obbligo indiscriminato di ostensione del fascicolo in suo possesso, essendo necessario che il titolare del diritto di accesso eserciti tale prerogativa nel rispetto dei limiti e dei vincoli stabiliti dalla legge. Il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, infatti, si colloca in una fisiologica area di tensione tra valori e principi di pari rilevanza che l'ordinamento è chiamato a comporre attraverso un delicato bilanciamento. In particolare, la materia tributaria rappresenta un ambito nel quale il confronto tra le esigenze di pubblicità e trasparenza dell'azione amministrativa e la tutela della riservatezza assume caratteri di peculiare intensità, in ragione della natura delle informazioni trattate e della frequente interferenza con altri settori dell'ordinamento.

In tali ipotesi, dunque, interviene l'accesso c.d. difensivo o defensionale il quale costituisce una particolare declinazione dell'accesso non procedimentale. Esso è disciplinato dal comma 7 dell'art. 24 L. n. 241/1990 in maniera specifica rispetto all'accesso 'classico' ex art. 22, affiancandosi all'accesso partecipativo di cui all'art. 10 di cui alla legge sul procedimento amministrativo, oltre che, in materia tributaria, all'art. 6-bis L. n. 212/2000. Nel suo ultimo comma, infatti, l'art. 24 citato enuclea un'autonoma funzione dell'accesso e la costruisce tecnicamente come una 'eccezione' rispetto all'elenco delle esclusioni dal diritto di accesso che danno la rubrica all'articolo in esame. Il comma 7 è netto nello stabilire che deve *«comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso»* quando la conoscenza dei documenti oggetto della richiesta sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici.

Il diritto alla riservatezza ha rilievo costituzionale al pari di quello dell'accesso: ogni cittadino possiede, infatti, il diritto a non vedere divulgati fatti riguardanti la propria sfera individuale. La riservatezza costituisce, come stabilito al comma 6 dell'art. 24, lett. d), L. n. 241/1990, una esclusione relativa e, in quanto tale, va bilanciata con il diritto di accesso. Per farlo, il legislatore inserisce all'interno di una norma sostanziale uno strumento di valenza tipicamente processuale, *«fornendo 'azione' alla 'pretesa', anche in senso derogatorio in concreto rispetto ai classici casi di esclusione procedimentale»*²⁹. Ciò, naturalmente, entro gli stringenti limiti in cui la parte interessata all'ostensione dimostri la necessità (o la stretta indispensabilità per i dati sensibili e giudiziari), la corrispondenza e il collegamento tra la situazione che si assume protetta e il documento di cui si invoca la conoscenza.

I contrapposti valori di tutela della privacy e di garanzia di accesso ai documenti ai fini della difesa di posizioni giuridicamente rilevanti richiedono, quindi, un delicato giudizio di bilanciamento: per supportare in modo adeguato l'accesso difensivo, infatti, non può ritenersi sufficiente *«un generico riferimento a non meglio precisate esigenze probatorie difensive [...] poiché l'ostensione del documento passa attraverso un rigoroso vaglio circa il descritto nesso di strumentalità necessaria tra la documentazione richiesta e la situazione finale controversa»*.

4. L'ulteriore profilo di interesse della sentenza in commento scrutinato, invero, dalla Corte in via preliminare, è quello relativo al giudice cui spetta decidere sui ricorsi avverso i dinieghi di accesso endoprocedimentale in materia tributaria. L'ordinamento italiano riconosce la tutela del diritto soggettivo di accesso agli atti³⁰ dinanzi al giudice amministrativo, come espressamente previsto dall'art. 25, comma 5, L. n. 241/1990 secondo il quale *«le controversie relative all'accesso ai documenti amministrativi sono disciplinate dal codice del processo amministrativo»*. Quella dell'accesso agli atti, infatti, è una materia che rientra, come disposto dall'art. 133 c.p.a., nella giurisdizione cosiddetta esclusiva del giudice amministrativo: vuol dire che in questi casi il giudice amministrativo conosce, in relazione a determinate materie indicate dalla legge, oltre che di interessi legittimi, anche di diritti soggettivi, in deroga al tradizionale criterio di riparto delle giurisdizioni fondato sulla c.d. *causa petendi*, ossia sulla natura della situazione giuridica dedotta in giudizio³¹.

Sul punto, nella sentenza in commento, l'Avvocatura dello Stato sollevava eccezione di inammissibilità del ricorso ai sensi del già richiamato art. 116 c.p.a., sostenendo che l'unico rimedio esperibile avverso il diniego di accesso endoprocedimentale, previsto dal nuovo art. 6-*bis* Statuto del contribuente, sarebbe rappresentato dall'impugnazione del provvedimento finale di accertamento dinanzi al giudice tributario, con deduzione, in tale sede, della violazione delle prerogative partecipative riconosciute al contribuente. Ne conseguirebbe, pertanto, il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo sulla controversia. Inoltre, la cognizione delle questioni attinenti alla partecipazione ai procedimenti tributari, ivi compresi i profili concernenti l'accesso, sarebbe stata attribuita in via esclusiva al giudice tributario dal nuovo art. 7-*bis* Statuto del contribuente, il quale stabilisce, al comma 1, che *«gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono ammissibili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti»*. In tal modo, il legislatore avrebbe inteso circoscrivere la possibilità per il contribuente di ottenere tutela avverso la violazione delle norme procedurali, comprese quelle in materia di accesso agli atti, esclusivamente nell'ambito dell'impugnazione del provvedimento conclusivo del procedimento dinanzi al giudice tributario.

Sul punto, il Collegio, dopo aver proceduto a una sintetica ricostruzione dell'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni della L. n. 241/1990 elaborata nel corso degli anni dalla giurisprudenza nazionale, evidenzia il mutamento di prospettiva che deve ormai guidare l'interpretazione delle norme in materia di partecipazione del contribuente al procedimento tributario, alla luce delle scelte esplicite operate dal legislatore con la L. n. 111/2023 e con il relativo decreto attuativo n. 219/2023. Tali interventi normativi, osserva la Corte, sono stati adottati anche in attuazione del monito della Corte costituzionale, formulato nella nota sentenza n. 47/2023³², con cui il legislatore è stato sollecitato ad adeguare il diritto tributario vigente *«all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale»*. Ciò premesso, ad avviso del Collegio, *«l'introduzione espressa di un istituto cardine della legalità dell'azione amministrativa nell'ambito dei procedimenti tributari comporta, in linea di principio, l'attrazione delle relative forme di tutela autonoma, ove non espressamente derogate»*. In altri termini, adottando un'interpretazione di carattere letterale, oltre che sistematico, non può che pervenirsi alla conclusione secondo cui l'accesso disciplinato dal comma 3 del nuovo art. 6-*bis* Statuto del contribuente resta assoggettato alla disciplina generale dell'istituto, laddove non espressamente derogata.

A diversa conclusione non può giungersi, ad avviso dei Giudici, neppure alla luce delle previsioni di cui al nuovo art. 7-*bis* Statuto, il quale si limita a rimettere al sindacato del giudice tributario i vizi del provvedimento finale derivanti, tra l'altro, dalla violazione delle norme sulla partecipazione del contribuente: a ben guardare, quindi, si tratta di un sindacato che ha ad oggetto soltanto l'atto conclusivo dell'*iter* e

che rimane circoscritto a quelle lesioni delle prerogative partecipative che siano trasmodate in un vizio di legittimità di tale atto. Trattasi di una previsione che pare porsi su di un piano totalmente diverso rispetto a quello della tutela autonoma dell'accesso, invocata nella sentenza che si commenta, che non risulta essere stata espressamente esclusa dal legislatore. Quanto espresso dai giudici appare condivisibile per due ordini di ragioni.

In primo luogo, anche nella fattispecie in esame viene in evidenza la classica relazione di autorità e soggezione che connota l'esercizio del potere amministrativo: il contribuente, in conformità alle prescrizioni normative vigenti, formula istanza di accesso agli atti del fascicolo istruttorio, mentre l'Amministrazione finanziaria oppone diniego all'esercizio di tale facoltà. Ci si colloca, pertanto, proprio in quella situazione nella quale si impone la valorizzazione di una rilettura del tradizionale riparto della giurisdizione, storicamente ancorato alla distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi, da integrare alla luce degli approdi della giurisprudenza costituzionale. In particolare, le note sentenze 6 luglio 2004, n. 204 e 24 marzo 2006, n. 191 hanno chiarito come l'attribuzione di determinate controversie alla giurisdizione del giudice amministrativo possa ritenersi costituzionalmente legittima soltanto laddove il relativo contenzioso presenti una necessaria e intrinseca connessione con l'esercizio di un potere autoritativo da parte della Pubblica Amministrazione³³.

Del resto, il legislatore, in considerazione della rilevanza degli interessi sottesi al diritto di accesso, ha avvertito l'esigenza di introdurre un rito speciale e accelerato per la trattazione del relativo giudizio, disciplinato dall'art. 25, comma 5, L. n. 241/1990 e oggi confluito nell'art. 116 c.p.a. In tale prospettiva, alcuni profili di specialità che caratterizzano il processo in esame – quali lo svolgimento del giudizio in camera di consiglio e la previsione autonoma di termini abbreviati – sono stati ricondotti da parte della dottrina alla realizzazione di uno degli aspetti più significativi del moderno principio di effettività della tutela giurisdizionale, vale a dire la tempestività e l'immediatezza della protezione accordata³⁴.

Quanto precede consente di tornare al secondo motivo di condivisione della decisione in commento. Come dimostrano le più recenti pronunce della Corte EDU³⁵, il sistema tributario italiano risente dell'assenza di una tutela diretta e immediata avverso le eventuali violazioni di legge poste in essere dall'Amministrazione finanziaria nel corso delle indagini e, più in generale, nella fase di attuazione del tributo. In presenza di illegittimità istruttorie, la protezione del contribuente opera, com'è noto, in via indiretta, attraverso il meccanismo dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, attualmente previsto dall'art. 7-*quinquies* Statuto dei diritti del contribuente. Si tratta, tuttavia, di una forma di tutela eventuale e differita, che ha alimentato consolidati orientamenti dottrinali volti a sollecitare l'introduzione di rimedi più incisivi e adeguati³⁶, indipendentemente dalla impugnazione di un atto finale di accertamento.

Parallelamente, appare inevitabile riconoscere la particolare rilevanza della posizione giuridica del titolare del diritto di accesso agli atti del fascicolo istruttorio in materia

tributaria, oggi espressamente riconosciuto anche dalla normativa speciale, a fronte dell'esercizio di un potere autoritativo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tale quadro, l'affermazione della giurisdizione del giudice amministrativo sulle controversie relative al diniego di accesso endoprocedimentale in materia tributaria pare porsi in linea con i principi costituzionali che governano il riparto delle giurisdizioni e con l'esigenza di assicurare una tutela effettiva delle posizioni giuridiche coinvolte.

5. Alla luce della disamina compiuta, è possibile trarre alcune riflessioni conclusive. Sotto il profilo della giurisdizione, la decisione esaminata offre l'occasione per alcune considerazioni di carattere sistematico, che travalicano il caso concreto e si collocano nel più ampio dibattito sul riparto delle tutele in materia tributaria. La ricostruzione accolta nel provvedimento rafforza la distinzione funzionale tra le forme di tutela affidate al giudice amministrativo e quelle rimesse al giudice tributario evitando sovrapposizioni e, al contempo, scongiurando vuoti di protezione in una fase particolarmente delicata del procedimento accertativo. Il riconoscimento della giurisdizione del giudice amministrativo sulle controversie aventi ad oggetto il diniego di accesso endoprocedimentale si fonda, infatti, non su un dato meramente formale, bensì sulla natura della posizione giuridica incisa e sulla riconducibilità della lesione all'esercizio di un potere autoritativo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tal senso, l'affermazione della giurisdizione amministrativa sul diniego di accesso endoprocedimentale sembra inserirsi in modo coerente nel quadro costituzionale e contribuisce a rafforzare la dimensione garantistica del procedimento tributario.

La pronuncia in commento, inoltre, si distingue per l'elevato apporto ermeneutico che offre tanto ai contribuenti quanto agli studiosi e agli operatori del diritto tributario. I giudici, infatti, non esitano a qualificare il nuovo art. 6-*bis* quale espressione concreta dell'accesso endoprocedimentale in materia tributaria, riconoscendo apertamente l'introduzione, attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente, di un istituto cardine della legalità amministrativa nel contesto dei procedimenti tributari.

Tale riconoscimento si inserisce in un quadro di più ampio respiro, segnato dal progressivo ampliamento del concetto stesso di accertamento tributario. Come brevemente descritto nel par. 2, la funzione impositiva dell'Amministrazione finanziaria ha conosciuto, nel tempo, un'evoluzione significativa, caratterizzandosi per una crescente articolazione anche in ragione dell'introduzione, nell'ordinamento, di istituti che, mediante la partecipazione del contribuente, mirano a definire anticipatamente, rispetto all'esercizio dell'attività di controllo, taluni aspetti dell'obbligazione tributaria. Ne risulta, con ogni evidenza, ampliato il contenuto stesso del procedimento tributario. In tale contesto, la riforma del sistema fiscale di cui alla L. n. 111 dell'agosto 2023, è profondamente intervenuta sulla proceduralizzazione dell'attività impositiva promuovendo la prevalenza della cosiddetta istruttoria primaria, con una accentuazione e maggiore dettaglio della fase procedimentale, rispetto all'istruttoria processuale³⁷. Tale approccio rispecchia i più

recenti e accennati sviluppi della materia tributaria pervasa, ormai da tempo e su più fronti, da tendenze volte a incentivare forme di collaborazione del Fisco e contribuente dirette all'attuazione 'consensuale' del dovere tributario.

Le modifiche apportate al comma 1 del primo articolo dello Statuto³⁸ assumono, in tale quadro, una valenza dirompente³⁹. Sotto tale prospettiva, la legge delega risulta attuata nella parte in cui ha operato una revisione complessiva dello Statuto dei diritti del contribuente, configurandolo quale strumento di armonizzazione del diritto tributario interno con i principi generali dell'ordinamento dell'Unione Europea oltre che di integrazione delle norme della Costituzione⁴⁰. Ne deriva che, con riferimento agli ambiti non specificamente disciplinati dallo Statuto, tali principi possono assumere una funzione integrativa, idonea a garantire il conseguimento effettivo delle finalità di allineamento e adeguamento indicate dal legislatore delegante. In questa logica, si può ritenere che l'adozione di tale approccio ermeneutico debba trovare applicazione anche in sede giurisprudenziale, al fine di assicurare al contribuente un accesso pieno e trasparente alla documentazione detenuta dall'Amministrazione finanziaria, condizione indispensabile anche per l'effettivo esercizio del diritto di difesa. La sentenza in commento sembra seguire proprio questa direzione.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Cfr. CONTRINO A. - SALVATI A., *La centralità della fiducia e del rapporto con l'Autorità nell'adempimento dell'obbligazione tributaria. Le indicazioni ritraibili dagli studi psico-sociali e di "cinema e diritto"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2, e pubblicato online il 23 ottobre 2025, www.rivistadirittributario.it. Invero, una simile concezione sembra ricalcare il pensiero giuridico che pervade tutta l'Opera di Ezio Vanoni, volta a stabilire tra lo Stato e il contribuente un rapporto, non di potere ma di diritto, basato su canoni di lealtà, correttezza e buona fede. Cfr., FANTOZZI A., *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 599 ss.; CIPOLLINA S., *Leggendo il libro di Francesco Forte su "Ezio Vanoni economista pubblico"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 2, 149 ss.; DE MITA E., *Maestri del Diritto Tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Milano, 2013, 3 ss.; MARONGIU G., *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 3, 347 ss.; più di recente, BORGIA C., *Sulle orme di Vanoni: teoria e pratica di un nuovo sistema tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 4, 1232 ss.

² Sul tema della partecipazione del contribuente al procedimento di attuazione del tributo si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a BASCIU A., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Napoli, 1975; FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 218 ss.; FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; FEDELE A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 463 ss.; AMATUCCI F., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 703 ss.; GRASSI S. - DE BRACO S.C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario*, Padova, 1999; DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno I sessant'anni di diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000, 531 ss.; In particolare, FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, cit., secondo cui «tale attività si snoda attraverso la collaborazione eventuale tra fisco e contribuente in atti propedeutici di cautela, nella dichiarazione, nel controllo di essa e in tutte le attività istruttorie e di verifica anche

d'ufficio che conducono alla sostituzione della "verità" del fisco alla "verità" dichiarata dal contribuente fino alla definizione di una "verità" che valga per tutti e che precluda ogni contestazione relativa al presupposto».

³ Cfr. MARCHESELLI A., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2024, 105 ss.

⁴ Cfr. FANTOZZI A., *L'accertamento*, in ID. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 541; GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 25 ss., ove si legge «l'estensione della fase di controllo a danno di quella (una volta considerata solo) di accertamento è, in particolare, la naturale conseguenza di una evoluzione legislativa, tesa a superare la ricostruzione del fenomeno tributario esclusivamente in termini coercitivi e di patologia evasiva e a potenziare, in alternativa, forme di responsabilizzazione e collaborazione del contribuente, non necessariamente collegate all'attività di accertamento».

⁵ Cfr. AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 1, 11 ss.

⁶ Sul punto è stata spesso evocata la specialità del diritto tributario quale argomento a fondamento di deroghe rispetto ai principi generali di altre materie. Tuttavia, come argomentato da MARCHESELLI A. nel suo *Manuale di diritto tributario*, cit., 108, «che il diritto tributario sia specifico, cioè riposi su concetti e istituti diversi dal diritto civile (perché c'è un'obbligazione ma in un rapporto pubblicistico tra potere soggezioni), dal diritto amministrativo (perché c'è il potere, ma non la discrezionalità) e dal diritto penale (perché c'è il potere ma non la funzione di ripristinare il diritto violato), è evidente. Ma alla specialità si vuol far dire una cosa diversa: che il procedimento tributario non avrebbe le stesse garanzie e i principi degli altri ordinamenti. Questa specialità è, in effetti, tutta da dimostrare da un lato, e, dall'altro, non spiega perché dovrebbero sacrificarsi dei principi e regole generali. Lo si evoca, ad esempio, per escludere il diritto al contraddittorio, al silenzio, ecc. propri dei procedimenti in genere».

⁷ In argomento la letteratura è vastissima. Sul punto si vedano, in particolare, FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, 137 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento* (nelle imposte sui redditi e nell'IVA), Padova, 1990, 18 ss.; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 49 ss.; GALLO F., *Contraddittorio endoprocedimentale e attività istruttoria*, in GLENDI C. - UCKMAR A. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 201 ss.; MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento tributario". Principi e discipline*, Padova, 2012; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 2025, 168 ss.

⁸ In piena coerenza con le più recenti teorie sviluppate in materia, le quali si ispirano al modello della democrazia partecipativa e tendono a instaurare un rapporto dialogico fondato su una comunicazione, per così dire, orizzontale, si mira al superamento del tradizionale divario tra Pubblica Amministrazione e cittadini, delineando uno schema relazionale improntato alla parità in termini di peso decisionale. Ciò è confermato dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dalla cui analisi emerge, in tal senso, la centralità della figura dell'amministrato e dei suoi interessi. A conferma di tale orientamento, ZITO A., nel contributo *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2002, 425 ss., sottolinea come una decisione amministrativa possa ritenersi equa, sotto il profilo procedurale, solo quando sia il risultato di un procedimento nel quale il privato abbia avuto la possibilità effettiva di parteciparvi contraddicendo sulla decisione che la pubblica amministrazione si accinge ad adottare. Per ulteriori riflessioni, cfr. BELLUARDO E., *Accesso, partecipazione e garanzia di buona amministrazione: verso un consolidamento del diritto di difesa del cittadino*, in *DPCE on line*, 2018, 1, 198 ss. Da ultimo, si segnala la sentenza 4 aprile 2023, n. 3451 del Consiglio di Stato che ha riepilogato i principi fondamentali alla base del diritto di accesso agli atti amministrativi, irrinunciabili e fondanti, nell'ambito del moderno Stato di diritto.

⁹ Cfr. art. 68 D.P.R. n. 600/1973; art. 66 D.P.R. n. 633/1972. Sul punto, cfr. LOGOZZO M., *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti del procedimento tributario*, in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nel procedimento tributario*, Milano, 2019, 171 ss.

¹⁰ Cfr. ad esempio l'art. 43 Costituzione argentina, l'art. 5 (LXXII) Costituzione federale brasiliana, l'art. 32 Costituzione belga, e l'art. 2 (5) Costituzione peruviana.

¹¹ Questo è ciò che avviene, ad esempio, in Germania, Portogallo, Spagna e Stati Uniti d'America. Su tali aspetti, cfr. PISTONE P., *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1, 303 ss., in particolare nota n. 73. Con specifico riferimento alla disciplina tedesca si rinvia a MOSCHETTI G., *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni proporzionate dell'esperienza tedesca*, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, 221 ss.

¹² Cfr. MARCHESELLI A., *Bianco, rosso e verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 107 ss.; COMELLI A., *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 6, 1943 ss.; ALBERTINI F.V., *Il contraddittorio procedimentale e il diritto di accesso nell'attuazione della Riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 4, 432 ss.

¹³ La norma è stata di recente 'corretta' con l'introduzione della congiunzione "e" al posto di "ovvero" che, nella lingua italiana, ha valore precipuamente disgiuntivo, inserita ad opera del D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192 recante *"Disposizioni integrative e correttive in materia di IRPEF e IRES, fiscalità internazionale, imposta sulle successioni e donazioni e imposta di registro, statuto dei diritti del contribuente, testi unici delle sanzioni tributarie amministrative e penali, tributi erariali minori, giustizia tributaria e in materia di versamenti e riscossione"*. Con il medesimo decreto è stato aggiunto l'avverbio "compiessivamente" allo scopo di chiarire che l'intera fase comprendente l'accesso endoprocedimentale e la presentazione di osservazioni da parte del contribuente deve esaurirsi nello spazio temporale di sessanta giorni. In argomento, cfr. MARCHESELLI A., *Bianco, rosso e verdone. Luci, ombre e mezzetinte a tre quarti della attuazione della riforma fiscale: contraddittorio, motivazione e onere della prova*, cit., ove, in relazione alla originaria formulazione della norma contenente la congiunzione "ovvero", si legge *«che si tratti di interpretazione contraddittoria risulta evidentemente, per il fatto che il primo comma prevede che il contraddittorio debba essere effettivo ed informato: l'accesso al fascicolo istruttorio è lo strumento attraverso il quale il contraddittorio è informato e, per via logica, se quest'ultimo è un contenuto indefettibile del contraddittorio, come stabilisce il primo comma dell'art. 6-bis, il diritto di accesso, sempre che sia richiesto (ecco il perché di quell'ovvero, non è detto che sia chiesto perché non è detto che sia necessario) va fatto, e poi le osservazioni. Detto altrimenti, ciò che è congiunto nel primo comma non può essere disgiunto nella disposizione che stiamo esaminando. Ma l'interpretazione è anche, quasi comicamente, assurda: al contribuente sarebbe data la scelta tra poter parlare senza sapere oppure poter sapere senza parlare: non sembra necessario nessun altro commento. Un poco più di attenzione e precisione linguistica avrebbe insomma, verosimilmente, evitato la possibile insorgenza di interpretazioni capziose»*.

¹⁴ Cfr. CARAMIA L.V., *Riflessioni sul diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, 790 ss.

¹⁵ Sul punto, appare utile rilevare una delle prime sentenze della suprema Corte depositate dopo l'entrata in vigore dell'art. 6-bis L. n. 212/2000, la n. 32432 del 13 dicembre 2024 della V sezione. In estrema sintesi, tale pronuncia nega quanto sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente affermando che *«il rispetto dei diritti di difesa non costituisce una prerogativa assoluta, ma può essere assoggettato a restrizioni, in particolare in ambito tributario»*. Secondo quanto stabilito dai giudici di legittimità, infatti, la violazione del diritto di accesso alla documentazione non offerta in comunicazione dall'Amministrazione finanziaria, in quanto strumentale all'esercizio del diritto di difesa del contribuente, sussiste soltanto se la tempestiva ostensione dei documenti *«e la loro valorizzazione in sede amministrativa avrebbe comportato un diverso esito nell'atto impositivo»*. Il contribuente, dunque, in una posizione di evidente asimmetria informativa, non può esercitare liberamente il suo diritto di accedere alle informazioni che lo riguardano, garantito – lo si ripete – dall'ordinamento italiano dagli artt. 1, comma 3-bis e 6-bis, L. n. 212/2000, nonché dall'art. 24, comma 7, L. n. 241/1990, ma deve 'guadagnarselo': fornendo la "prova di resistenza" pur non conoscendo il contenuto del

fascicolo istruttorio. Per un approfondimento si consenta di rinviare a CARAMIA L.V., *Il puntaspilli. Segnalazioni della redazione*, in www.rivistadirittotributario.it, 28 marzo 2025, ove si legge «la suprema Corte, nella sentenza che si segnala, estende la “prova di resistenza” alla tutela del diritto di accesso, tradizionalmente richiesta dalla Corte di Giustizia UE rispetto all’esercizio del – diverso – diritto al contraddittorio. Il contribuente, dunque, che presenta un’istanza di accesso alla documentazione in possesso dell’Amministrazione finanziaria, deve “illustrare come e in che termini la tempestiva ostensione degli elementi di fatto a lui favorevoli, e non contenuti negli atti impositivi impugnati, avrebbe potuto influenzare l’esito dell’accertamento nei propri confronti”. In altri termini, il contribuente, che non conosce la documentazione che è, per tale ragione, interessato a ‘visionare’, dovrebbe, allo stesso tempo, dimostrarne l’utilità ai fini di una ‘possibile’ diversa decisione dell’Ufficio. Sicché, il provvedimento adottato in violazione “dei diritti della difesa” non è annullato in tutti i casi». Tale decisione sembra discostarsi dall’attuale assetto legislativo nazionale oltretutto dalle più recenti tendenze dell’ordinamento tributario unionale in cui i diritti fondamentali del contribuente nelle indagini tributarie assumono concreta centralità nell’azione impositiva degli Stati membri. Basti pensare alla sentenza Italgomme della Corte EDU del 6 febbraio 2025 che ha condannato l’Italia con riguardo alla disciplina delle garanzie e delle tutele riconosciute ai contribuenti in materia di accessi, ispezioni e verifiche tributarie. Cfr. MARCHESELLI A., *La Corte EDU e il diritto “canzonatorio” dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il fisco*, 2025, 9, 743 ss.; PETRILLO G., *L’istruttoria tributaria al cospetto delle censure della Corte EDU: spunti a margine di una recentissima decisione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 83 ss.

¹⁶ Cfr. COSTANZO L., *Interessi finanziari e potestà impositiva nell’Unione Europea*, Milano, 2023, 104 ss.

¹⁷ Cfr. il nuovo art. 7, comma 1, L. n. 212/2000, come modificato dall’art. 1, comma 1, lett. f), n. 2, D.Lgs. n. 209/2023, ai sensi del quale «Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell’interessato, lo stesso è allegato all’atto che lo richiama, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell’atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati». Il referente della norma, in sede processuale, è rinvenibile nell’art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, inserito dall’art. 6 L. n. 130/2022. Su tali temi, si rinvia a MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI P. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022, 83 ss.; FICARI V., *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, I, 603 ss.; MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell’art. 7, d.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l’art. 2687 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 211 ss.; MULEO S., *Il nuovo obbligo di motivazione degli atti ovvero dell’impatto delle modifiche di testo e contesto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 162 ss.; MARCHESELLI A., *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, 15 ss.

¹⁸ Quanto detto non toglie, com’è evidente, che l’atto impositivo debba in ogni caso risultare completo, preciso e puntuale, pena la violazione dell’art. 7, comma 1, L. n. 212/2000, oltre che dell’art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992. Sull’effettività della motivazione, cfr. MARCHESELLI A., *Contraddittorio con il contribuente e oneri di motivazione dell’Ufficio, dai coefficienti presuntivi agli studi di settore*, in *Giur. it.*, 2008, 6, 1560 ss.; MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016, 238 ss.; SBROIAVACCA A., *Nuovo onere probatorio ed impatto sulla motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 673 ss. ove, in relazione all’art. 6-bis, L. n. 212/2000, l’Autore specifica che «la portata della novella è di estrema rilevanza, poiché ora non solo è previsto, in via generale, che gli atti impositivi debbano dar conto dell’esito della fase di contraddittorio preventivo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, ma è altresì posto uno specifico onere in capo a quest’ultima, la quale dovrà esporre in maniera chiara e precisa le considerazioni che ha effettuato e che l’hanno portata a rigettare gli argomenti difensivi. Il che, pertanto, significa provare perché la tesi promossa dal contribuente non merita accoglimento (e sia quindi legittimo e fondato l’avviso di accertamento)».

¹⁹ Interessa in questa sede sottolineare come, anche nella giurisprudenza del Consiglio di Stato diretta ad affermare il giusto procedimento, ha assunto carattere centrale l'esatta convinzione del valore legittimante, dal punto di vista democratico, delle regole del contraddittorio e della partecipazione (reale, non quella farisaicamente definita collaborativa per la sua sostanziale irrilevanza) dei privati all'esercizio dei poteri regolatori. LONGOBARDI V.N., *Poteri regolatori, giusto procedimento e legittimazione democratica*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2 ottobre 2008.

²⁰ Cfr. BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 3, 1065 ss.

²¹ Cfr. RAGUCCI G., *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, 269 ss.

²² Cfr. CASETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2022, 401. In giurisprudenza c'è una massima ricorrente, secondo la quale la legittimazione all'accesso va riconosciuta «a chiunque possa dimostrare che gli atti procedimentali oggetto dell'accesso abbiano spiegato o siano idonei a spiegare effetti diretti o indiretti nei suoi confronti, indipendentemente dalla lesione di una posizione giuridica, stante l'autonomia del diritto di accesso, inteso come interesse ad un bene della vita distinto rispetto alla situazione legittimante l'impugnativa dell'atto». Per tutte, v. Cons. Stato, sez. VI, 9 marzo 2011, n. 1492.

²³ Così, SANTISE M., *Coordinate di diritto amministrativo*, Torino, 2024, 87.

²⁴ Sul diritto all'informazione e sul suo fondamento costituzionale si rinvia, in generale, a ZAMPETTI P.L., *Il problema della conoscenza giuridica*, Milano, 1953, *passim*; LOIODICE A., *Contributo allo studio sulla libertà d'informazione*, Napoli, 1971, *passim*; LOIODICE A., voce *Informazione (diritto alla)*, in *Enc. dir.*, vol. XXI, Milano, 1971, 482 ss.; CHIOLA C., *L'informazione nella Costituzione*, Padova, 1974, *passim*; VOYENNE B., *Il diritto all'informazione*, Roma, 1971, *passim*.

²⁵ Cfr. SELLERI B., *Il diritto di accesso agli atti del procedimento amministrativo*, Napoli, 1984, 27.

²⁶ V. Cons. St., sez. IV, sent. 21 gennaio 2014, n. 461.

²⁷ In argomento, cfr. SANTISE M., *Coordinate di diritto amministrativo*, cit., 88; BOHUNY A., *Accesso ai documenti amministrativi nella legge n. 241/1990 riformata*, in TOMEI R. (a cura di), *La nuova disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi. Commentario alla legge n. 241 del 1990 ed al d.p.r. n. 184 del 2006*, Padova, 2006, 731 ss., ove si legge «ove si condivide l'assunto che non è possibile esperire nell'ambito del processo amministrativo azioni per temuto pericolo, all'esercizio del diritto di accesso va senz'altro attribuito uno scopo preventivo ed al contempo deflattivo di futuri ipotetici episodi contenziosi».

²⁸ V. Cons. St., sez. IV, sent. 31 luglio 2014, n. 4046.

²⁹ Cfr. Cons. Stato, ord. 7 febbraio 2014, n. 600.

³⁰ Per una sintetica ricostruzione dell'annoso dibattito circa la natura di tale posizione giuridica soggettiva si consenta di rinviare a CARAMIA L.V., *Riflessioni sul diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*, cit., 796 ss. Per approfondimenti più risalenti nel tempo, si suggerisce la lettura di SELLERI B., *Il diritto di accesso agli atti del procedimento amministrativo*, cit., 83; PALEOLOGO G., *La legge 1990 n. 241: procedimenti amministrativi ed accesso ai documenti amministrativi*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, 12; SANTORO P., *Diritto di accesso partecipativo e diritto di accesso conoscitivo: posizioni soggettive ed effettività*, in *Foro Amm.*, 1992, 1801 ss.; ALBERTI P., *L'accesso ai documenti amministrativi*, in AA.VV., *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Torino, 1992, 126 ss.; TARANTINI G., *Pubblicità degli atti e diritto di accesso*, in Cavallo B. (a cura di), *Procedimento amministrativo e diritto di accesso*, Napoli, 1993, 55; BERLUCCHI A., *Ancora sull'accesso ai documenti amministrativi*, in *Dir. Reg.*, 1994, 815; SCARCIGLIA R., *L'accesso ai documenti amministrativi: attuazione della legge 241/1990*, Rimini, 1994, 63 ss.; RAGGI R., *Diritto alla prova e diritto al documento dopo la legge n. 241 del 1990: due categorie distinte e autonome*, in *Dir. proc. amm.*, 1996, 137 ss.; CASETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1999, 406; CACCIAVILLANI C., *Il diritto di accesso è un interesse legittimo*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 2000, 1, 148 ss.; BELLOMIA S., *Il diritto di accesso ai documenti amministrativi e i suoi limiti*, Milano, 2000, 3; SANDULLI M.A., *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. dir.*, Agg., IV, 2000, Milano, 5 ss.

³¹ Cfr. SANTISE M., *Coordinate di diritto amministrativo*, cit., 835 ss.; CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2024, 478 ss.

³² In argomento, cfr. COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 99 ss.; MASTROIACOVO V., *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 2, 604 ss.; MICELI R., *L'auspicato riconoscimento del contraddittorio nelle indagini tributarie. Un passaggio storico in attesa di attuazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 8/9, 657 ss.; BORGIA C., *L'arduo percorso verso il riconoscimento della previsione generale della partecipazione difensiva nei procedimenti tributari*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, 960 ss.; SALVINI L., *Il contraddittorio procedimentale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La Riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 15 ss.

³³ Per un approfondimento su tali temi si rinvia a MATTARELLA B.G., *La giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo «riletta» dalla corte costituzionale*, in *Giorn. dir. amm.*, 2004, 9, 969 ss.; CHINÈ G., *I nuovi confini delle giurisdizioni: quale futuro per la giurisdizione (esclusiva) del giudice amministrativo?*, in *Giur. it.*, 2005, 5, 201 ss.; SANTISE M., *Coordinate di diritto amministrativo*, cit., 835 ss.

³⁴ Cfr. FIOREZZANO S., *Il rito in materia di accesso ai documenti amministrativi*, CIRILLO G.P. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Il nuovo diritto processuale amministrativo*, Padova, 2014, 1111 ss.; PARISIO V., *I riti speciali*, in CARANTA R. (a cura di), *Il nuovo processo amministrativo*, Bologna, 2011, 663 ss.; MARENGHI E.M., *Il rito speciale dell'accesso tra differenziazione processuale e indifferenziazione materiale*, in *Dir. proc. amm.*, 2015, 2/3, 689 ss.; PARISIO V., *La tutela dei diritti di accesso ai documenti amministrativi e alle informazioni nella prospettiva giurisdizionale*, in *federalismi.it*, 23 maggio 2018.

³⁵ Il riferimento è alle diverse sentenze della Corte EDU in materia tributaria, ossia la sentenza del 6 febbraio 2025, caso *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, commentata da MARCHESELLI A., *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, cit.; la sentenza 11 dicembre 2025, caso *Agrisud 2014 s.r.l. semplificata e altri c. Italia*; nonché, da ultimo, la sentenza 8 gennaio 2026, *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*, commentata da MARCHESELLI A., *Dalla Corte EDU prove di salto quantico nelle garanzie: accertamenti bancari, riservatezza digitale e giusto processo*, in *il fisco*, 2026, 4, 283 ss.

³⁶ Cfr. PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 2023, 248.

³⁷ Cfr. DEL FEDERICO L., *Procedimento tributario e vizi degli atti impositivi: il quadro teorico a seguito della Riforma Leo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 2, 287 ss.

³⁸ Ai sensi del quale «Le disposizioni della presente legge, in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

³⁹ In merito al complesso dibattito relativo alla collocazione dello Statuto dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti, la dottrina è vastissima. Si segnalano in questa sede, senza alcuna pretesa di esaustività ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiancendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 639 ss.; URICCHIO A.F., *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2003, 845 ss.; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 362 ss.; MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in FANTOZZI A. - FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 1 ss.; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e i vincoli al legislatore*, in *il fisco*, 2008, 48, 8721 ss.; ID., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, I, 165 ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 579 ss.; CARINCI A., *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei livelli di*

tutela, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele, modelli di difesa*, Milano, 2022, 12.

⁴⁰ In argomento, si rinvia a URICCHIO A.F., *La capacità condizionante dello Statuto quale legge di principi*, in PISTONE P. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente come strumento di attuazione dei principi costituzionali ed europei in materia tributaria*, Torino, 2025, 15 ss., ove l'Autore specifica che «Invero, nonostante il contenuto complesso, la presenza di regole non dovrebbe poter inficiare la sua ontologica e naturale capacità condizionante: lo Statuto del contribuente possiede, infatti, la forza per orientare anche prassi applicative amministrative e giurisprudenziali; e ciò in piena coerenza con gli insegnamenti della dottrina che lo ha voluto e prodotto oltre che in forza della previsione della clausola dell'inderogabilità e o dell'immodificabilità se non in modo espresso e mai da leggi speciali. Essa peraltro discende e si collega al quadro finalistico valoriale che lo ispira e innerva, divenendo il proprio materiale genetico (una sorta di DNA normativo) Definitivamente tramontata è quindi l'idea, pure avanzata, secondo cui lo Statuto dei diritti del contribuente sarebbe una legge manifesto, avente natura meramente programmatica in quanto privo di cogenza e di sanzione. È evidente che una tale lettura ne avrebbe definitivamente precluso la capacità condizionante, mettendo persino in dubbio l'effettività di alcune delle regole già presenti nell'ordinamento tributario (si pensi ad esempio quelle aventi ad oggetto la motivazione degli atti impositivi ovvero quelle riguardanti la valorizzazione della buona fede e la tutela del legittimo affidamento in ambito sanzionatorio). Nonostante alcune disposizioni cedevoli o miti (percepiti più come stimolo che come precetto, si pensi ad esempio quelle riguardanti la chiarezza delle norme tributarie) e fatta eccezione di alcune disposizioni la cui applicazione resta subordinata all'adozione di norme di coordinamento e attuative (si pensi a quelle in materia di compensazione), tutte le norme dello Statuto, sia nella formulazione di cui alla legge n. 212/2000, sia in quella attuale, appaiono vincolanti quali principi generali dell'ordinamento tributario idonei ad orientare l'attività ermeneutica e comunque a prevalere sul piano interpretativo, sia quali proposizioni normative dotate di giuridicità».