

L'accesso difensivo agli atti del terzo nei procedimenti tributari tra connessione oggettiva dei fatti, specialità della disciplina e autonomia della tutela ostensiva^(*)

Defensive access to documents by third parties in tax proceedings: the objective connection between facts, the specialized nature of the regulatory framework, and the autonomy of the right to access information.

(commento a/notes to Cons. Stato, sez. VI, 7 ottobre 2026, n. 7364)

di Angelo Contrino - 15 ottobre 2026

Abstract

Il contributo esamina, alla luce della sentenza del Consiglio di Stato n. 7364/2026, il diritto di accesso difensivo agli atti tributari relativi a soggetti terzi, approfondendo il rapporto tra la disciplina speciale dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e le garanzie generali dell'accesso documentale, ed evidenziando l'autonomia della tutela ostensiva rispetto all'impugnazione dell'atto impositivo. Particolare attenzione è dedicata alla connessione oggettiva tra i fatti posti a fondamento di accertamenti riguardanti contribuenti diversi, quale criterio per delimitare l'accessibilità dei documenti, nonché al bilanciamento tra esigenze difensive e riservatezza del terzo. Ne emerge una ricostruzione dell'accesso fondata sulla rilevanza difensiva della documentazione, anziché sulla sua appartenenza formale al fascicolo del contribuente.

Parole chiave: diritto accesso; atti di terzi; statuto diritti contribuente; diritto di difesa

Abstract

The article examines the right of access to tax documents concerning third parties for defence purposes, in light of Italian Council of State judgment No. 7364/2026. It explores the relationship between the special rules laid down in Article 6-bis of the Taxpayer's Statute and the general framework governing access to administrative documents, highlighting the autonomy of judicial protection of the right of access from proceedings challenging tax assessments. Particular attention is paid to the objective connection between the facts underlying tax assessments involving different taxpayers as a criterion for determining the scope of access, as well as to the balance between defence rights and third-party confidentiality. The analysis supports an approach based on the relevance of documents to the taxpayer's defence rather than their formal inclusion in the taxpayer's own administrative file.

Keywords: right of access; third-party documents; Taxpayer's Statute; right to a defense

SOMMARIO: 1. La conoscenza come condizione della difesa e il significato della decisione. - 2. Autonomia dell'accesso e riparto di giurisdizione. - 3. L'art. 6-bis dello

Statuto e la complementarità delle garanzie. - **4.** La connessione oggettiva fra accertamenti e il limite della valutazione prognostica. - **5.** Riservatezza del terzo e selettività dell'ostensione. - **6.** La portata sistematica della pronuncia.

1. Nel pronunciarsi sulla possibilità di ottenere documenti conservati nel fascicolo fiscale di un altro contribuente, la decisione del Consiglio di Stato si confronta con il complesso tema del bilanciamento tra i diversi interessi in gioco in queste tipologie di casi, giungendo a delineare un criterio oggettivo attraverso cui determinare l'estensione della conoscenza necessaria a contestare una pretesa impositiva costruita su un fatto che, nella stessa costruzione dell'Amministrazione finanziaria, coinvolge più soggetti¹.

Il presupposto di fondo della decisione è che, quando l'accertamento attribuisce rilevanza a una relazione economica bilaterale, la separazione amministrativa dei fascicoli non può trasformarsi, senza una specifica ragione giustificativa, in "separazione" anche delle conoscenze necessarie per la difesa e, quindi, in definitiva delle possibilità difensive.

La sentenza supera proprio questa dissociazione fra organizzazione amministrativa della documentazione e unità del fatto controverso, riconoscendo il diritto all'ostensione degli atti eventualmente emessi nei confronti di un soggetto terzo, nei limiti delle operazioni comuni e con oscuramento delle informazioni estranee.

L'interesse della pronuncia si coglie nella sua struttura argomentativa: l'accoglimento della domanda deriva dalla rigorosa individuazione della funzione propria dell'accesso difensivo.

La società destinataria dello schema di atto contestava la ricostruzione come asseritamente fittizio di un subappalto da essa stipulato con una società terza e chiedeva di conoscere se e come la medesima operazione fosse stata qualificata dall'Ufficio nei confronti di quest'altra impresa.

La domanda non postulava l'illegittimità dell'accertamento nell'eventuale caso di assenza di una contestazione parallela nei confronti della subappaltatrice, ma mirava, in modo più specifico, ad acquisire elementi potenzialmente utili per verificare la coerenza della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria.

Questa distinzione assume particolare rilievo laddove si consideri che la domanda ostensiva può riguardare anche documenti della cui esistenza il richiedente non sia ancora a conoscenza.

In tale situazione, la pretesa di una previa dimostrazione della loro efficacia difensiva finirebbe per attribuire all'Amministrazione il potere di stabilire quali contraddizioni il contribuente sia autorizzato a ricercare e conoscere: la verifica va, invece, collocata sul terreno del collegamento allegato fra la controversia e la categoria documentale richiesta, anziché sul terreno, logicamente successivo, della forza persuasiva di quanto potrà emergere.

È su questo crinale che il dissenso rispetto alla sentenza del TAR per l'Umbria n. 862/2025 acquista significato generale².

Il primo giudice muoveva dal fatto che la società appaltatrice risultava essere già in possesso del processo verbale di constatazione, con relativi allegati, emesso nei confronti della società subappaltatrice, ed assumeva tale dato come indice di una conoscenza già assicurata in modo compiuto per la suddetta società appaltatrice: in realtà, come rilevato dal Consiglio di Stato, l'adeguatezza della documentazione posta a fondamento dell'accertamento non esaurisce la possibile utilità di atti che ne mettano alla prova la coerenza.

Una difesa può essere compiutamente articolata sugli elementi conosciuti e, nondimeno, essere suscettibile di integrazione attraverso elementi ulteriori: il diritto di difendersi non si consuma con il primo esercizio della facoltà di contraddire.

2. Una volta ricondotta la domanda alla tutela di un interesse conoscitivo, è possibile comprendere perché la natura tributaria del rapporto sostanziale non assorbe la controversia sull'accesso.

La posizione fatta valere mediante l'istanza ostensiva è strumentale alla difesa del rapporto d'imposta, senza identificarsi con esso: ha un oggetto distinto, consistente nella disponibilità del documento, e riceve una lesione attuale dal diniego, indipendentemente dall'esito dell'accertamento. È proprio questa autonomia a impedire la qualificazione del rifiuto come semplice segmento preparatorio dell'atto impositivo e a ricondurre la relativa controversia alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 133, comma 1, lett. a), n. 6), c.p.a., secondo il rito in materia di accesso disciplinato dall'art. 116 c.p.a.³.

A questa ricostruzione la tesi erariale obiettava che il modello speciale del contraddittorio tributario avrebbe confinato ogni censura relativa all'ostensione nel successivo giudizio contro l'atto impositivo.

Si tratta di obiezione che non coglie nel segno, per la semplice ma assorbente ragione che il rimedio differito non è equivalente a quello immediato: il primo accerta, a determinate condizioni, la rilevanza della violazione partecipativa sulla validità dell'atto, mentre il secondo soddisfa direttamente l'interesse alla conoscenza.

Confondere i due piani significherebbe subordinare l'esistenza del diritto di accesso alla dimostrazione di un vizio che proprio la documentazione richiesta potrebbe contribuire a far emergere.

In maniera ineccepibile, la sentenza in esame evita tale circolarità, leggendo l'art. 7-bis dello Statuto dei diritti del contribuente come disposizione concernente l'invalidità degli atti tributari «che presuppone la giurisdizione tributaria su quell'atto», senza attribuire «al giudice tributario la cognizione sulla pretesa di accesso in sé considerata» e senza escludere «la tutela autonoma di quella pretesa».

Si configura, pertanto, un assetto in cui la pluralità delle tutele non determina una duplicazione del giudizio sul rapporto tributario: il giudice amministrativo verifica i presupposti dell'ostensione e quello tributario valuta le conseguenze delle risultanze acquisite e delle eventuali violazioni delle regole procedimentali sulla legittimità e sulla fondatezza della pretesa fiscale.

Tale distinzione si fonda, del resto, sui principi di teoria generale che distinguono il giudizio sull'accessibilità di una fonte rispetto a quello sul valore del suo contenuto (effetti giuridici, efficacia probatoria, ecc.), ciò che rende strutturalmente confermata l'autonomia logica e concettuale della tutela relativa alla prima rispetto alla seconda, sia nel caso in cui si tratti di due distinti momenti conoscitivi di un più complessivo attribuito a un unico giudice (come può avvenire, ad esempio, nel processo penale), sia nel caso in cui i criteri di riparto delle varie giurisdizioni attribuiscano lo svolgimento del giudizio su tali due momenti a due giudici distinti, come avviene nel caso di specie⁴.

Il riparto di giurisdizione non si giustifica con la sola evocazione del carattere strumentale dell'accesso, perché la strumentalità, se indica la funzione della conoscenza, non identifica necessariamente l'oggetto della domanda giudiziale.

L'azione proposta contro il diniego chiede al giudice amministrativo non di determinare l'imponibile, di valutare la fittizietà del subappalto o di pronunciare sull'annullabilità dell'avviso, ma specificamente di verificare se una determinata categoria di atti debba essere resa conoscibile: la competenza a conoscere di tale pretesa non muta per il fatto che la documentazione sarà poi eventualmente utilizzata davanti al giudice tributario.

Neppure l'argomento dell'inutilità sopravvenuta dell'ostensione quando l'accertamento sia ormai stato emesso, che è alla base della decisione di primo grado, può essere accolto senza contraddizione.

Esso assume che la funzione della conoscenza si esaurisca nella partecipazione al procedimento, trascurando che l'art. 24, comma 7, L. n. 241/1990, protegge tanto la cura quanto la difesa di interessi giuridici: la medesima informazione può rilevare prima dell'atto, per orientare le controdeduzioni, e dopo l'atto, per articolare i motivi o le difese in giudizio.

Si potrebbe, anzi, sostenere che quest'ultimo profilo risulti finanche prevalente, alla luce dei presidi costituzionali ed europei che specificamente tutelano la necessaria garanzia di effettività della tutela giurisdizionale.

La continuità della funzione difensiva e le esigenze di garanzia di quella giurisdizionale spiegano, dunque, perché la conclusione del procedimento amministrativo non trasforma automaticamente l'istanza in una pretesa priva di oggetto.

3. L'autonomia dei giudizi, appena delineata, non comporta naturalmente l'irrelevanza delle vicende attinenti all'esercizio del diritto d'accesso rispetto al procedimento in cui la richiesta nasce.

L'art. 6-bis dello Statuto lega la conoscenza degli atti del fascicolo all'effettività del contraddittorio preventivo: è chiaro che il contribuente può discutere utilmente lo schema di atto soltanto se dispone degli elementi necessari a comprenderne e contrastarne il fondamento.

La previsione speciale contenuta nell'art. 6-bis individua, dunque, una funzione partecipativa specifica dell'ostensione nei procedimenti tributari, ma non offre, per

ciò solo, un argomento per escludere l'esperibilità di ogni altra forma di accesso riconosciuta dall'ordinamento.

Il punto decisivo è distinguere la funzione tipica della facoltà endoprocedimentale accordata dall'art. 6-*bis* rispetto alla possibile e concorrente sussistenza di un interesse difensivo che oltrepassi i confini materiali del fascicolo intestato al richiedente⁵.

In questa prospettiva, la clausola di esclusione dell'accesso nei procedimenti tributari, contenuta nell'art. 24, comma 1, lett. b), L. n. 241/1990, non può essere isolata dalla sua *ratio* né trasformata in una regola assoluta di segretezza di tutto ciò che non transita nel fascicolo che ha determinato l'emissione dello schema d'atto: la disposizione conserva, infatti, le norme particolari che disciplinano tali procedimenti, mentre il comma 7 tutela "*comunque*" la conoscenza necessaria alla cura o alla difesa degli interessi giuridici.

La sentenza compone i due dati senza cancellarne la differenza: la garanzia statutaria opera nel contraddittorio sullo schema di atto, mentre l'accesso difensivo conserva una funzione propria quando la documentazione richiesta, pur riferita a un terzo, presenti un collegamento concreto con la situazione giuridica da tutelare⁶.

Anche la successione delle formulazioni dell'art. 6-*bis*, comma 3, conferma la necessità di non irrigidire la disciplina in un'alternativa artificiosa tra deduzioni e accesso.

La modifica introdotta dall'art. 13, comma 1, lett. a), D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, che sostituisce «*ovvero*» con «*e*» e precisa il carattere complessivo del termine, rende esplicita la cumulabilità delle facoltà: la decisione, correttamente, non ne fa applicazione retroattiva, ma, contrariamente alle opinioni espresse da una parte della dottrina⁷, la considera coerente con una lettura già praticabile del testo anteriore⁸.

Da ciò discende che la presentazione delle osservazioni non esaurisce l'interesse a conoscere: difendersi nel procedimento con gli elementi disponibili non equivale a rinunciare per sempre, anche in vista dell'esercizio del diritto di difesa giurisdizionale, agli elementi ulteriori che l'Amministrazione detiene.

Pertanto, la questione della specialità della disciplina tributaria dell'accesso non nasce con l'art. 6-*bis*, come emerge dal fatto che, già prima della riforma, l'accesso ai documenti tributari era stato ricostruito come diritto la cui compressione durante la fase istruttoria poneva problemi di compatibilità con le garanzie costituzionali ed europee⁹.

Tale rilievo, formulato in un sistema che tendeva a rinviare l'ostensione a un momento successivo alla notifica dell'accertamento, consente oggi di misurare la discontinuità introdotta dalla disciplina del contraddittorio: l'accesso anticipato non è una concessione eccezionale dell'ufficio, ma una componente della possibilità di incidere sulla formazione della pretesa.

La necessità di recuperare anche, in materia tributaria, il valore della previsione generale sul diritto d'accesso non implica, tuttavia, che ogni documento detenuto dall'Amministrazione divenga, per ciò solo, sempre accessibile: la critica alla preclusione temporale legata alla conclusione del procedimento accertativo non sopprime il requisito, che sempre rimane necessario verificare, del collegamento con

la richiesta d'accesso alla posizione difesa, ma impedisce che tale collegamento sia escluso per il solo fatto della collocazione materiale del documento in un fascicolo intestato a un altro contribuente.

La tensione fra previsione speciale e garanzia generale in materia di diritto d'accesso agli atti tributari è stata colta dalla dottrina tributaria anteriore alla decisione.

E infatti, nel distinguere contraddittorio e accesso nell'attuazione della riforma, era stata già registrata l'insufficienza dell'intervento delegato rispetto alle aspettative della L. n. 111/2023 ed era stato sottolineato lo scarto fra la centralità attribuita all'accesso dalla delega e la sua disciplina effettiva¹⁰.

Queste diagnosi non impongono di concludere che la lacuna debba risolversi nella sottrazione della tutela, suggerendo all'opposto la necessità di distinguere l'incompletezza della regolazione speciale dall'inapplicabilità di rimedi che l'ordinamento già riconosce sul piano generale.

L'interpretazione accolta dal Consiglio di Stato acquista, così, un preciso significato ricostruttivo: non supplisce alla volontà legislativa, ma impedisce che una garanzia introdotta per rafforzare il contraddittorio endoprocedimentale tributario sia letta come causa di regressione della tutela conoscitiva complessiva.

La ricostruzione della specialità richiede di evitare un equivoco speculare a quello della tesi erariale.

Affermare che la disciplina generale integri quella tributaria non significa trasporre meccanicamente ogni sua scansione temporale all'interno del contraddittorio statutario, se si considera che il termine assegnato per le osservazioni e per l'accesso risponde a una logica diversa da quella del silenzio sull'istanza documentale: un'eventuale incompatibilità di singole regole non implica, perciò, l'incompatibilità dell'intero sistema delle garanzie.

La specialità, in altre parole, opera in maniera selettiva, conservando la disciplina comune nei punti in cui il legislatore fiscale non abbia introdotto una regola diversa o incompatibile.

La distinzione è sostenuta, sul piano positivo, anche dalla legge delega n. 111/2023, che nell'art. 4, comma 1, separa il criterio relativo al diritto di accesso da quello concernente la generalizzazione del contraddittorio.

La separazione non impedisce che, nel concreto svolgimento del procedimento, le due garanzie concorrano alla medesima finalità difensiva, ma impedisce di assorbire senza residui la prima nella seconda.

In questa prospettiva acquista peso anche l'art. 1, comma 3-bis dello Statuto, che menziona distintamente il contraddittorio endoprocedimentale e l'accesso alla documentazione tributaria.

4. Stabilita la coesistenza delle garanzie speciali e generali in materia di diritto d'accesso, occorre precisare quali siano i presupposti alla ricorrenza dei quali si renda applicabile, in materia tributaria, la disciplina generale dell'accesso, e, in particolare, quale nesso renda ostensibile un documento formalmente riferito ad altro contribuente e, quindi, ad altro procedimento.

La risposta non può dipendere dalla mera comunanza di settore economico o dall'astratta utilità di conoscere il trattamento riservato ad altri, poiché l'adozione di un criterio a maglie così larghe finirebbe con il dissolvere la differenza fra accesso difensivo e controllo generalizzato.

Nel caso deciso, il collegamento nasce dalla struttura stessa della contestazione. L'Ufficio assume che l'operazione tra l'appaltatrice e subappaltatrice integri un meccanismo fraudolento e la richiedente domanda di conoscere gli atti con cui quella stessa operazione sarebbe stata eventualmente contestata all'altra parte: il fatto storico comune costituisce il parametro oggettivo che rende riconoscibile l'effettiva funzionalità e strumentalità della domanda rispetto agli interessi giuridici della richiedente.

Da questo parametro discende anche il corretto riparto degli oneri argomentativi.

Il richiedente deve identificare i documenti, almeno mediante elementi che ne rendano determinabile l'oggetto, e deve spiegare quale relazione essi intrattengano con la posizione che intende difendere.

Non deve, invece, dimostrare in anticipo che il contenuto ignoto sarà decisivo, poiché una simile prova presupporrebbe la conoscenza che l'istanza mira a ottenere: la motivazione dell'accesso deve perciò essere controllabile quanto alla serietà del nesso, non verificabile quanto alla futura efficacia del contenuto del documento rispetto alla tutela degli interessi giuridici del richiedente. Opinare il contrario, del resto, comporterebbe una tipica inversione logica dei piani, invertendo il presupposto con la conseguenza, il *prius* con il *posterius*.

La distinzione sottrae all'Amministrazione e al giudice dell'accesso una prognosi sull'esito della controversia tributaria che, a tacer d'altro, non appartiene alle loro attribuzioni.

Il medesimo ragionamento chiarisce perché la possibile diversità delle contestazioni mosse ai due soggetti non produca, da sola, una contraddizione reciprocamente invalidante gli accertamenti emessi nei loro confronti: l'obbligazione tributaria resta, infatti, personale e la ricostruzione dei presupposti impositivi può legittimamente differire in relazione alle posizioni soggettive.

Ciò non toglie che il diverso trattamento della stessa operazione possa fornire un elemento rilevante per discutere la ricostruzione del fatto: il diritto di conoscere non anticipa il diritto di prevalere, ma rende possibile formulare una contestazione informata, lasciando impregiudicata la valutazione giudiziale della sua consistenza.

La lettura dell'accesso endoprocedimentale quale diritto derivato dal contraddittorio spiega perché l'art. 6-*bis*, considerato isolatamente, non assicura una conoscenza illimitata del patrimonio informativo dell'Ufficio, ma non dimostra che gli atti relativi a un terzo debbano restare inaccessibili anche quando il richiedente alleggi una specifica esigenza difensiva.

La differenza è decisiva: dalla limitatezza del titolo partecipativo non segue l'inesistenza del distinto titolo difensivo, mentre la verifica del nesso fra documenti e situazione giuridica impedisce che il secondo si trasformi in uno strumento di esplorazione generalizzata.

La decisione del Consiglio di Stato supera, su questo punto, l'alternativa fra presenza del documento nel fascicolo proprio o nel fascicolo altrui, senza dissolvere il requisito della pertinenza che il documento deve avere con la posizione giuridica del richiedente.

La sentenza compie un passaggio molto importante e persuasivo quando rifiuta di contrapporre, come fattispecie ontologicamente diverse, l'accesso previsto dall'art. 6-bis dello Statuto e quello difensivo dell'art. 24, comma 7, L. n. 241/1990.

Il primo è già orientato alla tutela di una posizione giuridica determinata, poiché si attiva a fronte di uno schema di atto potenzialmente destinato a incidere sul contribuente, e per attribuire rilievo alle esigenze difensive è sufficiente riconoscere che la collocazione endoprocedimentale dell'accesso non ne altera la struttura funzionale.

La distinzione fra accesso partecipativo e accesso difensivo conserva valore analitico, ma non autorizza una separazione rigida di regimi che renda irraggiungibili i documenti esterni al fascicolo materialmente intestato al richiedente. La prova della specificità del nesso risiede nella delimitazione della richiesta d'accesso concretamente proposta: documenti riferiti a un soggetto individuato, a un periodo d'imposta determinato e a contestazioni riconducibili a rapporti giuridici bilaterali, come nel caso del subappalto esaminato dalla sentenza.

Nel caso vagliato, l'istanza non sollecitava un censimento indiscriminato delle verifiche eseguite dall'Ufficio, circoscrivendo la ricerca alle determinazioni assunte sulla medesima operazione: è questa determinatezza per relazione, e non la conoscenza preventiva degli estremi protocollari degli atti, a separare la richiesta difensiva dalla ricerca esplorativa.

Resta ferma, in ogni caso, la differenza fra astratta pertinenza del documento e sua concreta decisività processuale.

La prima costituisce il presupposto dell'ostensione e può essere controllata sulla base della prospettazione del richiedente, mentre la seconda dipende dal contenuto del documento e dalle regole del giudizio in cui sarà utilizzato: invertire l'ordine delle due verifiche significherebbe, in maniera paradossale, chiedere al contribuente di provare ciò che gli si impedisce di conoscere.

Il limite posto al sindacato prognostico discende dalla struttura epistemica del diritto di accesso, e non esprime dunque un'indulgenza verso istanze generiche.

5. Proprio perché la connessione oggettiva non elimina l'autonomia delle posizioni soggettive, l'accesso agli atti del terzo richiede anche la valorizzazione di un limite interno.

La soluzione adottata dal Consiglio di Stato non è l'ostensione integrale del fascicolo altrui, ma la conoscenza selettiva degli atti eventualmente emessi per il periodo d'imposta considerato, con oscuramento delle parti estranee alle operazioni intercorse fra i soggetti e dei dati personali non necessari alla comprensione delle contestazioni: l'oscuramento costituisce il mezzo attraverso cui il criterio di necessità, che giustifica l'accesso, ne delimita contestualmente l'oggetto.

Questa tecnica evita due opposti eccessi.

Da un lato, il richiamo indifferenziato alla riservatezza fiscale non può neutralizzare la tutela difensiva, soprattutto quando il documento attiene al medesimo fatto su cui l'Ufficio fonda la pretesa. Dall'altro, l'interesse difensivo non legittima l'acquisizione di informazioni prive di rapporto con quel fatto. Neppure la generica evocazione di vicende penali parallele trasforma automaticamente gli atti tributari di una società in documenti contenenti dati giudiziari rilevanti per le persone fisiche, occorrendo individuare i dati concretamente presenti e applicare ad essi la disciplina pertinente. In tali situazioni, l'ostensione parziale e l'oscuramento consentono di affrontare e risolvere il conflitto senza postulare un'indiscriminata prevalenza dell'interesse conoscitivo.

La soluzione della sentenza acquista un duplice rilievo: uno dogmatico, lueggiando che la proporzionalità dell'ostensione si realizza mediante una verifica analitica, e non attraverso presunzioni di accessibilità o di segretezza; e l'altro operativo, poiché fa della pertinenza delle informazioni, e non della mera "intestazione" del fascicolo, il criterio dell'accesso.

Il bilanciamento così delineato si apprezza ancor più valorizzando la distinzione fra la riservatezza della posizione fiscale del terzo e la protezione dei dati personali eventualmente contenuti nei documenti.

La prima non è un'immunità assoluta rispetto all'accesso difensivo, mentre la seconda richiede l'individuazione della natura delle informazioni e dei soggetti cui esse si riferiscono. L'art. 10 del Regolamento (UE) 2016/679, richiamato dalla decisione, non consente di qualificare come dati personali relativi a reati gli atti impositivi di una società per la sola circostanza che i fatti siano anche oggetto di indagini penali: la qualificazione segue il dato effettivamente contenuto nell'atto, e non la particolare etichetta attribuita alla vicenda.

In ragione di quanto osservato, la tecnica dell'oscuramento deve essere applicata senza svuotare il contenuto conoscitivo dell'atto o documento oggetto d'accesso: se le parti espunte impedissero di comprendere la qualificazione dell'operazione comune, l'accesso formalmente accordato sarebbe sostanzialmente frustrato; se, viceversa, fossero comunicati elementi estranei al rapporto bilaterale, la misura eccederebbe la necessità che la legittima.

La proporzionalità non coincide con una riduzione quantitativa del documento, ma con la conservazione delle informazioni necessarie a "intelligere" la contestazione, accompagnata dall'esclusione di quelle non pertinenti.

6. La decisione del Consiglio di Stato segna un punto di equilibrio che merita adesione perché conserva, insieme, le esigenze di effettività della difesa e di specificità dei procedimenti tributari.

Il fascicolo tributario rimane lo strumento organizzativo dell'istruttoria, ma non può diventare il criterio esclusivo per misurare l'ampiezza di un diritto che trova fondamento nel rapporto fra documento e situazione giuridica tutelata.

Quando l'Amministrazione costruisce la pretesa sull'unità di una vicenda economica deve accettare che quella stessa unità possa rilevare anche nella delineazione delle conoscenze accessibili alla parte che intende contestarla.

La portata di questo principio non va, tuttavia, ampliata oltre il necessario.

E infatti, la sentenza non introduce un diritto generalizzato a esaminare le posizioni fiscali altrui, non impone all'Ufficio di formulare accertamenti speculari e non attribuisce al giudice amministrativo il potere di sindacare il merito della pretesa tributaria. Essa afferma, più rigorosamente, che la pertinenza difensiva va misurata sulla relazione fra fatto contestato e documento richiesto e che la protezione delle informazioni estranee deve operare, quando possibile, mediante selezione e oscuramento.

In questa misura l'accesso non interferisce con l'accertamento, ma ne rende soltanto contestabili, con strumenti conoscitivi adeguati, le premesse fattuali: è proprio in questa funzione, prima che nell'esito favorevole al contribuente, che risiede il valore sistematico della pronuncia.

Il principio ha altresì una ricaduta sull'onere di motivazione dell'istanza di accesso agli atti.

Quanto più l'Amministrazione descrive la fattispecie impositiva come risultato di una condotta coordinata fra più operatori, tanto più diventa ragionevole che il contribuente individui le fonti documentali attraverso quella medesima relazione.

Se non produce l'unità dei procedimenti, né trasferisce al richiedente il diritto di conoscere l'intera posizione fiscale dell'altro soggetto, l'unità del fatto opera come criterio di selezione delle informazioni che possono incidere sulla verifica critica della ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria.

In questo senso, l'incondizionata adesione alla decisione in commento si fonda anzitutto sulla coerenza fra la struttura della pretesa e la struttura della difesa.

Se l'Amministrazione può valorizzare un rapporto bilaterale per inferirne conseguenze tributarie nei confronti di una delle parti, non può opporre la separazione dei fascicoli come ragione sufficiente per sottrarre a quella parte gli atti relativi alla qualificazione del medesimo rapporto: la conoscenza resta delimitata dalla necessità difensiva e proprio questa delimitazione ne fonda la legittimità.

L'esito della decisione, in conclusione, rende effettivo il diritto del contribuente di contestare, davanti al giudice competente, una pretesa le cui premesse non possono restare unilateralmente conoscibili.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Sull'accesso tributario prima della riforma, v., per tutti, SALVINI L., *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 66 ss.; BASILAVECCHIA M., *Impossibile l'accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008, 38, 3093 ss.; BELLÈ B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: l. 7 agosto 1990 n. 241 e prospettive future*, in *Rass. trib.*, 1997, 2, 444; VANZ G., *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005, 154 ss. e PIAVIGNA P., *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 1, 44 ss.

² Per un commento, CARAMIA L.V., *Il diritto di accesso endoprocedimentale del contribuente prende forma: riflessioni a margine della sentenza del TAR Umbria n. 862 del 16 dicembre 2025*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2026, pubblicata online il 10 marzo 2026.

³ Cfr. Cons. Stato, Ad. plen., 25 settembre 2020, n. 19. Sulla distinzione tra interesse all'ostensione e interesse all'impugnazione, Cons. Stato, sez. VII, 18 marzo 2022, n. 1979.

⁴ Sul problema del coordinamento fra i due rimedi MORBELLI V.T., *L'accesso agli atti del procedimento tributario: profili problematici e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2026, 1, 154 ss., spec. par. 4.1.4.1.1, la quale, pur riconoscendo la praticabilità della tutela davanti al giudice amministrativo, ne sottolineava il rischio di scarsa utilità concreta quando i tempi dell'ostensione non coincidano con quelli del contraddittorio. La decisione in commento non elimina tale difficoltà temporale, ma impedisce che essa si traduca nell'inesistenza della posizione ostensiva. In relazione all'ipotesi di rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di accesso, PISTONE P., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e la tradizione costituzionale comune dell'Unione Europea in materia tributaria*, 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, 61 ss. auspica una applicazione diretta del principio generale del diritto dell'Unione Europea in materia di accesso; sul tema anche NASTRI M.P., *L'evoluzione del diritto di accesso agli atti nel procedimento tributario tra garanzie fondamentali e integrazione europea*, in PISTONE P. (a cura di), *op. ult. cit.*, 303 ss.

⁵ Sulla duplice funzione del contraddittorio tributario, Corte cost., 21 marzo 2023, n. 47. In dottrina, limitandosi alle monografie, v. per tutti RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, ACCORDINO P., *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano 2018 e, più in là nel tempo, SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento tributario nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990 e MAGNANI C., *Il contraddittorio nella fase dell'accertamento tributario*, in PREZIOSI C. (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, 71 ss.

⁶ Cfr. Cons. Stato, n. 7364/2026, par. 7.2 e Cons. Stato, sez. VII, 18 marzo 2022, n. 1979.

⁷ Prima di tale modifica, 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., spec. 24, riteneva che l'accesso agli atti e la presentazione di controdeduzioni fossero alternative e non cumulative, argomentando sull'assenza nello Statuto o in altra sede di una previsione di un prolungamento, o meglio sospensione, dei termini per proporre controdeduzioni nel caso in cui fosse stato richiesto l'accesso e finché esso non fosse stato consentito; nello stesso senso FERRANTI G., *Obbligo di contraddittorio preventivo: modalità di instaurazione e ambito temporale*, in *il fisco*, 2024, 18, 1659. Diversa l'opinione di FARRI F., *La specialità del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo generale nella prospettiva dei rapporti fra Statuto dei diritti del contribuente e legge generale sul procedimento amministrativo*, 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, 157 ss., secondo cui la congiunzione "ovvero" avrebbe avuto una valenza disgiuntiva inclusiva, nel senso di non prevedere un'alternativa netta tra due elementi, bensì di lasciare aperta la possibilità di una scelta multipla, dovendosi intendere nel senso di "o anche". Sul nuovo art. 6-bis si veda anche CARPENTIERI L., *Il contraddittorio obbligatorio*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *op. ult. cit.*, 27 ss.

⁸ La cumulabilità delle facoltà risolve il problema dell'alternatività sul piano normativo, ma non rende superflua la verifica della loro effettività sul piano temporale.

⁹ Cfr. FUNARI A., *L'accesso ai documenti tributari: storia di un diritto negato*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 58 ss.

¹⁰ V., rispettivamente, ALBERTINI F.V., *Il contraddittorio procedimentale e il diritto di accesso nell'attuazione della Riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 4, 417 ss. e ACCORDINO P., *L'accesso agli atti del procedimento tributario: molto rumore per nulla?*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 5, 1593 ss.