



Riflessioni sul diritto d'accesso agli atti tributari: la dialettica fra la tutela della *privacy* del contribuente ed il perseguimento dell'interesse fiscale dell'amministrazione finanziaria

Considerations on the right of access to tax documents: the relationship between the protection of taxpayer's privacy and the pursuit of the tax administration's fiscal interests

FEDERICO SERGIO 

Ph.D. (c) at Università degli studi Suor Orsola Benincasa

Abstract

Il rapporto fra la riservatezza dei dati personali del contribuente e l'interesse erariale alla riscossione dei tributi ed alla lotta all'evasione fiscale si muove lungo il confine segnato dall'espansione del diritto d'accesso anche in ambito tributario. Il difficile contemperamento degli interessi in gioco richiede di adottare scelte mai aprioristiche e sempre illuminate dai principi regolatori dell'ordinamento giuridico interno e di quello sovranazionale.

The relationship between the taxpayer's privacy and the interest of the Treasury in the collection of taxes and the fight against tax evasion moves along the borderline marked by the expansion of the right of access also in tax law. The difficult balancing act between the interests at stake requires the adoption of choices which are never a priori and always enlightened by the regulatory principles of the domestic and supranational legal system.



Keywords: diritto d'accesso; diritto alla riservatezza dei dati; *privacy*; interesse fiscale; evasione fiscale

Summary: [1. Introduzione](#) - [2. I nuovi confini dell'accesso nell'attuale ordinamento giuridico interno](#) - [3. Il generale divieto di accesso agli atti tributari procedurali: contraddizioni normative](#) - [3.1. Segue: il riserbo "relativo" sull'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria. Primi passi in direzione di un'apertura verso l'accessibilità agli atti tributari nonostante le ancora numerose limitazioni "settoriali"](#) - [4. L'orientamento pretorio eurounitario a favore dell'ostensibilità dei documenti tributari in un'ottica di maggiore garanzia dei diritti del contribuente](#) - [5. Il pericolo di un'ipertutela del contribuente a discapito di un'ingiusta menomazione dell'interesse fiscale: il tema della lotta all'evasione nel rapporto con la riservatezza del contribuente affrontato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo](#) - [6. Riflessioni conclusive](#)

1. Introduzione.

Il presente lavoro mira ad analizzare l'eterna, e mai sopita, dialettica fra contrapposti interessi tutelati sia a livello costituzionale che sovranazionale. Il riferimento è, da un lato, alla riservatezza dei dati personali e privati del contribuente e, dall'altro lato, all'interesse fiscale alla pronta riscossione dei tributi nonché alla lotta all'evasione fiscale.

Nell'ordinamento giuridico non vi è una scala di valori assiologicamente predefinita e perciò il relativo bilanciamento deve avvenire in base al caso concreto ed alla luce delle specifiche ed irripetibili contingenze che lo caratterizzano.

Una tale operazione deve essere sempre illuminata dai principi di proporzionalità e ragionevolezza e non deve essere mai il risultato di scelte aprioristiche avutesi tramite automatismi.

Nella disamina che verrà svolta nei seguenti paragrafi l'attenzione si focalizzerà, preliminarmente, sul perimetro del diritto d'accesso, in continua espansione nel sistema giusamministrativistico e, invece, caratterizzato ancora da significative preclusioni in ambito tributario.

La disamina ripercorrerà, poi, i più salienti orientamenti normativi e giurisprudenziali, in particolare di matrice eurounitaria, da cui si desume una sostanziale apertura verso un'accessibilità pressoché totale delle informazioni anche nel settore fiscale, nonostante talune contraddizioni normative che, in una prospettiva *de iure condendo*, sarebbe utile dirimere definitivamente.

La volontà di fornire un'accessibilità più ampia ai documenti tributari non può, in ogni caso, prevalere sull'interesse erariale. Allo stesso modo nemmeno la *privacy* del contribuente può farlo.

In ciò consiste la problematica del presente scritto il quale si propone di fornire, senza alcuna pretesa di esaustività, delle coordinate ermeneutiche per comprendere, apoditticamente, le ipotesi in cui un valore può prevalere sull'altro. Ciò tenendo presente che l'orientamento sovranazionale tende verso

un'accessibilità ampia anche nei confronti degli atti tributari endoprocedimentali il che, però, non deve sfociare in un'ipertutela del contribuente a discapito, giocoforza, dell'interesse erariale.

Il bilanciamento dei valori a confronto è un'operazione molto delicata. Sul punto verranno scrutinate argomentazioni interessanti della Corte di Giustizia dell'Unione europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo.

2. I nuovi confini dell'accesso nell'attuale ordinamento giuridico interno.

L'odierno sistema di diritto italiano tende oramai verso un'accessibilità pressoché totale delle informazioni e ciò, in particolare, alla luce dell'entrata in vigore dell'accesso civico generalizzato con il d.lgs. 97/2016 che, di fatto, introduce il c.d. FOIA¹ ("Freedom of information act")².

Tale istituto non subordina l'ostensione di un atto al possesso di un interesse difensivo collegato ad esso³. Per la prima volta si contempla un vero e proprio diritto alla richiesta di accesso ad atti inerenti all'attività della pubblica amministrazione per qualunque fine e senza necessità di motivazioni⁴.

Si passa, quindi, dal "bisogno" di conoscere al "diritto" di conoscere (*from need to know to right to know*)⁵, così realizzando un regime del potere visibile di tipo "reattivo", cioè in risposta alle istanze di conoscenza avanzate dagli interessati⁶. Dunque, si assiste ad una "rivoluzione copernicana" che permette di evocare la celebre immagine, cara al noto statista Filippo Turati, della pubblica amministrazione trasparente come una "casa di vetro"⁷.

D'altronde, il principio di trasparenza, sotteso alla disciplina dell'ostensione degli atti, si colloca all'interno del processo di trasformazione della pubblica amministrazione caratterizzato dall'apertura all'esterno di quest'ultima⁸; in concreto, l'attività pubblica non è più autosufficiente, ma cede il passo alla gestione della fase istruttoria e di quella decisoria di concerto con i cittadini

¹ "Il *Freedom of Information Act*, diffuso in oltre 100 paesi al mondo, è una normativa che garantisce a chiunque il diritto di accesso alle informazioni detenute dalle pubbliche amministrazioni, salvo i limiti a tutela degli interessi pubblici e privati stabiliti dalla legge. In Italia tale diritto è previsto dal decreto legislativo n. 97 del 2016 che ha modificato il decreto legislativo n. 33 del 2013 (c.d. decreto trasparenza) con la finalità di promuovere una maggiore trasparenza nel rapporto tra le istituzioni e la società civile e incoraggiare un dibattito pubblico informato su temi di interesse collettivo.

² C. COLAPIETRO, *La terza generazione della trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018, 113 ss.

³ M. MENDILLO, *La "funzionalizzazione" del principio di trasparenza. Il diritto di accesso agli atti ed ai documenti amministrativi come evoluzione funzionale del concetto di partecipazione: linee evolutive e profili applicativi nella disciplina interna e sovranazionale*, in *Riv. sem. dir.*, 2020, 1, 100; M. Savino, *La nuova disciplina della trasparenza amministrativa*, in *Giornale dir. amm.*, 2013, 9, 795.

⁴ S. BACCARINI, *Posizione giuridico-soggettiva dell'aspirante all'accesso amministrativo: natura giuridica ed implicazioni applicative*, in M. A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2001, 215.

⁵ M.A. SANDULLI, *La trasparenza amministrativa nel FOIA italiano. Il principio della conoscibilità generalizzata e la sua difficile attuazione*, in *www.federalismi.it*, 2020.

⁶ C. TOMMASI, *Criteri di bilanciamento e discrezionalità amministrativa nell'accesso civico generalizzato, in Foia Italia: vincitori e vinti. Un bilancio a due anni dalla riforma*, a cura di G. GARDINI - M. MAGRI, Rimini, 2019, 73.

⁷ A. BOHUNNY, *Accesso ai documenti amministrativi nella legge n. 241/90 riformata*, in R. TOMEI, (a cura di), *La nuova disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi. Commento alla legge n. 241 del 1990 ed al DPR 184/2006*, Padova, 2007, 89 ss.

⁸ B. CAROTTI, *La riforma della pubblica amministrazione - L'amministrazione digitale e la trasparenza amministrativa*, in *Giornale dir. amm.*, fasc. 5, 2015, 11 ss.

interessati⁹. L'esigenza di implementare la trasparenza nasce anche dalla necessità di controllare la spesa pubblica e ha carattere di moralizzazione della vita sociale, oltre ad essere uno strumento efficace di prevenzione e di lotta alla corruzione¹⁰.

La trasparenza è, quindi, considerata come la precondizione per ricostruire e rafforzare il rapporto di fiducia fra cittadini e poteri pubblici¹¹. Un valore-chiave, immanente nell'ordinamento, modo d'essere tendenziale dell'organizzazione dei pubblici poteri, parametro cui commisurare l'azione delle figure soggettive pubbliche, al fine di trovare il giusto punto di raccordo fra esigenze di garanzia e di efficienza nello svolgimento dell'azione pubblica¹². Tuttavia, nonostante l'indubbia *vis expansiva* dell'accessibilità delle informazioni in un'ottica di massima garanzia per il consociato, permane in maniera pervicace l'esigenza di tutelare interessi contrapposti all'ostensione¹³. In questi termini si sviluppa la dialettica intercorrente fra l'attenzione alla tutela della riservatezza dei dati personali di un individuo ed altri interessi pubblici che vengono in rilievo¹⁴.

Ciò pur sempre nell'ottica di non sconfinare in un'ipertutela del cittadino che si ponga a discapito dell'interesse pubblico di cui, nel caso di specie, l'amministrazione statale è portatrice¹⁵. Al riguardo si pensi alle regole dettate in combinato disposto dalla legge sul procedimento amministrativo (artt. 22 ss. l. 241/90) e dal codice privacy (artt. 59 e 60 "codice in materia di protezione dei dati personali" d.lgs. 196/2003) in tema di rapporto fra accesso e dati personali ordinari, sensibili (e giudiziari), sensibilissimi¹⁶. Il bisogno di ricercare un siffatto temperamento ha riguardato significativamente anche la tematica dell'accesso agli atti tributari, nell'ottica di bilanciare la riservatezza del contribuente con l'interesse fiscale dell'amministrazione finanziaria alla pronta acquisizione dei tributi e ad un efficiente svolgimento delle attività di accertamento volte a scongiurare gravi, e sempre più diffusi, fenomeni patologici: su tutti l'evasione fiscale¹⁷.

⁹ F. CARDARELLI, *Amministrazione digitale, trasparenza e principio di legalità*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, fasc. 2, 2015, 170 ss.

¹⁰ E. CARLONI, *Nuove prospettive della trasparenza amministrativa: dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni*, in *Dir. pubbl.*, 2005, 43 ss.

¹¹ B. PONTI, *La trasparenza amministrativa dopo il d.lgs. 14 marzo 2013*, n. 33, Santarcangelo di Romagna, 2013, 55.

¹² A. SANDULLI, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, S. CASSESE (a cura di), Milano, 2000, 367 ss.

¹³ Sul punto ex multis: G. MANCOSU, *Trasparenza amministrativa e open data: un binomio in fase di rodaggio*, in *federalismi.it*, fasc. 17, 2012, 23; G. GARDINI, *Il Codice della trasparenza: un primo passo verso il diritto dell'informazione amministrativa?*, in *Giornale dir. amm.*, 2014, 98; F. DI DONATO, *Lo stato trasparente. Linked open data e cittadinanza attiva*, Pisa, 2011, 67; B. COCCAGNA, *Open data, trasparenza elettronica e codice aperto*, in *Manuale di informatica giuridica e diritto delle nuove tecnologie*, Milano, 2012, 31.

¹⁴ A. CORRADO, *Conoscere per partecipare: la strada tracciata dalla trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018, 17.

¹⁵ D. LATHROP, *Open government: collaboration, transparency in practice*, O'Reilly Media, Sebastopol, 2010; C. LEONE, *Il ruolo del diritto europeo nella costruzione dell'amministrazione digitale*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, fasc. 2, 2011, 145.

¹⁶ V. PARISIO, *La tutela dei diritti di accesso ai documenti amministrativi ed alle informazioni nella prospettiva giurisdizionale*, in *www.federalismi.it*, 2018, 12; F. PATRONI-GRIFFI, *La trasparenza della pubblica amministrazione fra accessibilità totale e riservatezza*, in *www.federalismi.it*, 2013, 27.

¹⁷ M. LIPARI, *Il diritto di accesso e la sua frammentazione dalla legge n. 241/1990 all'accesso civico: il problema delle esclusioni e delle limitazioni oggettive*, in *www.federalismi.it*, 2019, 17: «l'art. 24, comma 1, è una disposizione normativa che dovrebbe diventare non una mera vuota retorica, ma effettiva

3. Il generale divieto di accesso agli atti tributari procedimentali: contraddizioni normative.

Nell'attuale quadro normativo che regola il diritto di accesso rispetto agli atti in possesso dall'amministrazione finanziaria viene in rilievo l'art. 24 l. co. lett. b) l. 241/90 che, derogando al generale principio di accessibilità ai documenti amministrativi, prevede l'esclusione di detto diritto nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che lo regolano¹⁸. La "ratio" di tale limitazione risiede nel peculiare obiettivo perseguito tramite la fase istruttoria consistente nell'interesse fiscale all'accertamento di eventuali irregolarità tributarie, funzionale alla corretta acquisizione dei tributi da parte del Fisco, pur sempre nel rispetto dei diritti individuali dei contribuenti¹⁹.

Tuttavia, una preclusione normativa così rigida parrebbe porsi in contrasto con quanto contemplato dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000) secondo cui l'amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati.

Il legislatore, però, non specifica il grado né della trasparenza che l'autorità tributaria dovrebbe garantire al contribuente né della segretezza che essa potrebbe opporre al richiedente, né, tantomeno, la fase procedimentale in cui la suddetta "effettiva" conoscenza del contribuente debba essere assicurata, la quale anzi parrebbe essere esclusa a priori dalla legge sul procedimento amministrativo²⁰.

Altra fonte rilevante in materia di accesso tributario è rappresentata dal d.m. 603/1996, il quale indica le categorie di documenti tributari sottratte all'accesso. Nel dettaglio, gli articoli 2, 3 e 5 prevedono l'inaccessibilità a tutti i documenti relativi alle attività ispettive, di controllo e di indagine fiscale poiché la loro diffusione potrebbe compromettere le scelte di politica tributaria, monetaria e valutaria dello Stato, nonché la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento. L'art. 5, in particolare, vieta l'accesso a determinate categorie di documenti fiscali per ragioni di *privacy* e sicurezza²¹.

Al fine di sopperire al *vulnus* del mancato rispetto del principio di conoscenza affermato dallo Statuto, deve registrarsi il vano tentativo legislativo di introdurre in via generale un, seppur limitato, principio di accessibilità ai documenti tributari²².

affermazione di regola operativa secondo lo schema del rapporto logico tra regola ed eccezione: la regola è la trasparenza, mentre l'eccezione è costituita dalla sottrazione all'accesso ... Le esclusioni dovrebbero essere positivamente individuate e, al di fuori di tali confini, l'accesso dovrebbe essere sempre consentito»; G. Dellabertola, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 6, p. 459.

¹⁸ L. FERRAJOLI, *La tutela del contribuente nelle procedure di accertamento tributario: linee evolutive*, in *il fisco*, 2004, 3815.; G. FRANSONI, *Le indagini tributarie*, Torino, 2020, 367.

¹⁹ M. BASILAVECCHIA, M. Di Siena, R. Lupi, *I principi generali del diritto amministrativo "salvano" l'accesso agli atti tributari*, in *Dial. trib.*, 2009, 1, 43.

²⁰ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 71.

²¹ G. MAINOLFI, *Indagini bancarie e tutela della privacy: l'allegazione dell'autorizzazione alla richiesta di acquisizione di copia dei conti*, ex art. 18 della l. n. 413/1991, in *il fisco*, 2003, 5137.

²² R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673.

L'art. 9 l. co. lett. b) della legge di delega fiscale dell'11 marzo 2014 n. 23 aveva fissato, a favore del Governo delegato, il principio secondo il quale occorre prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento.

Sicché, oltre la fase istruttoria del procedimento, l'amministrazione non avrebbe potuto mantenere alcuni riserbo sui dati, notizie ed informazioni concernenti il contribuente nei confronti del quale si è in procinto di emettere l'atto impositivo, ossia quell'atto con cui l'amministrazione finanziaria, a conclusione dell'*iter* procedimentale, esercita la potestà impositiva diretta ad assicurare l'interesse dell'Erario²³. Ebbene, la delega è rimasta inattuata, ma dal principio del legislatore delegante emerge la centralità dell'obiettivo della trasparenza quale cardine intorno al quale far ruotare una "correttezza procedimentale" del Fisco verificabile dall'interlocutore in via anticipata²⁴.

Difatti, è tramite la conoscenza preventiva dei documenti che il contribuente può controllare e valutare la legittimità dell'esercizio del potere pubblico, prima che l'emissione di un provvedimento illegittimo determini al privato un pregiudizio ingiustificato: si otterrebbe così una tutela immediata anziché differita²⁵.

Inoltre, la trasparenza permetterebbe di attuare il più ampio principio del "giusto" procedimento il quale, ancorché non espressamente previsto a livello normativo, sta trovando significativo riconoscimento nella giurisprudenza eurounitaria.

Esso è volto ad assicurare la collaborazione fra amministrazione statale e privato garantendo la partecipazione di quest'ultimo al procedimento preordinato all'adozione dell'atto finale, permettendo di rendere verificabile e controllabile dall'esterno l'operato dell'amministrazione nell'ottica di due altri principi cardini del diritto tributario: quello di pubblicità degli atti ex art. 97 Cost., nonché quello di matrice eurounitaria del contraddittorio endoprocedimentale²⁶ che impone all'amministrazione, prima dell'emissione di un provvedimento sfavorevole, di ascoltare l'interessato²⁷.

²³ F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *La concentrazione della riscossione dell'accertamento*, Milano, 1997, 374.

²⁴ A. GUIDARA, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, 287.

²⁵ M. MANCA, *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *il fisco*, 2003, 186.

²⁶ Cfr. Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*; *Id.* 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*. Per ulteriori approfondimenti in tema di accesso agli atti endoprocedimentali cfr. P. Provenzano, *Il procedimento amministrativo e il diritto ad una buona amministrazione*, in D.U. Galletta, *Diritto amministrativo nell'Unione europea*, Torino 2020, 119; G. della Cananea, C. Franchini, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino 2020, 111 ss.

²⁷ In tal senso, con specifico riferimento alla materia tributaria, si può vedere, tra i più recenti contributi, M. PIERRO, *"Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, pag. 218 ss.; in precedenza, può tra gli altri vedersi: L. DEL FEDERICO, *"I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa"*, in *Rass. trib.*, 2011, par. 2. In senso contrario, può invece richiamarsi R. SCHIAVOLIN, *"La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei 'diritti fondamentali' di cui all'art. 41 della Carta UE"*, in *NEQTEPA*, n. 2/2018, pag. 27, pag. 7 ss., secondo il quale "... da un lato, la collocazione di questo rinvio sotto la rubrica 'principi generali e l'affiancamento di esso ai criteri di efficacia, economicità, imparzialità, ecc., distinti dalle 'modalità' dell'azione amministrativa previste dalla stessa Legge n. 241/1990 e da singole normative, mi sembra escludano la volontà del legislatore italiano di attribuire a detti principi la forza necessaria a sostituirsi a discipline speciali, come quelle dei procedimenti tributari. Dall'altro lato, come riconosciuto dall'attuale giurisprudenza di legittimità,

Sul punto, occorre rilevare che attualmente trova significativo riscontro quell'orientamento che desume il contraddittorio "pregiurisdizionale" tributario nell'art. 12 dello Statuto²⁸. Infine, giova rammentare che il summenzionato principio del "giusto" procedimento si evince dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio²⁹.

l'art. 13, comma 2, Legge n. 241/1990 esclude i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi previsti dal capo III di detta legge, aggiungendo che per essi 'restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano', e manifestando così la volontà di lasciare le scelte in materia alla normativa speciale. Tale regola è chiaramente incompatibile con un generale riconoscimento di un diritto al contraddittorio attraverso il rinvio all'art. 41 Carta UE, operante anche in materia di procedimenti tributari (pagg. 10-11). Della prima Autrice, anche in risposta alle obiezioni di Schiavolin, si veda altresì M.C. PIERRO, "La collaborazione e la partecipazione 'informata del contribuente nei procedimenti tributari e il diritto ad una buona amministrazione", in *Innovazione e diritto*, n. 4/2018, par. 3.

²⁸ F. FARRI., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. 218/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, È ben noto, inoltre, il contrasto delle Sezioni Unite in tema di contraddittorio: cfr. Cass. sez. un. sent. 29 luglio 2013 n. 18184 e 18 settembre 2014, n. 19667 e la successiva sentenza della Cass. sez. un. 9 dicembre 2015, n. 24823 che ha completamente modificato i precedenti orientamenti escludendo il contraddittorio preventivo per i tributi non armonizzati. Sul tema più ampiamente tra i numerosi autori v. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino 2009; A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Milano, 2012; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, San Giuliano Milanese, 2013; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018. cfr. L. NICOTINA, *Il contraddittorio tributario in funzione deflativa: una premessa/promessa che non può essere tradita*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 415; Cfr. A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, 593 e dello stesso autore, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 732; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.* 2016, II, 105; A. LOVISOLO, *Sulla c.d. 'utilità' del previo contraddittorio preventivo procedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 720; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, IV, 1575; C. BUCCICO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza europea*, in *Inn. dir.*, 2016, 5, 65-90; A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, IV, 1315.

²⁹ In generale, sull'art. 41 della Carta, possono tra gli altri vedersi in dottrina: M. Richardson, "The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences", in *EC Tax Law Review*, 2017/6, pag. 323 ss.; P. Piva, "Commento all'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in R. Mastroianni et a. (a cura di), Milano, 2017, pag. 753 ss.; P. Leino, "Efficiency, Citizens and Administrative Culture. The Politics of Good Administration in the EU", in *European Public Law*, 20, n. 4/2014, pag. 681 ss.; P. Craig, "Commento all'art. 41 The EU Charter of Fundamental Rights", in S. Peers et a. (a cura di), Oxford and Portland, Oregon, Hart Publishing, 2014, pag. 1069 ss.; J. Mendes, "Good Administration in EU Law and the European Code of Good Administration Behaviour", in *EUI Working Paper Law*, n. 9/2009, European University Institute, S. Domenico di Fiesole (FI), 2009; D.U. Galetta, "Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica amministrazione", in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, pag. 819 ss.; K. Kaňska, "Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights", in *European Law Journal*, vol. 10, n. 3/2004, pag. 296 ss. Propongono una lettura svalutativa dell'art. 41 della Carta: R. Bousta, "Who Said There Is a 'Right to Good Administration'? A Critical Analysis of Article 41 of Charter of Fundamental Rights of the European Union", in *European Public Law*, 19, n. 3/2013, pag. 481 ss.; J. Duteil de la Rochère, "The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration", in A. Arnulf et a. (a cura di) *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2008, spec. pag. 168 ss. Un esame circa l'attuazione del diritto alla buona amministrazione nel Regno Unito si trova in P. Birkinshaw, "The Right to Good Administration in the United Kingdom", in *federalismi.it*, n. 2/2008.

3.1. Segue: il riserbo “relativo” sull’attività istruttoria dell’amministrazione finanziaria. Primi passi in direzione di un’apertura verso l’accessibilità agli atti tributari nonostante le ancora numerose limitazioni “settoriali”.

Nel sistema tributario le considerazioni formulate, in termini di tendenziale apertura³⁰, nel procedimento amministrativo devono essere contemperate con l’interesse pubblico erariale perseguito dall’attività impositiva e con l’esigenza dell’amministrazione finanziaria di mantenere la segretezza fino alla formazione ed alla notifica del provvedimento impositivo³¹.

Il Consiglio di Stato, in merito, ritiene che il diniego di accesso ai documenti tributari abbia come obiettivo quello di mantenere la riservatezza nella fase dei controlli fiscali condotti dall’amministrazione finanziaria finché l’azione di accertamento non sia stata conclusa mediante la notifica dell’atto finale del contribuente³².

Al riguardo, si è sostenuto che l’inaccessibilità agli atti del procedimento tributario non sia assoluta ma relativa, posto che essa è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso³³. Ne consegue che, una volta conclusa la fase procedimentale ed adottato il provvedimento finale mediante il quale si estrinseca il potere impositivo del Fisco, verrebbe meno la causa di inaccessibilità, ossia l’esigenza di segretezza, con immediata riespansione del diritto del contribuente alla conoscenza, in via prodromica all’esercizio del diritto di difesa ex art. 24 Cost³⁴.

Da ultimo, si consideri la recentissima pronuncia dell’Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato che ha riconosciuto pacificamente l’accesso alla cartella di pagamento, in quanto atto impositivo che si colloca in una fase successiva rispetto a quella del procedimento, ossia l’esecuzione esattoriale mediante ruolo, strumento di riscossione coattiva³⁵.

³⁰ L. SALVINI, *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006: «tanto più si ritiene pregnante l’obbligo dell’amministrazione di motivare l’atto impositivo e di indicare espressamente nella motivazione anche gli atti formati, raccolti o comunque acquisiti nel corso del procedimento e di cui l’amministrazione stessa intende valersi a fini probatori, tanto più l’art. 7 dello Statuto del contribuente tutela l’effettiva e diretta conoscenza da parte del contribuente di questi ultimi atti».

³¹ M. PIERRO, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 117.

³² Cons. Stato, sez. IV, 6 agosto 2014, n. 4209 in www.giustizia-amministrativa.it.

³³ M. BASILAVECCHIA, *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 2020, 74.

³⁴ Corte di Giustizia UE, causa C-46/16, EU:C:2017:839, punti 39-40. Può essere utile, ai fini dell’esatta comprensione delle affermazioni della Corte, riportare quanto in proposito sostenuto l’Avvocato Generale J. Kokott nelle conclusioni presentate nella causa in questione il 30 marzo 2017, EU:C:2017:247, punto 77: “A carico delle autorità nazionali grava..., in sede di applicazione del diritto dell’Unione, un obbligo generale di motivazione. È vero che l’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali non trova immediata applicazione nel caso dell’attuazione del diritto dell’Unione da parte degli Stati membri.. Il diritto ad una buona amministrazione ivi garantito rispecchia tuttavia un principio generale del diritto dell’Unione con la conseguenza che uno Stato membro è tenuto a osservare i requisiti da esso derivanti in sede di attuazione del diritto dell’Unione...”. Nel senso della sentenza *LS Customs Services*, si può altresì vedere: Corte di Giustizia UE, 17 luglio 2014, cause riunite C-141/12 e C-372/12, YS, EU:C:2014:2081, punti 67-68. La sentenza *LS Customs Services* afferma inoltre, ai punti 51-52, che l’imparzialità costituisce un corollario del principio generale della buona amministrazione.

³⁵ Ad. Plen. Cons. Stato, 14 marzo 2022, n. 4 in www.giustizia-amministrativa.it.

In sintesi, assicurare la conoscenza documentale solo dopo che l'attività istruttoria sia esaurita consente all'AF di preservare l'interesse fiscale e di evitare che il contribuente possa interferire con l'attività di indagine³⁶.

Tuttavia, pur in presenza di consolidati principi, ancora oggi il dibattito non pare sopito ed il diritto alla conoscenza in alcuni casi sembra ancora ingiustificatamente sacrificato³⁷. Si pensi ai casi in cui la segretezza dell'agire fiscale non sia funzionale ad evitare possibili alterazioni probatorie da parte del contribuente, come può accadere in presenza di documenti pervenuti all'amministrazione finanziaria e non modificabili dal privato³⁸. In ipotesi siffatte, non si comprende perfettamente perché l'istanza di accesso debba essere intesa come idonea ad ostacolare o alterare l'attività impositiva. Non è comprensibile la logica sottesa al rigetto opposto dall'autorità tributaria alla richiesta di ostensione presentata dal contribuente, quando invece è la prima a chiedere al secondo di fornire informazioni necessarie ai fini dell'accertamento, che altrimenti sarebbe più difficoltoso se non impossibile reperire³⁹.

Ulteriore tipologia di limitazione al diritto di accesso agli atti tributari (però di tipo permanente e non, come quelle testè menzionate, semplicemente differito fino alla conclusione del procedimento finale di accertamento) afferisce alle indagini sorte per effetto dello scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie di diversi Stati.

Trattasi delle note vicende internazionali di furto di informazioni bancarie da parte di ex dipendenti degli istituti di credito, spesso situati in paradisi fiscali. Fra tutte vedasi la "lista Falciani"⁴⁰, la "lista Pessina" e la "lista Vaduz"⁴¹.

Il Consiglio di Stato⁴² in più pronunce ha definitivamente chiarito che i documenti tributari, detenuti dall'amministrazione finanziaria nazionale, a seguito di uno scambio di informazioni avvenuto con autorità fiscali di altri Paesi, non

³⁶ G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla self-regulation*, Torino, 2019, 67.

³⁷ A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 55.

³⁸ A. R. CIARCIA, *L'accesso agli atti dell'Amministrazione Finanziaria (tra aperture europee e limiti della normativa amministrativa interna)*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 24.

³⁹ D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. C. PIERRO (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 79.

⁴⁰ Corte di Giustizia UE, sentenza del 24 febbraio 2022, causa C-175/2020, *Valsts ierņēmumu dienests (Traitement des données personnelles à des fins fiscales)*, ECLI:EU:C:2022:124. In particolare, per ciò che è di specifico interesse in questa sede tale pronuncia Corte di Giustizia ha chiarito la soggezione delle amministrazioni tributarie nazionali dei paesi membri ai dettami del GDPR, precisando, altresì, come le stesse risultino vincolate al rispetto dei principi stabiliti in dall'art. 5 in tema di liceità del trattamento.

⁴¹ Si veda, a tale riguardo, A. MARCHESELLI, *"Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, 3910 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la "lista Falciani"*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 402 ss.; A. VIGNOLI, R. LUPI, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 268 ss.; R. SCALIA, *Note sulle liste di correntisti "provenienti" dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 185 ss. e, se si vuole, A. MARINELLO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 485 ss.

⁴² Cons. St. 26 settembre 2013, n. 4821; Cons. St. 21 ottobre 2008, 5144; Cons. St. 14 maggio 2014, n.2472; Cons. St. 25 settembre 2020, n. 19; Cons. St., Sez. IV, 6 novembre 2017, n. 5128; Cons. St., Sez. IV, 9 febbraio 2016, n. 527; Cons. St., Sez. V, 23 marzo 2015, n. 1545; Cons. St., Sez. IV, 29 gennaio 2014, n. 461; Cons. St., Sez. V, 10 gennaio 2007, n. 55. Cons. St., Sez. IV, 6 febbraio 2019, n. 908; Cons. St., Sez. IV, 28 gennaio 2016, n. 317; Cons. St., Sez. VI, 15 febbraio 2012, n. 766.

possono formare oggetto di esibizione, anche quando l'atto di accertamento è stato notificato al contribuente-richiedente, perché ciò pregiudicherebbe le relazioni internazionali intrattenute dallo Stato con detti Paesi.

Per ciò, in ipotesi di richieste di accesso a documenti di indagine fiscale aventi il carattere della transnazionalità, il principio di trasparenza cede il passo al segreto, così da salvaguardare gli interessi pubblici dall'oggettiva messa in pericolo della sicurezza, della difesa nazionale e della tutela delle relazioni internazionali⁴³.

Infine, merita un cenno anche l'inapplicabilità del diritto di accesso agli atti delle istituzioni europee, quali il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione. L'art. 15 TFUE prevede, infatti, che gli organi politici e quelli amministrativi dell'Unione devono operare nel modo più trasparente possibile, garantendo ai cittadini degli Stati membri il diritto di accesso ai documenti delle istituzioni, diritti i cui limiti devono essere stabiliti mediante regolamenti del Parlamento e del Consiglio europeo.

Secondo l'art. 42 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, l'istanza d'accesso da parte del privato non deve essere subordinata alla prova di un interesse concreto ed attuale, in quanto la richiesta non è sempre preordinata alla tutela di una propria posizione giuridica soggettiva, ma risponde al principio generale di trasparenza, quale strumento di controllo democratico dell'operato delle istituzioni europee.

Nel sistema tributario, il limite del diritto d'accesso, così inteso, verte sostanzialmente sui documenti di indagine fiscale svolte dagli organismi europei, funzionali a contrastare l'evasione di risorse dell'Unione europea.

4. L'orientamento pretorio eurounitario a favore dell'ostensibilità dei documenti tributari in un'ottica di maggiore garanzia dei diritti del contribuente.

L'indirizzo affermatosi in seno alla Corte di Giustizia dell'Unione europea è completamente opposto a quello della giurisprudenza amministrativa nazionale⁴⁴.

Difatti, il giudice europeo ha di recente sostenuto il principio secondo cui il diritto di accesso da parte dei contribuenti, anche se esercitato antecedentemente all'emissione di un provvedimento impositivo, deve essere generalmente consentito, potendo essere negato solo al ricorrere di obiettivi di interesse generale da contrapporre agli interessi dei soggetti richiedenti⁴⁵.

Nella pronuncia si evince che per esercitare efficacemente il diritto di difesa, è fondamentale per il contribuente conoscere tutti gli elementi che fondano la contestazione che l'amministrazione finanziaria è in procinto di avanzare già nel

⁴³ M. LOGOZZO, *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2020, 77.

⁴⁴ Corte di Giustizia UE, 9 novembre 2017, C-298-16, *Teodor Ispas e Anduta Ispas/Directia Generala a Finantelor Publice Cluj*, in www.curia.europa.eu.

⁴⁵ G. MERONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti "conness"*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2020, 2.

corso del procedimento istruttorio. Così operando, sarebbe possibile fornire spiegazioni o far valere motivi rispetto al punto di vista dell'AF⁴⁶.

Dunque, la giurisprudenza unionale, a differenza di quella amministrativa nazionale, ammette in via generale nel procedimento tributario il diritto di accesso e ciò a prescindere dal fatto che vengano in considerazione tributi armonizzati.

Tale diritto è ammesso anche nella fase istruttoria, con l'unico limite rappresentato dall'esigenza di bilanciamento con i predetti obiettivi di interesse generale⁴⁷. La Corte riconosce che fra questi ultimi possono essere ricompresi il diritto alla riservatezza delle persone fisiche, il segreto professionale, nonché le fattispecie in cui la conoscenza dei documenti potrebbe nuocere all'effettiva attività investigativa dell'amministrazione e, quindi, all'interesse erariale.

Com'è noto, in virtù del sistema di gerarchia delle fonti, il diritto eurounitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia, prevale su quello interno contrastante ex art. 117 I co. Cost., con la conseguenza che i postulati giurisprudenziali di derivazione europea potrebbero rimettere in discussione l'orientamento giurisprudenziale interno.

Ciò anche considerando l'art. 1 I co. l. 241/90 secondo cui l'attività amministrativa nazionale è retta e deve essere esercitata secondo le modalità previste dai principi dell'ordinamento comunitario, a testimonianza dell'intenso legame fra l'azione amministrativa interna ed il diritto europeo, di fonte sia normativa che pretoria.

D'altronde, si consideri che le sentenze della Corte sono annoverabili fra le fonti del diritto unionale intermedio (o complementare) le quali, secondo l'opinione prevalente, posseggono la medesima diretta applicabilità propria dei Trattati e delle altre fonti di diritto primario. Ne deriva che le stesse sono da considerarsi direttamente applicabili negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, incontrando come unico limite la contrarietà con i principi supremi dell'ordinamento costituzionale in ordine alla c.d. "teoria dei controlimiti" elaborata dalla Corte Costituzionale.

In definitiva, si deve rilevare che in ambito tributario il diritto di accesso incontra i medesimi limiti che vigono nel procedimento amministrativo e che dovranno essere declinati avendo riguardo alle particolarità ed alle fasi in cui è scandita l'attività impositiva⁴⁸.

Specificamente, con riguardo all'accesso difensivo, viene in considerazione il limite della riservatezza delle persone fisiche⁴⁹.

Difatti, l'esigenza difensiva dell'interessato deve essere bilanciata con la tipologia di dati personali altrui contenuti nella documentazione di cui si richiede l'ostensione.

⁴⁶ Sul punto, v. G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 42 ss.; A. VIOTTO, *Recenti modifiche normative in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 822 ss.

⁴⁷ M. P. NASTRI, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2020, 4.

⁴⁸ L. STRIANESE, *Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi tra Amministrazione Finanziaria e contribuente*, in C. BUCCICO, S. FIORENTINO, A. MERONE, (a cura di), *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei diritti del Contribuente*, Milano, 2020, 76.

⁴⁹ A. M. TROPEA, *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 1, 12.

Dalla lettura della summenzionata sentenza della Corte⁵⁰, emerge la volontà di fornire al contribuente maggiori garanzie in termini di tutela dei propri diritti, tramite il pieno coinvolgimento dello stesso già nella fase procedimentale, storicamente preclusogli dalla legislazione nazionale come fin qui esaminato.

La partecipazione “pregiurisdizionale” del contribuente rispecchierebbe quei diritti già espressamente previsti nella fase giurisdizionale dagli artt. 6 CEDU, 111 Cost. : il diritto di difesa, il diritto alla parità delle armi, il diritto di essere ascoltati⁵¹, il diritto ad un equo processo⁵².

D'altronde, è difficile immaginare un “giusto” processo senza un “giusto” procedimento che lo preceda.

5. Il pericolo di un'ipertutela del contribuente a discapito di un'ingiusta menomazione dell'interesse fiscale: il tema della lotta all'evasione nel rapporto con la riservatezza del contribuente affrontato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.

Dall'analisi fin qui svolta emerge, dunque, una tendenziale apertura verso un'accessibilità anche agli atti tributari procedimentali nonostante le rigide preclusioni imposte dal legislatore. E ciò in ragione di un antropocentrismo garantista, il quale permea specialmente gli indirizzi giurisprudenziali eurounitari che attribuiscono massimo valore alla tutela dei diritti della persona. Tale aspetto costituisce elemento centrale e caratterizzante del *rule of law*.

In ambito tributario la portata valoriale dello Stato di diritto dovrebbe ammantare tanto la fase processuale quanto quella procedimentale, stante i valori speculari che in essi emergono (ed a cui già si è accennato): uguaglianza delle parti, certezza del diritto, prevedibilità, legittimo affidamento, *ne bis in idem*, difesa, diritto di essere ascoltati, diritto ad una buona amministrazione e, per l'appunto, diritto d'accesso.

Tali principi non concernono tanto, o comunque solo specificamente, il diritto tributario ma rappresentano l'essenza di ogni Stato democratico.

⁵⁰ Cfr. nota n. 35.

⁵¹ Cfr. F. PACELLI, P. PALAZZI, *DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, 9, 719 A. VOZZA, *La difesa nelle indagini innescate dallo scambio di informazioni previsto dalla dac 6*, in *Corr. trib.* 2021, 3, 261. Nella giurisprudenza della CGUE, sebbene sia stato riconosciuto il diritto del detentore delle informazioni di contestare la legittimità della richiesta, non vi è stato alcun riconoscimento di *participation rights* a favore dei contribuenti oggetto delle indagini; la Corte, infatti non si è espressa in merito al diritto di conoscere l'avvenuta richiesta di informazioni (*notification rights*), né sul diritto di essere ascoltato prima della trasmissione delle informazioni (*consultation rights*), dichiarando legittime le norme nazionali che escludono il diritto di intervenire con la possibilità di bloccare la trasmissione nel caso sia consentita ai contribuenti una contestazione dell'ingiunzione recante la richiesta di informazioni, sebbene solo “in via incidentale” nel giudizio d'impugnazione dell'atto impositivo. Il riconoscimento del diritto del contribuente di accesso al fascicolo sarebbe fondamentale per esercitare efficacemente il contraddittorio endoprocedimentale. L'autore auspica che la Corte di giustizia, alla luce del proprio orientamento più recente possa in futuro ampliare l'ambito di applicazione, riconoscendo *notification e consultation rights*.

⁵² G. VANZ, “Buona amministrazione” di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e diritto tributario nazionale, in *Rass. trib.*, 2019, 15.

Tuttavia, la previsione di così tanti ed ampi strumenti di garanzia per il contribuente non deve sfociare in un'ipertutela di quest'ultimo che "svilisca" il contrapposto interesse fiscale⁵³.

Di questa problematica si è occupata, in una recentissima pronuncia,⁵⁴ la Corte europea dei diritti dell'uomo, chiamata a bilanciare il rispetto della vita privata e dei dati personali del contribuente con il perseguimento dello scopo legittimo di protezione del sistema fiscale in uno alla finalità di contrastare, in maniera efficace, il dilagante fenomeno dell'evasione⁵⁵. Occorre chiarire quando l'ingerenza pubblica risulti sproporzionata⁵⁶.

In via preliminare, i giudici sovranazionali hanno statuito che la pubblicazione di un elenco di "grandi" evasori, corredato di dati personali dei contribuenti, sul sito *web* di un'autorità fiscale nazionale non contrasta con l'art. 8 CEDU in tema di protezione della vita privata e del diritto alla riservatezza⁵⁷.

Dall'esegesi della sentenza si ricava che tramite la pubblicazione dei dati tributari dei maggiori evasori fiscali, il legislatore interno persegue lo scopo legittimo di mantenere un discreto margine di valutazione nella selezione delle misure più idonee a prevenire e contrastare tale fenomeno patologico.

⁵³ A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in Riv. dir. trib. online, 29 maggio 2019, 7.

⁵⁴ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, sentenza del 12 gennaio 2021, n. 36345/16.

⁵⁵ Per approfondimenti, si veda G. CHIARIZIA, *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in Giustizia insieme, 6 maggio 2021, 3 ss.

⁵⁶ Cfr. H.C. YOURROW, *The Margin of Appreciation Doctrine in the Dynamics of European Human Rights Jurisprudence*, The Hague, 1996, 188 ss.; Y. ARAI TAKAHASHI, *The defensibility of the margin of appreciation doctrine in the ECHR: value-pluralism in the European integration*, in *Revue Europeenne de Droit Public*, 2001, 1162 ss.; F. DONATI, P. MILAZZO, *La dottrina del margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rivista AIC*, 2002, 21 ss.; M.A. CASE, *Community Standards and the Margin of Appreciation*, in *Human Rights Law Journal*, 2004, 10 ss.; J.A. BRAUCH, *The Margin of Appreciation and the Jurisprudence of the European Court of Human Rights: Threat to the Rule of Law*, in *Columbia Journal of European Law*, 2004, 113 ss.; P. TANZARELLA, *Il margine di apprezzamento*, in M. Cartabia (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007, 149 ss.; I. ANRÒ, *Il margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *La funzione giurisdizionale nell'ordinamento internazionale e nell'ordinamento comunitario: atti dell'incontro di studio tra i giovani cultori delle materie internazionalistiche* / edizione, 9-10 ottobre 2009, Napoli, 2010, 7 ss.

⁵⁷ A mente del quale, lo si ricorda, ogni persona "ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui". Nello stesso senso, si veda altresì l'art. 12 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, adottata dall'Assemblea delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, ove si riconosce che nessun individuo "potrà essere sottoposto ad interferenze arbitrarie nella sua vita privata, nella sua famiglia, nella sua casa, nella sua corrispondenza, né a lesioni del suo onore e della sua reputazione. Ogni individuo ha diritto ad essere tutelato dalla legge contro tali interferenze o lesioni".

Per ciò, la misura può essere ritenuta indispensabile in un sistema democratico e proporzionato⁵⁸ con riferimento ai dati personali oggetto di pubblicazione ed alle modalità di quest'ultima⁵⁹.

Il tema della tutela dei dati personali e, quindi, della riservatezza del contribuente genera un significativo interesse in un'ottica di contemperamento con l'interesse pubblico alla pronta riscossione dei tributi ed al contrasto dell'evasione fiscale, in particolare se si prende in considerazione lo sviluppo del massivo utilizzo di strumenti tecnologici ed informatici ad opere delle autorità fiscali nazionali, in uno agli strumenti internazionali di scambio di informazioni.

La problematica promanante da tale operazione di bilanciamento atterrebbe alla censurata finalità perseguita dalla pubblicazione dei dati personali dei contribuenti in una sorta di *black list* degli evasori fiscali⁶⁰.

Difatti, si potrebbe ritenere che l'unico scopo preso di mira risieda nello screditare pubblicamente tali soggetti, esponendoli al pubblico ludibrio. Una misura così descritta non sarebbe caratterizzata da alcuna finalità legittima.

A ciò si aggiunga che la misura non potrebbe essere ritenuta idonea a raggiungere l'effetto di deterrenza auspicato rispetto alla reiterazione dell'evasione fiscale.

Tuttavia, sul punto si consideri che l'art. 8 CEDU, al paragrafo 2, stabilisce che le ingerenze sono giustificabili se previste dalla legge e sempreché rappresentino misure necessarie al perseguimento di finalità generali di significativo rilievo sociale, identificate nella sicurezza nazionale, nella pubblica sicurezza, nel benessere economico del paese, nella difesa dell'ordine pubblico, nella prevenzione dei reati, nella protezione della salute o della morale o ancora nella protezione dei diritti e delle libertà altrui.

⁵⁸ Più ampiamente sul principio di proporzionalità, v. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Milano, 2017, 1-22; P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, 3ª ed., Milano, 2017, 208 ss.; G. MELIS, *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria*, in Atti del Convegno di Napoli, 12 ottobre 2018; è noto che l'interesse pubblico all'attuazione e al controllo circa la corretta applicazione della normativa fiscale, è un interesse primario che deve essere perseguito dall'Amministrazione finanziaria sul punto v. anche G. E. DEGANI, *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 4/2018, p. 1062 ss.; V.G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1914; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015; A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, (a cura di A. DI PIETRO, T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*), Padova, 2014, 159; M.V. SERRANO, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 422 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2008, 110 ss.; A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 3, 41 ss.

⁵⁹ Sul rapporto tra il principio di proporzionalità e la dottrina del margine di apprezzamento, si veda A. MOWBRAY, *A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights*, in *Human Rights Law Review*, 2010, 10, 289 ss.; E. BINDI, *La Corte EDU alla ricerca del giusto equilibrio tra politica fiscale e tutela dei diritti fondamentali* (sentenza 1 maggio 2013, N.K.M. v. Ungheria), cit., 26; D. MCGOLDRICK, *A defence of the margin of appreciation and an argument for its application by the Human Rights Committee*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2016, 21 ss.

⁶⁰ G. MARINO, *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, 213 ss. In argomento, si veda altresì A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 704.

Sulla scorta di tale dettato normativo, i giudici della Corte Edu hanno affermato la meritevolezza dell'interesse di ogni persona, che voglia intrattenere rapporti economici con altri soggetti, ad ottenere le informazioni relative all'attitudine di questi ultimi ad osservare gli obblighi fiscali e, in sostanza, alla relativa affidabilità in ordine alle obbligazioni economiche contratte⁶¹.

Da ciò si evince che la divulgazione di informazioni private non tende ad appagare soltanto una mera curiosità, finanche morbosa, dell'opinione pubblica, bensì mira a garantire l'accesso ad informazioni utili per la correttezza degli scambi, la trasparenza dei negozi giuridici nonché per il buon andamento dell'economia all'interno di un sistema statale democratico.

Al riguardo si consideri che tale pubblicazione costituirebbe l'adeguata risposta ad un pressante bisogno sociale derivante dalla prevenzione e dalla repressione all'evasione fiscale tramite l'implementazione degli strumenti funzionali a tale scopo.

Occorre rilevare, inoltre, che la misura in esame risulterebbe proporzionata poiché limitata solamente ai "grandi" evasori e destinata alla cessazione immediata in caso di adempimento del debito fiscale da parte del contribuente.

Infatti, in qualsiasi Stato di diritto ogni misura statale che, pur nel perseguimento di finalità meritevoli di tutela, è idonea a recare un pregiudizio al relativo destinatario non deve mai eccedere quanto sia strettamente necessario per conseguire tale scopo⁶².

Dunque, l'esigenza di garantire la protezione dei dati personali è tendenzialmente superata dall'interesse erariale qualora si tratti di dati fiscali pubblicati col fine di fornire adeguato strumento di lotta alla corruzione.

Questo, chiaramente, non implica che i diritti fondamentali della riservatezza della vita privata e della protezione dei dati personali debbano ritenersi ogni volta recessivi nei confronti dell'interesse fiscale.

Difatti, si deve osservare che, per quanto meritevole di tutela, siffatto interesse non può spingersi fino a legittimare la profilazione indiscriminata o il trattamento generalizzato, incondizionato ed automatico, di dati personali di massa dei contribuenti. Trattasi di operazioni sproporzionate rispetto alle logiche garantiste contemplate dagli artt. 7 e 8 CEDU.

A tal proposito un fenomeno patologico da evitare, frequente nel contesto della cooperazione fiscale internazionale, è quello delle cc.dd. *fishing expeditions*⁶³, consistente in quelle misure finalizzate al raccoglimento di mezzi di prova inerenti ad una determinata condotta potenzialmente punibile, senza che esista ancora alcun indizio di portata sufficientemente obiettiva e concreta concernente l'esistenza di tale condotta⁶⁴.

⁶¹ Al riguardo, si veda per tutti l'ampio studio di A. VIOTTO, *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare" nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, 153 ss.

⁶² M. P. NASTRI, *L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo*, in Dir. e prat. trib. intern., 2021, 3.

⁶³ Corte di Giustizia UE, sentenza del 25 novembre 2021, C-437/19, ECLI:EU:C:2021:953.

⁶⁴ Per una definizione del concetto, e per approfondimenti anche in chiave comparatistica, si veda P. BERNASCONI, S. SCHURCH, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti e imminenti*, in Riv. dir. trib., 2015, 109 ss.

6. Riflessioni conclusive.

Dalle considerazioni svolte si evince, in via tendenziale, una sempre maggiore apertura verso l'accesso anche in ambito tributario e, pertanto, sarebbe opportuno che il diniego delle relative istanze venisse opposto dall'amministrazione finanziaria al contribuente soltanto in via eccezionale, sulla base cioè di un'esigenza di segretezza già individuata dalla legge, senza che l'autorità fiscale possa esprimere alcuna valutazione discrezionale sull'*an* del diritto, così garantendo la legalità e la correttezza dell'agire amministrativo.

Eventuali determinazioni discrezionali non ancorate al dettato normativo, difatti, rischierebbero di restringere il grado di trasparenza della PA, sebbene la discrezionalità spesso si presenti come valore fondamentale, in termini di ragionevolezza, al fine di adottare la soluzione migliore per il caso concreto così come esso si presenta nella sua unica, ed irripetibile, manifestazione reale.

In quest'ottica dovrebbe essere l'ordinamento a selezionare i casi in cui l'interesse fiscale debba essere tutelato mediante la compressione di un diritto del contribuente (come si è visto nel caso sull'evasione fiscale affrontato dalla Corte Edu nel 2021) e quando, invece, il suddetto interesse generale e tale diritto soggettivo possano coesistere ed essere entrambi preservati, a nulla rilevando la fase in cui perviene l'istanza e, dunque, l'avvenuta formazione dell'atto impositivo.

Chiaramente, trattasi di una prospettiva *de iure condendo*, che si inserisce in un più ampio processo già in atto di cambiamento della visione del rapporto Fisco-contribuente, sempre più improntato alla collaborazione, alla partecipazione ed alla trasparenza, come dimostra il nuovo regime di adempimento collaborativo ossia uno strumento che attua una cooperazione preventiva che eviti l'irregolarità stessa.

Il progressivo ampliamento della c.d. *tax compliance* testimonia come necessariamente si debba passare attraverso una ridefinizione del rapporto intercorrente fra amministrazione finanziaria e contribuente che si fondi anche sull'accesso agli atti tributari, finanche procedimentali, laddove compatibile con gli obiettivi previsti e tutelati dall'ordinamento. Questo risulterebbe, altresì, conforme agli orientamenti attuali e prevalenti in seno alla giurisprudenza eurounitaria.

Tutto ciò senza mai perdere la bussola: la stella polare che deve guidare i giuristi, in senso lato, deve sempre risiedere nel bilanciamento fra opposti interessi meritevoli, in astratto, di tutela con la conseguenza che, da un lato, certamente occorre evitare ingerenze sproporzionate dell'amministrazione finanziaria nella sfera soggettiva personale privata del contribuente e, dall'altro lato, occorre però stare attenti a non fornire un'ipertutela alle garanzie del contribuente, dalle quali potrebbe scaturire un ingiusto sacrificio dell'interesse fiscale.