Pubblicato il 02/05/2024

N. 00837/2024 REG.PROV.COLL.
N. 00368/2024 REG.RIC.

R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto

(Sezione Terza)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 368 del 2024, proposto da
-OMISSIS-, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Francesco Moschetti e Giovanni Moschetti, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato, con domicilio in Venezia, piazza S. Marco, 63;

per l'annullamento

del provvedimento di diniego, notificato in data 16.2.2024 dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di -OMISSIS-, con cui è stata rigettata l'istanza di accesso agli atti ai sensi della l. n. 241 del 1990 presentata dalla società ricorrente (prot. 10081 del 18.01.2024);

Visti il ricorso e i relativi allegati;
Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 23 aprile 2024 il dott. Paolo Nasini e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Con ricorso depositato in data 27 marzo 2024 la società ricorrente ha contestato il diniego, opposto dall'Amministrazione resistente, all'istanza presentata dalla prima, ai sensi della l. n. 241 del 1990, per accedere agli atti e ai documenti, analiticamente indicati nell'istanza medesima, inerenti all'invito a comparire ex art. 5-ter, d. lgs. n. 218 del 1997, comunicato dall'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultima, a fondamento del diniego, così ha motivato: *«considerato che il procedimento tributario è ancora in fase endoprocedimentale valgono le specifiche esclusioni di cui all'art. 24 della legge n. 241/1990 nei procedimenti tributari, e, in particolare, l'esclusione all'accesso degli atti del procedimento tributario nella fase endoprocedimentale, ovverosia del procedimento diretto al controllo e all'accertamento del tributo. Tuttavia, potrà formulare ai sensi del nuovo art. 6-bis della legge 212/2000 una apposita richiesta di "accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo", che verrà valutata dall'Ufficio Controlli»*.

2. A sostegno del ricorso introduttivo del presente giudizio la società ricorrente ha dedotto i seguenti motivi, in sintesi:

- la P.a., con il diniego impugnato, avrebbe leso il diritto fondamentale di difesa della ricorrente non solo ai fini di tutela giurisdizionale, ma ancora prima nell'ambito del procedimento di accertamento tributario innanzi all'Amministrazione finanziaria; l'omessa allegazione all'invito dei documenti in esso menzionati, prima, e il provvedimento di diniego impugnato, poi, impedendo alla società di accedere agli atti del procedimento tributario, oltre a ledere il diritto al contraddittorio, si porrebbero in contrasto con il principio di buon andamento ed imparzialità della P.A. sancito dall'art. 97 Cost.,

declinato in ambito tributario dall'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente;

- contrariamente a quanto affermato nel provvedimento di diniego, i documenti oggetto dell'istanza non sarebbero più riconducibili alla causa di esclusione di cui all'art. 24, comma 1, lett. b), perché, in particolare, con il d.lgs. n. 219 del 2023, entrato in vigore il 18 gennaio 2024, è stato introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000) l'art. 6-bis, il quale legittimerebbe l'accesso agli atti in sede procedimentale tributaria; in ogni caso dovrebbe trovare applicazione il comma 7 dello stesso art. 24, l. n. 241 del 1990, posto che la conoscenza degli atti per i quali la società ha richiesto l'accesso è essenziale per la difesa dei propri interessi giuridicamente rilevanti;

- il provvedimento si porrebbe in contrasto anche con il diritto europeo, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE che avrebbe riconosciuto il diritto del contribuente di accedere agli atti ed ai documenti del procedimento di accertamento tributario, quale declinazione del diritto di difesa.

Si è costituita in giudizio l'Amministrazione resistente contestando la fondatezza del ricorso e chiedendone il rigetto.

3. All'esito dell'udienza del 23 aprile 2024 la causa è stata trattenuta in decisione.

4. I motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, ma giova, preliminarmente, dar conto delle seguenti circostanze di fatto, come dedotte ed emergenti dagli atti di causa.

La società ricorrente ha dedotto e documentato di aver ricevuto, in data 23.05.2023, l'invito -OMISSIS-, con cui la Direzione Provinciale di -OMISSIS-, invitando la società medesima a trasmettere la propria documentazione contabile e fiscale relativa all'anno 2017, ha dato inizio alle verifiche tributarie nei confronti della stessa. Successivamente, in data 20.12.2023, la Direzione Provinciale di -OMISSIS- risulta aver notificato alla società un invito a comparire ex art. 5-ter, d.lgs. n. 218 del 1997, per l'anno

2017, contestando alla società medesima l'utilizzo di fatture per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti e la conseguente illegittima detrazione -OMISSIS-, pari ad € -OMISSIS-.

La Direzione Provinciale di -OMISSIS- nemmeno nell'ambito del presente giudizio, ha provveduto a produrre in giudizio o ad ostendere gli atti e i documenti sulla base dei quali ha sollevato le contestazioni in sede di procedimento di accertamento.

Non solo, ma non risulta nemmeno che l'Amministrazione finanziaria abbia provveduto a rivedere il proprio diniego e ad ostendere la documentazione richiesta da parte ricorrente nonostante abbia dato atto, nel costituirsi nel presente giudizio, della intervenuta notifica del provvedimento di accertamento tributario e, quindi, della conclusione del relativo procedimento.

5. Il provvedimento impugnato e la, perdurante, mancata ostensione dei documenti richiesti da parte ricorrente sono illegittimi.

5.1. Sotto un primo profilo, va rammentato come il giudizio di accesso di cui al combinato disposto degli artt. 25, l. n. 241 del 1990, e 116 c.p.a. non abbia natura meramente impugnatoria, ma si configuri come giudizio di *"accertamento del diritto"* (*ex plurimis*, Cons. Stato, ad. plen. 2 aprile 2020, n. 10), rispetto al quale, quindi, non possono non essere valorizzate anche le sopravvenienze idonee a fondare la sussistenza dello stesso.

Al riguardo, anche seguendo l'orientamento giurisprudenziale prevalente in passato - che per le ragioni di cui si dirà a breve non appare più condivisibile - l'art. 24, l. n. 241 del 1990 - nella parte in cui esclude il diritto di accesso con riferimento ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano - va interpretato nel senso che l'inaccessibilità agli atti relativi deve essere ritenuta temporalmente limitata alla fase di mera pendenza del procedimento tributario, in quanto non sussistono esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta, sulla base

degli elementi reddituali, che conducono alla quantificazione del tributo (*ex multis*, Cons. Stato, Sez. VII, 18 marzo 2022, n. 1979).

Poiché nel caso di specie, come detto, è la stessa Amministrazione resistente, nel costituirsi in giudizio, ad aver dato conto della conclusione del procedimento e della già avvenuta notifica dell'atto di accertamento tributario, non risultano elementi ostativi per il rilascio della documentazione richiesta da parte ricorrente, non avendone la P.A. indicati alcuno né nel provvedimento impugnato, né nella presente sede giudiziale.

La ricorrente, infatti, è senza dubbio titolare di un interesse diretto, concreto e attuale all'ostensione della documentazione oggetto dell'istanza di accesso, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata alla documentazione stessa (avendo essa palesato l'esigenza di verificare la legittimità della pretesa tributaria di cui è destinataria e a cui si riferisce detta documentazione, anche ai fini dell'attivazione dell'opportuna tutela giurisdizionale).

La documentazione della quale è richiesta l'ostensione, infatti, risulta essere pertinente alle contestazioni sollevate dall'Amministrazione resistente, sì che è necessaria per la cura e la difesa degli interessi giuridici della ricorrente, con conseguente applicabilità del settimo comma dell'art. 24.

L'amministrazione, pertanto, non solo è obbligata a rendere disponibili gli atti non esclusi dall'accesso richiesti dal contribuente, ma non è titolare di alcun margine di discrezionalità in ordine alla determinazione di quali tra detti atti esibire (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 6 febbraio 2019, n. 908). Ciò implica che il contribuente ha diritto ad accedere alla documentazione che attiene alla gestione del rapporto di imposta, ovvero a tutti quegli atti intesi a sollecitare il pagamento della pretesa tributaria e dalla cui conoscenza (o inesistenza) possano emergere vizi sostanziali e/o procedimentali tali da palesare l'illegittimità totale o parziale della pretesa medesima (come nel caso in questione).

5.2. Fermo il carattere dirimente dell'argomentazione di cui sopra, va sottolineato altresì come anche guardando alla legittimità *ex ante* del diniego censurato, quest'ultimo si ponga in contrasto con i principi e le norme in materia di accesso documentale agli atti ex artt. 22 e ss. l. n. 241 del 1990, così come interpretate e applicate anche di recente da questo Tribunale (si veda, in particolare, T.A.R. Veneto, Sez. III, 28 novembre 2022, n. 1813).

Il Collegio, infatti, ritiene che il sopra richiamato principio, affermato costantemente negli anni dalla giurisprudenza amministrativa in materia di accesso agli atti dei procedimenti tributari, non possa valere a giustificare il diniego di accesso agli atti, concernenti il procedimento di accertamento tributario inerente la sfera giudica del richiedente, qualora l'Amministrazione proceda, come accaduto nel caso di specie, all'invito ex artt. 5 e 5 ter, d.lgs. n. 218 del 1997.

In forza di tale ultima disposizione (abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. 13 del 2024, ma vigente *ratione temporis* e, come tale, applicata dall'Agenzia delle Entrate), "*1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'art. 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. … 3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento".*

L'art. 5, d.lgs. 217 del 1998, prevede che *"1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c). 1-bis. Il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1 mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili indicata nell'articolo 2, comma 5, è ridotta alla metà …"*.

L'art. 2, d.lgs. 217 del 1998, poi, precisa, per quanto in questa sede di interesse, che il c.d. accertamento con adesione, da un lato, ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti, dall'altro lato, non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. Inoltre, esso esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'art. 20, l. 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. con mod. da l. 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli artt. 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge.

A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 60, sesto comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate

dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi.

Quindi, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, con fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento della somma stabilita, risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare sia tale accordo sia, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale pertanto conserva efficacia, a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato: è, per l'effetto, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale. (Cass. civ., Sez. trib., 30 agosto 2022, n. 25497).

Ciò si pone in coerenza con l'insegnamento secondo cui, ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione, il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono semplici modalità di esecuzione della procedura, ma presupposti fondamentali ed imprescindibili di efficacia della stessa, ferma tuttavia la validità dell'accordo, in tal modo completandosi la fattispecie concordataria, talché, quando essi (come nella specie) difettino, la procedura del concordato con adesione neppure si perfeziona e la pretesa tributaria permane nella sua integrità (*ex multis*, Cass., sez. V, 25 gennaio 2019, n. 2161).

Se quindi, da un lato, il procedimento per adesione consente di soddisfare l'interesse del contribuente, soggetto a procedimento di accertamento tributario, a definire concordemente il proprio debito con una serie di previsioni premiali, a fronte, però, di un accordo intangibile giudizialmente, dall'altro, il contribuente dev'essere posto in condizione di scegliere, con consapevolezza, se addivenire o meno all'accordo. Più precisamente, il contribuente, nell'ambito del peculiare contraddittorio procedimentale che in questa sede rileva, deve poter disporre di tutte le informazioni utili per decidere. Infatti, questa sorta di sub procedimento, nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, si caratterizza per un'accentuazione

del contraddittorio tra le parti, ove l'adesione del contribuente alla quantificazione deve potersi fondare su una piena conoscenza di tutti i presupposti in forza dei quali la P.a. è addivenuta alla determinazione del credito tributario perché, diversamente opinando, il contribuente finirebbe per aderire, anche solo parzialmente, *"al buio"*.

In questo contesto è evidente che la funzione strumentale dell'accesso agli atti - specificamente nella sua declinazione c.d. difensiva, ex art. 24, comma 7, l. n. 241 del 1990, così come valorizzata dalle sentenze dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di stato (da ultimo con le decisioni nn. 19, 20 e 21 del 2020 e n. 4 del 2021) - non può non condurre ad una deroga all'insegnamento giurisprudenziale sopra ricordato, nel senso di consentire all'interessato sottoposto a procedimento di accertamento tributario e a favore del quale viene rivolto invito ex artt. 5 e 5 ter, d.lgs. n. 217 del 1998, di poter accedere a tutta la documentazione pertinente la sua specifica posizione e che inerisce le contestazioni sollevate dall'Amministrazione finanziaria.

5.3. Le argomentazioni che precedono, peraltro, hanno trovato recente conferma in sede legislativa posto che l'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, novellando lo Statuto dei diritti del contribuente, vi ha introdotto l'articolo 6-bis, ai sensi del quale *"1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo. 2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. 3. Per consentire il contradditorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la*

scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. 4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere".

Sebbene in forza dell'art. 7, comma 1, d.l. 29 marzo 2024, n. 39 *"le disposizioni dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data»*, tuttavia ciò non impedisce di argomentare nel senso sopra esposto sulla base della normativa previgente, stante la suesposta necessità, ai fini della tutela del contraddittorio infraprocedimentale, che venga data soddisfazione al diritto di accesso del contribuente.

6. Per tutte le ragioni che precedono, il diniego di accesso impugnato deve essere annullato, e, conseguentemente, deve essere ordinato all'Amministrazione resistente di ostendere alla società ricorrente la documentazione richiesta, rispetto all'ostensione della quale, come accennato, l'Amministrazione stessa non ha sollevato obiezioni ulteriori e diverse rispetto a quelle, infondate, oggetto del diniego impugnato.

7. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, annulla il diniego impugnato e ordina all'Amministrazione resistente di ostendere alla società ricorrente copia della documentazione richiesta con l'istanza di accesso.

Condanna l'Amministrazione resistente a rifondere alla società ricorrente le spese del presente giudizio che si liquidano, complessivamente, in Euro 4.000,00 (quattromila/00), per compensi, oltre rimborso forfettario spese generali 15%, Iva e cpa come per legge.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Venezia nella camera di consiglio del giorno 23 aprile 2024 con l'intervento dei magistrati:

Carlo Polidori, Presidente

Paolo Nasini, Primo Referendario, Estensore

Andrea Gana, Referendario

L'ESTENSORE
Paolo Nasini

IL PRESIDENTE
Carlo Polidori

IL SEGRETARIO