



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 Lazio

(Sezione Seconda)

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 4725 del 2011, proposto da:  
INTERNATIONAL FASHION FACTORS S.A.R.L., in persona del legale  
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Antonino Galletti e  
dall'Avv. Francesco Giuliani, con domicilio eletto presso lo Studio Legale Galletti  
sito in Roma, Via Lucrezio Caro, 63;

***contro***

- l'AGENZIA DELLE ENTRATE ed il MINISTERO DELL'ECONOMIA E  
DELLE FINANZE, in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore,  
rappresentati e difesi ope legis dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata  
per legge in Roma, Via dei Portoghesi, 12;  
- il Ministero Sviluppo Economico;

***per l'annullamento***

- della nota del Comando Generale della Guardia di Finanza del 27 aprile 2011  
prot. n. 0122860/11, recante il diniego di accesso alla documentazione formata

nell'ambito della procedura di mutua assistenza con il Granducato del Lussemburgo;

- della nota dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento del 2 maggio 2011 prot. n. 2011/54693, recante il diniego di accesso alla documentazione formata nell'ambito della procedura di mutua assistenza con il Granducato del Lussemburgo;

- della nota dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pesaro e Urbino del 3 maggio 2011 prot. n. 49454/AL/2011;

- di ogni altro atto connesso, presupposto e consequenziale;

E PER OTTENERE

- l'accertamento del diritto della società ricorrente ad accedere alla documentazione di cui alla istanza rigettata con i gravati provvedimenti;

- la condanna delle intimate Amministrazioni a consentire l'accesso negato;

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 26 ottobre 2011 il Consigliere Elena Stanizzi e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue.

FATTO

Esponde in fatto la società odierna ricorrente - di diritto lussemburghese, svolgente attività di commercializzazione di capi di abbigliamento nell'ambito di un gruppo internazionale – di essere stata destinataria di una verifica fiscale riferita al periodo 2002-2006, conclusasi con processo verbale di contestazione nel quale è stata

rappresentata l'avvenuta attivazione della procedura di mutua assistenza con il Governo del Granducato del Lussemburgo ai sensi dell'art. 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Rappresenta la società ricorrente di aver indirizzato sia all'Agenzia delle Entrate che alla Guardia di Finanza istanza di accesso volta a prendere visione ed estrarre copia degli atti relativi al procedimento definito con la nota del Governo del Lussemburgo datata 31 marzo 2008.

Tale istanza è stata rigettata mediante adozione dei gravati provvedimenti, nella considerazione che gli atti richiesti rientrerebbero tra quelli oggettivamente sottratti all'accesso ai sensi degli art. 2 e 4 del D.M. n. 603 del 1996, avverso i quali deduce parte ricorrente i seguenti motivi di censura:

- Violazione e falsa applicazione degli artt. 22, commi 2 e 3, 24, commi 1-7, 25, comma 3, della legge n. 241 del 1990 e dell'art. 116 all. 1 del D.Lgs. n. 104 del 2010 con riferimento agli artt. 24, 97 e 113 della Costituzione.

Violazione degli artt. 1 e 1 ter della legge n. 241 del 1990 e dei principi in materia di imparzialità, pubblicità e trasparenze.

Violazione della Direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004 modificativa dell'art. 7 della Direttiva 77/99/CEE del 19 dicembre 1977.

Eccesso di potere per travisamento dei fatti e per violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 4 del D.M. n. 603 del 1996.

Violazione della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente).

Nel richiamare la disciplina dettata dalla legge n. 241 del 1990 in materia di accesso ed i principi alla stessa sottesi, invoca parte ricorrente la prevalenza dell'accesso defensionale su eventuali interessi contrapposti nonché l'annullamento o la disapplicazione del D.M. n. 603 del 1996 in quanto non più corrispondente al quadro normativo modificato dalla legge n. 15 del 2005.

Invoca, altresì, parte ricorrente la Direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004, ai sensi della quale le informazioni ottenute da uno Stato estero devono essere rese accessibili alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento di imposta in occasione di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative.

Afferma, inoltre, parte ricorrente l'erroneità dei presupposti su cui si basa il gravato diniego, posto che le istanze di accesso sono state presentate quando il procedimento tributario si era già concluso, con conseguente non applicabilità delle indicate cause di esclusione dall'accesso.

2 – Violazione dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990 e degli artt. 9 e 10 del D.P.R. n. 184 del 2006. Eccesso di potere per motivazione apparente, insufficiente ed inadeguata. Violazione dell'art. 24, comma 4, della legge n. 241 del 1990 in tema di differimento dell'accesso.

Denuncia parte ricorrente come le intime Amministrazioni non abbiano in alcun modo indicato le ragioni in base alle quali l'accesso alla richiesta documentazione possa nuocere alla continuità e correttezza delle relazioni internazionali, non prevedendo peraltro l'art. 2 del D.M. n. 603 del 1996 una preclusione assoluta ed automatica in tal senso.

Inoltre, inerendo la documentazione richiesta agli atti conclusivi di un'indagine istruttoria, gli stessi non potrebbero ritenersi inerenti ad accordi di cooperazione.

3 – Violazione e falsa applicazione dell'art. 10 bis della legge n. 241 del 1990.

Denuncia parte ricorrente l'omessa comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza di accesso.

Si sono costituiti in resistenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, sostenendo con articolate argomentazioni, l'infondatezza del ricorso con richiesta di corrispondente pronuncia.

Con memorie successivamente depositate le parti del giudizio hanno insistito nelle proprie deduzioni, ulteriormente argomentando.

Alla Camera di Consiglio del 26 ottobre 2011 la causa è stata chiamata e, sentiti i difensori delle parti presenti, trattenuta per la decisione, come da verbale.

## DIRITTO

Con il ricorso in esame la società ricorrente, di diritto lussemburghese, ha proposto azione volta ad ottenere l'annullamento dei provvedimenti – meglio indicati in epigrafe nei loro estremi – recanti il diniego di accesso ai documenti inerenti il procedimento definito con la nota del Governo del Lussemburgo datata 31 marzo 2008, trasmessa alle Autorità italiane nell'ambito della procedura di mutua assistenza con il Governo del Granducato del Lussemburgo ai sensi dell'art. 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, attivata in relazione alla verifica fiscale condotta nei confronti della ricorrente, riferita al periodo 2002-2006, conclusasi con processo verbale di contestazione e con atti di accertamento degli importi dovuti anche a titolo di interessi e sanzioni.

Chiede, altresì, parte ricorrente l'accertamento del proprio diritto ad ottenere l'accesso alla richiesta documentazione, in quanto strumentale alla difesa dei propri interessi defensionali, nonché la condanna delle intime Amministrazioni a consentirne la visione ed estrazione di copia.

Il ricorso, per le considerazioni che si andranno ad illustrare, merita accoglimento. Avuto riguardo all'oggetto del giudizio, giova precisare che parte ricorrente, già in possesso della relazione del 31 marzo 2008 del Granducato del Lussemburgo, ha specificato, come da nota depositata alla odierna Camera di Consiglio, la documentazione per la quale residua l'interesse all'accesso, consistente negli atti relativi alla ricezione da parte dell'Amministrazione della risposta fornita dal Granducato a seguito della richiesta allo stesso inoltrata ai sensi dell'art. 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Così delimitato l'ambito dell'azione inerente l'accesso di cui al presente giudizio ed individuati i documenti cui la richiesta di accesso si riferisce, non sono invero ravvisabili ragioni ostative all'ostensione degli stessi, né risultano condivisibili le motivazioni poste a sostegno del contestato diniego.

Va in proposito ricordato che i gravati provvedimenti di diniego sono stati adottati nella considerazione che i documenti di cui alla richiesta di accesso rientrerebbero tra gli atti oggettivamente sottratti all'accesso per effetto delle disposizioni di cui agli artt. 2 e 4 del D.M. n. 603 del 1996, recante il Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso.

Dispone la prima delle citate norme che sono sottratti all'accesso, per motivi attinenti alla sicurezza, alla difesa nazionale ed alle relazioni internazionali, i documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali (comma 1, lettera a)) e i documenti attinenti ad accordi di cooperazione, anche di carattere investigativo nei settori istituzionali sviluppati con l'apporto e la collaborazione di organismi di polizia, fiscali e doganali esteri nonché dei servizi della Commissione dell'Unione europea e di altri organismi comunitari e internazionali (comma 1, lettera b)).

L'art. 4 citato dispone, invece, che, in relazione all'esigenza di salvaguardare l'ordine e la sicurezza pubblica, nonché la prevenzione e la repressione della criminalità, sono sottratti all'accesso i documenti relativi all'attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa comunque derivare pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative, nonché degli atti di organizzazione interna, quando questa possa pregiudicare le singole attività di indagine (comma 1, lettera a)) e gli atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni dei servizi della Commissione dell'Unione

europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione e repressione delle frodi stesse (comma 1, lettera B).

La disciplina sopra indicata, richiamata dalle resistenti Amministrazioni quale referente normativo del gravato diniego di accesso, non sembra invero utilmente invocabile, non risultando la documentazione richiesta riconducibile né alla lettera né alla ratio di detta disciplina.

Come sopra illustrato, difatti, la richiesta di accesso è rivolta unicamente alla conoscenza degli atti relativi alla ricezione da parte dell'Amministrazione della risposta fornita dal Granducato del Lussemburgo a seguito della richiesta allo stesso inoltrata ai sensi dell'art. 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, essendo parte ricorrente già in possesso di tale risposta, datata 31 marzo 2008.

Osserva in proposito il Collegio che, se con riferimento a detta relazione del 31 marzo 2008, fornita alle Autorità italiane a seguito della procedura di mutua assistenza, potrebbero in ipotesi prospettarsi profili di limitazione all'accesso per la sua inerenza a relazioni internazionali ed in ragione di eventuali vincoli di segretezza intercorrenti tra gli Stati – in ordine ai quali il Collegio non si pronuncia in questa sede – non altrettanto è a dirsi con riferimento agli atti da cui emerga la data di ricezione di tale relazione da parte dell'Autorità italiana, non inerendo i relativi dati ad alcuna delle ipotesi di limitazione all'accesso indicate dalla riferita normativa.

Ed invero, la natura delle informazioni contenute nella richiesta documentazione – ovvero la data di ricezione della relazione fornita dal Granducato di Toscana nell'ambito della procedura di mutua assistenza – non interferiscono in alcun modo con le esigenze di tutela delle relazioni internazionali, di accordi di cooperazione e dell'attività di indagine, costituenti causa di possibile limitazione all'accesso, collocandosi al di fuori del perimetro della tutela a tali esigenze riconosciuta.

Altrimenti detto, ritiene il Collegio che la richiesta documentazione contenga informazioni neutre rispetto agli interessi tutelati dalla riferite norme, non essendo ravvisabile alcuna interferenza tra le informazioni richieste da parte ricorrente – veicolabili anche attraverso atti opportunamente omissati in alcune parti – con le esigenze di salvaguardia della sicurezza, della difesa nazionale, delle relazioni internazionali, dell'attività investigativa ed ispettiva, di accordi di cooperazione, dell'ordine e della sicurezza pubblica, della prevenzione e repressione della criminalità.

Delibata, nel senso di cui sopra, l'ostensibilità della documentazione di cui all'istanza di accesso, in quanto non riconducibile, per natura e contenuto dei dati richiesti, all'ambito di tutela accordata dalle norme poste a fondamento dei gravati provvedimenti di diniego, occorre procedere alla verifica della sussistenza degli ulteriori presupposti legittimanti il riconoscimento del diritto di accesso alla documentazione amministrativa, costituiti, innanzitutto, dalla titolarità, in capo all'istante, di un interesse qualificato, diretto, attuale e concreto alla conoscenza della richiesta documentazione, in funzione della tutela (non necessariamente giudiziaria) della propria posizione soggettiva.

Deve in proposito osservarsi che la società ricorrente risulta essere destinataria di verifiche fiscali e di un conclusivo processo verbale di contestazione in cui si rappresenta l'avvenuta attivazione della procedura di mutua assistenza con il Governo del Granducato del Lussemburgo, cui è seguita l'adozione di atti di accertamento relativi alle imposte dirette ed all'IVA.

In virtù di tale collegamento della società ricorrente con la documentazione oggetto della richiesta di accesso, deve pertanto ritenersi la sussistenza in capo alla stessa della posizione soggettiva legittimante l'accesso, come radicata in ragione del suo coinvolgimento nel procedimento di accertamento fiscale cui i richiesti documenti si riferiscono, rivelandosi la conoscenza degli atti cui l'accesso è rivolto

strettamente funzionale per la tutela e la difesa dei diritti e degli interessi della ricorrente stessa.

Al riguardo, e sotto il profilo sistematico, va rilevato che, ai sensi dell'art. 22 della legge n. 241 del 1990, il diritto di accesso è riconosciuto a chiunque vi abbia interesse, ricollegando siffatto interesse all'esigenza di tutela di situazioni giuridicamente rilevanti.

Per aversi un interesse qualificato ed una legittimazione ad accedere alla documentazione amministrativa è necessario trovarsi in una posizione differenziata ed avere una titolarità di posizione giuridicamente rilevante, che significa non titolarità di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo - ossia posizioni giuridiche soggettive piene - ma di una posizione giuridica soggettiva allo stato anche meramente potenziale.

Tale posizione di differenziazione della società istante, che rende personale e giuridicamente rilevante l'interesse sotteso all'accesso alla richiesta documentazione, come tale legittimante l'esercizio di tale diritto, va rinvenuta nella sua qualità di soggetto cui il procedimento, nel cui ambito si innestano gli atti richiesti, inerisce, radicandosi in tale coinvolgimento procedimentale la posizione differenziata e giuridicamente rilevante in capo all'istante, il cui diritto all'accesso è veicolato dalla strumentalità degli atti richiesti alla tutela di tale posizione qualificata.

Più specificamente, l'interesse alla esibizione dei documenti amministrativi, di cui è questione, consiste nell'interesse qualificato della ricorrente a conoscere gli atti da cui risulti la ricezione della relazione inviata nell'ambito della procedura di mutua assistenza, al fine di poter tutelare la propria posizione giuridica, alla quale non può negarsi consistenza di interesse giuridicamente tutelabile, legittimante quindi il diritto di accesso alla richiesta documentazione la cui conoscenza è strettamente

funzionale e strumentale alla tutela di situazioni soggettive che rivestono giuridica rilevanza e che appaiono meritevoli di tutela.

Strumentalità rispetto alla quale recede la pur evidenziata, da parte resistente, circostanza dell'avvenuta conoscenza da parte della società ricorrente della relazione del Granducato del Lussemburgo, nonché la circostanza che tale relazione ed i documenti cui si riferisce la richiesta di accesso non siano stati utilizzati nell'ambito del procedimento tributario, né posti a fondamento degli avvisi di accertamento e degli atti impositivi in quanto riferiti ad un periodo successivo agli anni di imposta oggetto di accertamento.

Ed infatti, la posizione legittimante l'accesso, come sopra illustrato, si radica nel coinvolgimento della società ricorrente nel procedimento nel cui ambito si inseriscono i richiesti atti, irrilevante essendo che gli stessi non siano confluiti nell'adozione degli atti di accertamento fiscale, dal momento che il diritto di accesso, e quindi alla trasparenza dell'azione amministrativa ed alla conoscenza di atti connessi con una posizione giuridica soggettiva giuridicamente rilevante, costituisce situazione attiva meritevole di autonoma protezione in quanto diretto al conseguimento di un autonomo bene della vita.

In proposito, giova ricordare che la situazione giuridicamente rilevante disciplinata dall'art. 22, della legge 7 agosto 1990 n. 241, per la cui tutela è attribuito il diritto di accesso, è nozione che non presuppone necessariamente una posizione soggettiva qualificabile in termini di diritto soggettivo o di interesse legittimo, con la conseguenza che la legittimazione all'accesso va riconosciuta a chiunque possa dimostrare che gli atti procedurali oggetto dell'accesso abbiano spiegato o siano idonei a spiegare effetti diretti o indiretti nei suoi confronti, indipendentemente dalla lesione di una posizione giuridica, stante l'autonomia del diritto di accesso, inteso come interesse ad un bene della vita distinto rispetto alla situazione legittimante all'impugnativa dell'atto (da ultimo, ex plurimis:

Consiglio di Stato, Sez. VI, 9 marzo 2011 , n. 1492).

Sussiste, quindi, nella fattispecie in esame, l'interesse diretto, concreto ed attuale della società ricorrente, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata a determinati documenti, a prenderne visione ed estrarne copia, conformemente alla nuova formulazione del diritto di accesso, di cui agli art. 22 e seguenti della legge n. 241 del 1990, novellata dalla legge n. 15 del 2005, che garantisce tale diritto a tutti coloro che versino nella descritta situazione.

Stante il rilevato – e motivato da parte ricorrente - collegamento tra la documentazione oggetto della richiesta di accesso con la situazione giuridicamente tutelata di cui la ricorrente è portatrice, il diritto di accesso, nel delicato equilibrio tra le esigenze di tutela di situazioni giuridicamente tutelate ed eventuali esigenze che ne consentano la limitazione, deve ritenersi prevalente, irrilevante essendo che, come affermato da parte resistente, la documentazione richiesta non sia utile rispetto ai fini difensivi invocati da parte ricorrente, non costituendo il diritto di accesso una pretesa meramente strumentale alla difesa in giudizio, ed essendo quindi come tale indipendente dalla pendenza o meno di un processo e anche dall'eventuale infondatezza e inammissibilità di eventuali domande giudiziali che il richiedente, una volta conosciuti gli atti, potrebbe proporre (ex plurimis: Consiglio di Stato, Sez. V, 23 febbraio 2010, n. 1067).

Giova ulteriormente rammentare che sull'esercizio del diritto di accesso alla documentazione amministrativa che si trovi nella disponibilità dell'amministrazione, da parte di chiunque vi abbia interesse per tutelare situazioni giuridicamente rilevanti, non può minimamente influire il giudizio dell'amministrazione onerata sul valore o incidenza del documento medesimo, essendo tale valutazione rimessi in prospettiva agli istanti nelle eventuali sedi di tutela (T.A.R. Lazio Roma, Sez. III, 19 aprile 2011 , n. 3446)

Sulla base delle considerazioni sopra illustrate va, quindi, ritenuta l'illegittimità dei gravati provvedimenti di diniego in ordine all'istanza di accesso avanzata dalla società ricorrente, a favore della quale va, quindi, riconosciuto il diritto ad ottenere la visione ed estrarre copia della documentazione inerente la ricezione da parte della Guardia di Finanza della risposta fornita dal Granducato del Lussemburgo a seguito della richiesta inoltrata ai sensi dell'art. 31 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Discende, da quanto sin qui illustrato, l'accoglimento del ricorso, con conseguente annullamento dei gravati provvedimenti di diniego all'accesso alla richiesta documentazione, per l'effetto riconoscendosi il diritto della società ricorrente ad ottenere la visione ed estrarre copia della indicata documentazione ed ordinando alle resistenti Amministrazioni, ognuna per quanto di propria competenza, di esibire i documenti richiesti e di consentirne l'estrazione di copia, salva la corresponsione del costo di riproduzione, nel termine di 30 (trenta) giorni dalla comunicazione in via amministrativa o dalla notifica a cura di parte della presente sentenza.

La particolarità della vicenda suggerisce di compensare tra le parti le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio

- Roma - Sezione Seconda

definitivamente pronunciando sul ricorso N. 4725/2011 R.G., come in epigrafe proposto, così statuisce:

- annulla i provvedimenti di diniego impugnati;
- accerta e dichiara il diritto della società ricorrente all'accesso ai documenti indicati in motivazione;
- ordina alle resistenti Amministrazioni, ognuna per quanto di propria competenza, in persona dei rispettivi legali rappresentanti pro tempore, di esibire (anche

mediante estrazione di copia e salva la corresponsione del costo di riproduzione) gli atti richiesti da parte ricorrente nel termine di trenta (30) giorni dalla comunicazione o notificazione della presente sentenza.

Spese compensate.

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

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 26 ottobre 2011 con l'intervento dei magistrati:

Luigi Tosti, Presidente

Carlo Modica de Mohac, Consigliere

Elena Stanizzi, Consigliere, Estensore

**L'ESTENSORE**

**IL PRESIDENTE**

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 18/11/2011

IL SEGRETARIO

(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)