

# Il fisco trasparente L'accesso ai documenti «interni» delle autorità di tassazione

*Andrea Pedrolì\**

*«Je crois... que vous rendez un vrai service à la nation,  
en vous élevant contre le secret des procédures».*  
VOLTAIRE, Lettre à M. Dodin, avocat à Paris (12.7.1775)

1. Premessa
2. I segreti del fisco
  - 2.1. Segreto d'ufficio e segreto fiscale
  - 2.2. Delimitazione
3. Il diritto di accesso alle informazioni ufficiali
  - 3.1. Le basi legali
  - 3.2. Il diritto di essere sentito
  - 3.3. Il diritto di accesso nell'ambito della protezione dei dati
  - 3.4. Il diritto di accesso generale nelle leggi sulla trasparenza
4. L'accesso agli «atti interni»
  - 4.1. I documenti interni all'amministrazione
  - 4.2. In base al diritto processuale di essere sentito
  - 4.3. In base al diritto alla protezione dei dati
  - 4.4. In base alle leggi sulla trasparenza
  - 4.5. Esistono ancora gli «atti interni»?
  - 4.6. Bilancio dei diritti di accesso ai documenti interni
5. L'accesso ai documenti «interni» nell'ambito della procedura di tassazione
  - 5.1. I «dossier speciali» confidenziali dell'Amministrazione federale delle contribuzioni
  - 5.2. Il diritto del contribuente di esaminare i «dossier speciali»
  - 5.3. Il punto della situazione
6. L'accesso ai documenti «interni» indipendentemente da una procedura di tassazione
  - 6.1. Le circolari «interne» dell'autorità di tassazione
  - 6.2. Le leggi sulla trasparenza e l'accesso ai documenti «interni»
  - 6.3. Il punto della situazione
7. Conclusioni

---

\* Giudice del Tribunale d'appello, Presidente della Camera di diritto tributario.

## 1. Premessa

Quando si associano i termini «fisco» e «segreto», si tende a pensare al segreto fiscale o, tutt'al più al segreto bancario. Nel primo caso, ciò che il fisco tutela è la sfera riservata dei contribuenti, i quali con la loro dichiarazione fiscale rivelano all'autorità competente una serie di informazioni che evidentemente si aspettano che non siano divulgate. L'autorità di tassazione diventa in tal modo depositaria di segreti di cui sono titolari i contribuenti. Ecco perché la legge ammette una deroga al segreto fiscale solo nella misura in cui esista un fondamento legale nel diritto federale o cantonale<sup>1</sup>. Nel secondo caso, siamo invece confrontati con uno dei più importanti limiti che il fisco incontra nella propria attività di accertamento; stavolta, infatti, non è l'autorità che oppone il segreto ma sono le banche ad invocarlo, a tutela della riservatezza dei loro clienti.

Ma anche il fisco ha i suoi segreti. Succede cioè che, nell'ambito della procedura di tassazione, l'autorità si serva, per l'accertamento dell'imponibile, di strumenti che non sono pubblici e quindi sono difficilmente accessibili a chi non opera all'interno dell'amministrazione tributaria. Si tratta di circolari o direttive «interne» oppure di «dossier speciali confidenziali», che raccolgono dati comparativi e coefficienti sperimentali. È lecito che quest'ultima si serva di simili strumenti, che il contribuente non conosce? Ed il contribuente ha il diritto di accedervi, mediante espressa domanda? In caso affermativo, lo potrà fare solo nell'ambito della procedura di tassazione nei suoi confronti oppure anche al di fuori di questa?

Si tratta di alcune domande che presentano qualche risvolto pratico di un certo rilievo e che quindi meritano di essere approfondite brevemente, anche alla luce di recenti sviluppi giurisprudenziali.

---

<sup>1</sup> Art. 110 cpv. 2 Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11); art. 39 cpv. 1 seconda frase Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14); art. 183 cpv. 2 Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 10.2.1.1).

## 2. I segreti del fisco

### 2.1. *Segreto d'ufficio e segreto fiscale*

Per incominciare è bene distinguere fra loro segreto fiscale e segreto d'ufficio, che troppo spesso tendono ad essere confusi.

Il *segreto fiscale* è proprio delle autorità di tassazione e trova la sua base legale nella legislazione tributaria<sup>2</sup>. Esso obbliga i funzionari incaricati dell'applicazione delle leggi tributarie o chi è chiamato a prestarvi concorso a mantenere il segreto «su quanto apprende nell'esercizio delle sue funzioni» e a negare la consultazione di atti ufficiali.

Il *segreto d'ufficio* vincola per contro ogni funzionario ed è dunque codificato dalla normativa che disciplina gli obblighi e i diritti del personale pubblico<sup>3</sup>. La violazione del segreto d'ufficio è sanzionata penalmente<sup>4</sup> solo quando vengono divulgate informazioni che costituiscono un segreto meritevole di tutela; si richiede cioè che la sua rivelazione possa recare un pregiudizio alla persona interessata oppure che possa provocare un danno o altre «difficoltà» allo Stato o a singole autorità<sup>5</sup>. Il cittadino non gode tuttavia di alcun diritto generale d'informazione sull'insieme dell'attività amministrativa<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Sul piano federale, oltre che dai già menzionati articoli 110 LIFD e 39 LAID, il segreto fiscale è previsto dall'art. 37 della Legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), dall'art. 33 della Legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10) e dall'art. 55 della Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20).

<sup>3</sup> Sul piano federale, cfr. l'art. 22 della Legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1) e l'art. 94 dell'Ordinanza del 3 luglio 2001 sul personale federale (OPers; RS 172.220.111.3); sul piano cantonale, cfr. l'art. 29 della legge del 15 marzo 1995 sull'ordinamento degli impiegati dello Stato e dei docenti (RL 2.5.4.1).

<sup>4</sup> Art. 320 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP; RS 311.0).

<sup>5</sup> STEFAN TRECHSEL, Schweizerisches Strafgesetzbuch: Kurzkommentar, 2<sup>a</sup> ediz., Züri-go 1997, n. 1 ss. ad art. 320 CP.

<sup>6</sup> DTF 104 Ia 88 e DTF 107 Ia 304.

## 2.2. *Delimitazione*

I due segreti si distinguono dunque sotto diversi punti di vista:

- anzitutto, il segreto fiscale è considerato un *segreto d'ufficio qualificato*, nel senso che garantisce al contribuente una tutela più estesa, quale contropartita dell'obbligo, che la legislazione tributaria gli impone, di fornire informazioni dettagliate sulla sua situazione personale e finanziaria;
- dall'altra parte, il segreto fiscale ha però un *oggetto più ristretto*, poiché si riferisce solo a quelle informazioni che servono alla tassazione completa del contribuente;
- inoltre, i due segreti perseguono *fini diversi*: mentre il segreto d'ufficio mira alla tutela di interessi pubblici, quello fiscale si preoccupa invece precipuamente della tutela della sfera privata dei contribuenti<sup>7</sup>.

Quanto detto ha delle conseguenze pratiche non trascurabili ed implica che non ogni violazione del segreto d'ufficio costituisca anche una violazione del segreto fiscale. Ne consegue, per esempio, che un funzionario che divulgasse il contenuto di una direttiva interna non violerebbe il segreto fiscale, poiché non lederebbe la sfera privata di un contribuente, ma potrebbe tuttavia violare il segreto d'ufficio<sup>8</sup>.

## 3. **Il diritto di accesso alle informazioni ufficiali**

### 3.1. *Le basi legali*

Se le autorità ed i funzionari fiscali devono sottostare agli obblighi di riservatezza previsti da varie leggi, l'ordinamento giuridico si è anche progressivamente arricchito di disposizioni che istituiscono e disciplinano l'accesso dei cittadini alle informazioni ufficiali. Tali diritti trovano il loro fondamento in tre normative distinte:

---

<sup>7</sup> JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, Le secret fiscal et sa portée dans le cadre de l'assistance et l'entraide en droit interne suisse, in: Piermarco Zen-Ruffinen (a cura di), Les secrets et le droit, Ginevra/Zurigo/Basilea, pp. 247-283, p. 251.

<sup>8</sup> MARIANNE WEBER, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zurigo, 1982, p. 141.

- nel diritto processuale di essere sentito;
- nel diritto di accesso ai propri dati istituito dalle leggi sulla protezione dei dati;
- nel diritto generale di accesso ai documenti ufficiali dell'amministrazione garantito dalle leggi sulla trasparenza.

### 3.2. *Il diritto di essere sentito*

Il diritto di essere sentito è garantito dalla *Costituzione federale* all'art. 29 cpv. 2. Tale garanzia procedurale di carattere generale comprende, fra gli altri, il diritto di esaminare tutti gli atti che potrebbero costituire la base della futura decisione. Ne consegue che una parte ha, in linea di principio, il diritto di prendere visione di tutto ciò che è stato sottoposto ad un tribunale a titolo di mezzo di prova.

In considerazione della sua importanza, il diritto di esaminare gli atti è poi garantito mediante *disposizioni specifiche* contenute nelle leggi relative alle più diverse procedure. Nell'ambito della procedura di tassazione delle *imposte dirette*, per esempio, i contribuenti hanno facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati<sup>9</sup>; possono poi esaminare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempreché un interesse pubblico o privato non vi si opponga<sup>10</sup>. L'atto il cui esame è stato negato al contribuente può essere adoperato contro di lui soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale e, inoltre, gli abbia dato la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie<sup>11</sup>. Se l'autorità nega il diritto d'esame, il contribuente può esigere una decisione impugnabile con ricorso<sup>12</sup>.

Nelle norme procedurali applicabili alle *imposte, il cui accertamento e la cui riscossione sono attribuiti alla Confederazione*, vi sono disposizioni analoghe a quelle applicabili nell'ambito delle imposte dirette; è il caso

---

<sup>9</sup> Art. 114 cpv. 1 prima frase LIFD; art. 41 cpv. 1 prima frase LAID; art. 187 cpv. 1 LT.

<sup>10</sup> Art. 114 cpv. 2 LIFD; art. 187 cpv. 2 LT.

<sup>11</sup> Art. 114 cpv. 3 LIFD; art. 187 cpv. 3 LT.

<sup>12</sup> Art. 114 cpv. 4 LIFD; art. 187 cpv. 4 LT. La legge cantonale precisa che per il ricorso è competente la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello.

in particolare dell'IVA, su cui si è pronunciato il Tribunale federale nella sentenza cui si è accennato. Secondo l'art. 26 cpv. 1 della legge federale sulla procedura amministrativa del 20 dicembre 1968 (PA; RS 172.021), nella sua causa, la parte o il suo rappresentante ha il diritto di esaminare alla sede dell'autorità che decide o d'una autorità cantonale, designata da questa, gli atti seguenti: le memorie delle parti e le osservazioni delle autorità (lett. *a*); tutti gli atti adoperati come mezzi di prova (lett. *b*); le copie delle decisioni notificate (lett. *c*). Anche in questo caso, sono previste delle eccezioni tassative, cioè dei casi in cui l'autorità può negare l'esame degli atti<sup>13</sup>: un interesse pubblico importante della Confederazione o del Cantone, in particolare la sicurezza interna o esterna della Confederazione, esiga l'osservanza del segreto (lett. *a*); un interesse privato importante, in particolare d'una controparte, esiga l'osservanza del segreto (lett. *b*); l'interesse di un'inchiesta ufficiale in corso lo esiga (lett. *c*). In ogni caso, il diniego d'esame dev'essere ristretto agli atti soggetti a segreto<sup>14</sup>. Infine, anche nella procedura amministrativa federale, è stabilito che l'atto il cui esame è stato negato alla parte possa essere adoperato contro di essa soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale quanto alla contestazione e, inoltre, le abbia dato la possibilità di pronunciarsi e indicare prove contrarie<sup>15</sup>.

### ***3.3. Il diritto di accesso nell'ambito della protezione dei dati***

Il Tribunale federale ha progressivamente riconosciuto, a livello costituzionale, un *diritto di «autodeterminazione informativa»*, riconducibile al diritto alla libertà personale<sup>16</sup>. In virtù di tale garanzia, l'individuo può gestire in modo libero e autonomo i dati che lo riguardano<sup>17</sup>. Con l'entrata in vigore della nuova Costituzione federale, la protezione dei dati

---

<sup>13</sup> Art. 27 cpv. 1 PA.

<sup>14</sup> Art. 27 cpv. 2 PA.

<sup>15</sup> Art. 27 cpv. 3 PA.

<sup>16</sup> Art. 10 cpv. 2 Cost. fed.

<sup>17</sup> MICHELE ALBERTINI, Protezione dei dati e diritti dei cittadini – Riflessioni su una realtà in continua evoluzione, Lugano, 2004, p. 17 e giurisprudenza e dottrina citate.

ha ottenuto un riconoscimento esplicito: l'art. 13 cpv. 2 Cost. fed. garantisce il diritto di essere protetti da un impiego abusivo dei propri dati personali. Ognuno ha dunque il diritto di consultare ogni raccolta di dati che lo concernono e di chiederne la rettifica se errati<sup>18</sup>.

La *legge federale sulla protezione dei dati*, che concretizza a livello federale tale garanzia costituzionale, ha lo scopo di proteggere la personalità e i diritti fondamentali delle persone i cui dati sono oggetto di trattamento<sup>19</sup>. Essa disciplina quindi il trattamento dei dati che concernono le persone fisiche e giuridiche da parte di persone private o organi federali<sup>20</sup>. Per effetto di questa legge, spetta all'individuo il diritto di stabilire chi, quando ed a quale scopo possa ottenere, elaborare e impiegare informazioni personali che lo concernono; in particolare, in relazione a banche dati già esistenti, ogni persona interessata ha un diritto di accesso, che le consente di domandare al detentore di una collezione di dati se dati che la concernono sono trattati<sup>21</sup>, e può richiedere la rettifica di dati personali inesatti<sup>22</sup>.

Analoghe disposizioni sono pure contenute nella *legislazione cantonale sulla protezione dei dati*<sup>23</sup>.

### **3.4. Il diritto di accesso generale nelle leggi sulla trasparenza**

Tanto la Confederazione<sup>24</sup> quanto un certo numero di cantoni<sup>25</sup>, si sono dotati di una *legge sulla trasparenza*.

<sup>18</sup> Cfr. anche l'art. 8 cpv. 1 lett. d della Costituzione della Repubblica e Cantone Ticino del 14 dicembre 1997 (RL 1.1.1.1).

<sup>19</sup> Art. 1 della Legge federale del 19 giugno 1992 sulla protezione dei dati (LPD; RS 235.1).

<sup>20</sup> Art. 2 cpv. 1 LPD.

<sup>21</sup> Art. 8 LPD.

<sup>22</sup> Art. 5 cpv. 2 LPD.

<sup>23</sup> Nel Canton Ticino la legge del 9 marzo 1987 sulla protezione dei dati personali (RL 1.6.1.1).

<sup>24</sup> A livello federale, si tratta della Legge federale del 17 dicembre 2004 sul principio di trasparenza dell'amministrazione (LTras; RS 152.3).

<sup>25</sup> Il primo cantone che si è dotato di una simile normativa è il Canton Berna, con la legge del 2 novembre 1993 sull'informazione del pubblico. Nel Canton Ticino, già

L'idea su cui si basano tali normative è di passare dal principio del segreto, che finora ha sempre regnato all'interno dell'amministrazione, a quello della trasparenza: mentre in precedenza i documenti ufficiali erano considerati confidenziali e i cittadini non avevano alcun diritto di esaminarli, con il principio della trasparenza invece ognuno ha il diritto di accesso ai documenti ufficiali<sup>26</sup>. Proprio perché lo scopo è di rendere trasparente l'amministrazione, l'accesso ai documenti ufficiali deve essere consentito, almeno in linea di principio, *ad ogni persona, senza alcuna condizione e senza la dimostrazione di alcun interesse legittimo*<sup>27</sup>.

Fra i meriti delle leggi sulla trasparenza, spicca quello di *rafforzare lo Stato di diritto*. Si pensi solo al fatto che un'amministrazione che sa di essere trasparente sarà portata a giustificare in modo più rigoroso le proprie decisioni, cosa che permetterà di evitare l'arbitrio<sup>28</sup>. Questo è del resto un aspetto su cui si fonda anche la pubblicità dei procedimenti e delle decisioni delle autorità giudiziarie<sup>29</sup>. Inoltre, la trasparenza dell'ammini-

---

nel 2001 un apposito gruppo di lavoro aveva presentato al Consiglio di Stato un «Rapporto finale e avamprogetto di Legge sulla pubblicità dei documenti amministrativi e sull'informazione del pubblico»; sebbene gli stessi relatori avessero rilevato che la Costituzione cantonale (articoli 14 cpv. 2 e 56) impone di adottare una simile legge, richiedendo addirittura la sua entrata in vigore entro il 1° gennaio 2003 (cfr. Rapporto, p. 13), nessun passo concreto è seguito.

<sup>26</sup> In dottrina si parla a tale proposito di un vero e proprio «capovolgimento di paradigma»; cfr. p. es. LUZIUS MADER, Das Öffentlichkeitsgesetz des Bundes – Einführung in die Grundlagen, in: Bernhard Ehrenzeller (a cura di), Das Öffentlichkeitsgesetz des Bundes, San Gallo, 2006, pp. 9-33, p. 15; STEPHAN C. BRUNNER, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur transparenten Verwaltung, in: Bernhard Ehrenzeller (a cura di), Das Öffentlichkeitsgesetz des Bundes, San Gallo, 2006, pp. 75-92, p. 76; BERTIL COTTIER, De l'administration secrète à l'administration transparente ou les enjeux d'un prochain renversement de paradigme, Lugano, 2001, p. 2.

<sup>27</sup> ISABELLE HÄNER, Das Öffentlichkeitsprinzip in der Verwaltung im Bund und in den Kantonen – Neuere Entwicklungen, in ZBl 2003 pp. 281-302, p. 284; ISABELLE HÄNER, Die Funktion des Öffentlichkeitsprinzip zum Wesen des Öffentlichkeitsprinzips in der Verwaltung, in DIGMA 2004, pp. 146-149, p. 146.

<sup>28</sup> HÄNER, op. cit., ZBl 2003, p. 286; HÄNER, DIGMA 2004, p. 148.

<sup>29</sup> Cfr. p. es. EMILIO CATENAZZI, Pubblicità del procedimento giudiziario e protezione della personalità, in RDAT I-2000, pp. 111-120, p. 113.

strazione favorisce la certezza del diritto, rendendo conoscibile la prassi amministrativa<sup>30</sup>.

È evidente che, affermato il principio, le leggi che riconoscono il principio dell'accesso ai documenti ufficiali prevedono poi una serie di *eccezioni*. Esse sono ispirate in parte all'esigenza di tutelare interessi privati, quali la sfera privata e i dati personali di singole persone<sup>31</sup> oppure i segreti professionali, di fabbricazione o d'affari<sup>32</sup>. La protezione della sfera privata non costituisce tuttavia sempre un ostacolo all'accesso agli atti: l'art. 7 cpv. 2 prevede che «eccezionalmente può tuttavia prevalere l'interesse pubblico all'accesso»<sup>33</sup>. Vi è poi una serie di eccezioni ispirate alla tutela di interessi pubblici<sup>34</sup>.

C'è ancora spazio per un *segreto d'ufficio*, dopo l'introduzione del principio della trasparenza? Certo, ma avrà un campo d'applicazione molto ridotto: la sua applicabilità sarà limitata alle informazioni che figurano fra le eccezioni degne di protezione definite dalle leggi sulla trasparenza, o che devono essere mantenute segrete in virtù di leggi speciali<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> HÄNER, op. cit., ZBl 2003, p. 286.

<sup>31</sup> Art. 7 e art. 9 LTras. Secondo l'art. 9 cpv. 1 LTras, «i dati personali devono, se possibile, essere resi anonimi prima di essere consultati».

<sup>32</sup> Art. 7 cpv. 1 lett. g LTras.

<sup>33</sup> Il Consiglio federale fa l'esempio di «fatti verificatisi in seno all'amministrazione (casi di corruzione)» (Messaggio del Consiglio federale n. 03.013 concernente la legge federale sulla trasparenza dell'amministrazione del 12 febbraio 2003, in FF 2003, pp. 1783-1860, p. 1828).

<sup>34</sup> Art. 7 cpv. 1 LTras. Vi rientra la tutela della «libera formazione dell'opinione e della volontà di un'autorità» (lett. a), della sicurezza interna o esterna della Svizzera (lett. c), degli interessi della politica estera o le relazioni internazionali della Svizzera (lett. d), dei rapporti tra la Confederazione e i Cantoni o tra i Cantoni (lett. e).

<sup>35</sup> Messaggio cit., FF 2003, p. 1796 e p. 1808; inoltre: STEPHAN C. BRUNNER, *Interessenabwägung im Vordergrund – Hinweise im Hinblick auf die praktische Anwendung des Öffentlichkeitsgesetzes auf Bundesebene*, in DIGMA 2004, pp. 160-164, p. 162.

## 4. L'accesso agli «atti interni»

### 4.1. *I documenti interni all'amministrazione*

Una risposta che ha buone probabilità di ricevere chi chiede di poter consultare una circolare o una direttiva, che non è oggetto di una pubblicazione ufficiale, è che si tratta di un documento di carattere interno, destinato ai soli funzionari preposti all'applicazione della legge<sup>36</sup>. Il carattere «interno» di un documento, dal punto di vista di un'autorità amministrativa, non è tuttavia un argomento sufficiente a giustificare una risposta negativa. È vero che la giurisprudenza prevede che le autorità possano, in determinati casi, invocare il carattere interno di un atto per negarne l'esame al richiedente, ma il senso di tale eccezione è ben diverso.

### 4.2. *In base al diritto processuale di essere sentito*

Secondo la giurisprudenza, il diritto procedurale di esaminare gli atti durante una procedura persegue lo scopo di consentire alla parti di prendere conoscenza delle basi della decisione che sarà adottata, perché possano prendere posizione in modo efficace. L'esame così garantito concerne dunque *tutti i documenti che potrebbero servire da fondamento per la decisione da prendere*, cioè i documenti determinanti e quelli che potrebbero esserlo. L'estensione del diritto di esaminare gli atti dipende pertanto dall'importanza dei documenti ai fini dell'accertamento dei fatti rilevanti<sup>37</sup>.

Il diritto di esaminare gli atti *non si estende così anche agli atti puramente «interni»*, cioè a quei documenti che non hanno il carattere di mezzi di prova in una procedura, ma che servono solo alla formazione della volontà interna dell'amministrazione, come progetti, proposte, note, rapporti, ecc. Escludendo il diritto di esaminare questi documenti, il

---

<sup>36</sup> Per esempio, una circolare (non pubblicata!) della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, concernente il segreto d'ufficio e l'informazione a terzi, contiene le seguenti affermazioni: «Il segreto d'ufficio si estende anche alla documentazione di esclusivo uso interno, come coefficienti, rapporti di lavoro ecc.. *Le circolari interne non possono essere distribuite a terzi*; quelle di interesse generale sono invece pubblicate. In sede di informazione del contribuente, o di motivazione di una decisione, può tuttavia essere opportuno richiamare i principi esposti nelle circolari.»

<sup>37</sup> DTF 125 II 473 = JdT 2001 I 322 consid. 4c/cc.

Tribunale federale vuole impedire la divulgazione di altri elementi, oltre a quelli che l'autorità amministrativa ha considerato determinanti o che sono stati menzionati nella motivazione della decisione stessa<sup>38</sup>.

### 4.3. *In base al diritto alla protezione dei dati*

Come ha rilevato il Tribunale federale, il diritto di accesso ai dati garantito dalla legge sulla protezione dei dati ha una portata propria rispetto a quello fondato sul diritto processuale. E c'è una differenza importante.

Il diritto di accesso previsto dall'art. 8 LPD si estende a tutti i dati concernenti una persona, cioè a tutte le informazioni relative a questa persona e che possono esserle attribuite nella collezione dei dati, senza riguardo alla rilevanza per una procedura concreta ed al fatto che si tratti di constatazioni di fatto o di valutazioni. È pure irrilevante il modo in cui la collezione dei dati è qualificata; non può dunque essere negato il diritto d'accesso creando una collezione «ufficiosa», parallelamente alla collezione «ufficiale». Il diritto d'accesso *si estende pertanto anche ai documenti che l'amministrazione qualifica «interni»*, ma che contengono dati concernenti l'autore della domanda di accesso. Tale interpretazione si impone, secondo l'Alta Corte, poiché è solo in tal modo che la persona interessata può esercitare gli altri diritti che la legge sulla protezione dei dati gli conferisce<sup>39</sup>.

Una *restrizione* del diritto può tuttavia discendere dalla necessità di tutelare interessi pubblici ed in particolare dalla preoccupazione di preservare la formazione dell'opinione dell'autorità; essa potrebbe infatti essere compromessa se durante il procedimento ogni nota interna fosse resa accessibile. Concluso il processo di formazione dell'opinione interna dell'autorità decidente, quest'ultima deve comunque decidere se conservare o meno note ed appunti: se li ritiene necessari e pertanto li conserva, anch'essi soggiacciono al diritto d'accesso, nella misura in cui contengono dati personali<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> DTF 125 II 473 = JdT 2001 I 322 consid. 4a.

<sup>39</sup> DTF 125 II 473 = JdT 2001 I 322 consid. 4b.

<sup>40</sup> DTF 125 II 473 = JdT 2001 I 322 consid. 4c. Cfr. anche ALBERTINI, op. cit., pp. 83-86.

#### 4.4. *In base alle leggi sulla trasparenza*

Come meglio si vedrà in seguito<sup>41</sup>, nell'ambito del diritto di accesso ai documenti ufficiali previsto dalle leggi sulla trasparenza, *l'esame è limitato ai documenti ufficiali la cui elaborazione è terminata*. Sono cioè esclusi dall'accesso quei documenti che, pur essendo in possesso dell'amministrazione, sono destinati unicamente all'uso personale. Gli appunti scritti a mano o elettronicamente su un documento ufficiale costituiscono perlopiù documenti la cui elaborazione non è terminata; diventano per contro un documento terminato, per esempio se, invece di rispondere alla questione posta nel documento principale o di inserirvi una nota in un documento separato, il destinatario del testo esprime la sua opinione nel documento principale<sup>42</sup>. Sono dunque esclusi dal diritto di accesso solo quei documenti interni che possono considerarsi documenti ancora in elaborazione<sup>43</sup>.

#### 4.5. *Esistono ancora gli «atti interni»?*

Il diritto dell'autorità di rifiutare l'accesso ad un documento in virtù della sua natura di «atto interno» è, come si vede, estremamente limitato.

Anzitutto, *la distinzione fra atti interni ed esterni è praticamente inesistente in relazione al diritto d'accesso previsto dal diritto della protezione dei dati e dal diritto alla trasparenza*. In tali ambiti, l'unico argomento in base al quale l'autorità può restringere l'accesso ad un atto «interno» consiste nel fatto che si tratti di un documento ancora in elaborazione; per evitare che il processo decisionale, interno all'autorità, possa essere condizionato dalla divulgazione di note o appunti, da cui emergono magari dubbi o opinioni divergenti fra funzionari, si ritiene che vi sia un interesse pubblico a non diffondere tali atti, solo fintantoché sia in corso però la fase decisionale.

---

<sup>41</sup> V. *infra*, par. 6.

<sup>42</sup> Messaggio cit., FF 2003, p. 1812.

<sup>43</sup> V. anche HÄNER, ZBl 2003, p. 292.

La nozione di «atto interno» permane invece in relazione al diritto processuale di essere sentito. Anch'essa va *interpretata tuttavia in modo estremamente restrittivo*, limitatamente cioè a quegli atti che non sono determinanti per la decisione dell'autorità.

Per quanto si tratti di diritti fondati su garanzie costituzionali e su basi legali diverse, non si può escludere una futura *armonizzazione della prassi relativa all'accesso ai documenti interni*, in base alle argomentazioni vigenti nell'ambito della protezione dei dati e della trasparenza, tanto più che la dottrina auspica da tempo l'abolizione della distinzione fra documenti interni ed esterni nel contesto del diritto procedurale di esaminare gli atti<sup>44</sup>.

#### **4.6. Bilancio dei diritti di accesso ai documenti interni**

Già attualmente, il campo di applicazione della *prassi concernente gli atti interni* è comunque estremamente limitato e *non permette in nessun caso all'autorità stessa di qualificare come «interno» un documento che per qualsiasi ragione preferisca non diffondere*.

Va però anche detto che tale conclusione non basta ancora a garantire ai richiedenti l'accesso ad ogni documento che gli interessi: il fatto che l'autorità non possa invocare il carattere interno di un documento per negarne la consultazione all'interessato non ha infatti un'importanza decisiva, fintantoché a quest'ultimo non sia attribuito un diritto d'accesso che prevalga sul segreto d'ufficio che in molti casi vige ancora. E, d'altra parte, la garanzia procedurale del diritto di essere sentito permette di accedere solo a quei documenti che sono presenti fra gli atti di un procedimento determinato, fra i quali è difficile che figurino anche direttive e circolari interne.

Si comprende allora il significato delle *leggi sulla trasparenza*, le quali attribuiscono ad ogni persona un vero e proprio diritto di accedere agli atti ufficiali, che può anche essere fatto valere in giudizio.

---

<sup>44</sup> ALBERTINI, op. cit., p. 86 e autori citati.

## **5. L'accesso ai documenti «interni» nell'ambito della procedura di tassazione**

### **5.1. *I «dossier speciali» confidenziali dell'Amministrazione federale delle contribuzioni***

Una parrucchiera ha ommesso di annunciarsi quale contribuente soggetta all'imposta sul valore aggiunto (IVA). Nell'ambito di una verifica, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) accerta che ella avrebbe dovuto assoggettarsi all'imposta già a partire dal 2001. Si tratta di stabilire dunque la cifra d'affari per definire il debito fiscale. La documentazione contabile sottoposta all'autorità dalla contribuente non adempie i requisiti di una contabilità regolare e così l'AFC intraprende una ricostruzione della cifra d'affari a partire dalle spese di acquisto del materiale. A tal fine si serve di *dati comparativi ricavati dalle tassazioni concernenti altri contribuenti attivi nello stesso settore professionale*. Stabilisce così che le spese per l'acquisto del materiale ammontano al 15% della cifra d'affari.

In che cosa consiste questo misterioso «dossier speciale» di cui si è servita l'autorità di tassazione? Si tratta di un fascicolo contenente una tabella, in cui sono schedati 19 parrucchieri di comuni di campagna dell'intera Svizzera, con indicazione del numero IVA, del luogo di attività, del periodo verificato, della cifra d'affari media e del compenso per il titolare, della suddivisione percentuale della cifra d'affari fra spese per l'acquisto del materiale, remunerazione e utile lordo ed infine con dati approssimativi in merito al numero di impiegati. Nell'ultima rubrica della tabella («osservazioni») figurano fra l'altro i prezzi praticati nei singoli saloni.

La contribuente ha il diritto di esaminare il cosiddetto «dossier speciale» confidenziale, da cui l'AFC ha ricavato i dati comparativi serviti alla ricostruzione della cifra d'affari? Alla domanda ha dato risposta una recente sentenza del Tribunale federale<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Sentenza del 21 novembre 2006 (n. 2A.651/2005).

## 5.2. *Il diritto del contribuente di esaminare i «dossier speciali»*

### 5.2.1. *Le opinioni dottrinali*

Lo strumento di cui si serve un contribuente che voglia conoscere i documenti contenuti nel dossier relativo al procedimento di tassazione che lo concerne è il *diritto di essere sentito*. Si tratta dunque di stabilire se vi rientri anche l'accesso ai documenti di carattere «interno» o «confidenziale».

Nella sentenza del 2006, relativa all'IVA, il Tribunale federale ha dovuto rispondere al quesito, perché la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni aveva accolto il ricorso della contribuente, riconoscendole il diritto di esaminare e di prendere posizione sul «dossier speciale» in forma anonimizzata, cioè dopo avere occultato le colonne «numero IVA», «luogo» e «osservazioni»; l'AFC, invece, si opponeva all'esame del «dossier speciale» da parte della contribuente, invocando il segreto fiscale<sup>46</sup>, ed aveva dunque impugnato la decisione della Commissione di ricorso dinanzi all'Alta Corte.

Quest'ultima ha esaminato le prese di posizione della dottrina in merito alla questione sottoposta. Ha dunque osservato dapprima che *diversi autori escludono dal diritto di esame, senza ulteriori precisazioni, i documenti che concernono terze persone*<sup>47</sup>. Altri autori, facendo riferimento ad una circolare dell'AFC<sup>48</sup>, affermano che ci si trova in presenza di inte-

<sup>46</sup> Precisamente, l'art. 55 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20), che obbliga chiunque è incaricato dell'esecuzione della legge stessa o è chiamato a prestarvi concorso a mantenere il segreto nei confronti di altri servizi ufficiali e di persone private su quanto apprende nell'esercizio delle sue funzioni e a negare la consultazione di atti ufficiali.

<sup>47</sup> MARKUS LEIBUNDGUT/HANS-PETER HOCHREUTENER, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli (a cura di), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. II/2, 2005, n. 14 ad art. 37 LIP; KLAUS REINHARDT, Das rechtliche Gehör in Verwaltungssachen, tesi, Zurigo, 1968, p. 191; RUDOLF WESPI, Die Steuerrechtspflege im Kanton Zürich, tesi, Zurigo, 1951, p. 364; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, p. 434, n. 1263; MARIANNE WEBER, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, tesi, Zurigo, 1981/1982, p. 203; ed anche JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>a</sup> ediz., 1998, p. 143.

<sup>48</sup> Circolare n. 24 dell'AFC del 7 ottobre 1952, del periodo fiscale 1951/52, concer-

ressi di terzi da proteggere «quando, per esempio, gli atti contengono delle indicazioni sulla situazione commerciale o sul reddito di determinate terze persone, indicazioni che vengono prese a titolo comparativo in casi di tassazione d'ufficio»<sup>49</sup>.

Secondo un'altra opinione, *il contribuente deve poter accedere al materiale statistico, mentre non deve essergli sottoposta la contabilità originale su cui si basa*<sup>50</sup>. L'accesso a dati sperimentali e comparativi non porrebbe alcun problema fintantoché da tale materiale non sia possibile risalire al reddito ed alla sostanza delle persone e delle aziende prese in considerazione<sup>51</sup>. Se dunque gli atti o i dati di un contribuente vanno a finire negli atti processuali di tutt'altra persona ed in tal modo possono diventare accessibili ad essa, si dovrebbe poter pretendere in modo generale che l'identità di tali parti non coinvolte sia resa irricognoscibile ed anche che siano resi impossibili identificazioni indirette<sup>52</sup>. In altri termini, questa opinione dottrinale non esclude il diritto di esaminare atti di tale natura, ma pretende una sufficiente anonimizzazione.

Il Tribunale federale ha infine esposto l'opinione di ERNST KÄNZIG/URS BEHNISCH<sup>53</sup>, secondo i quali *l'autorità di tassazione deve concedere al contribuente di accedere ai «rapporti informativi» di altri uffici e agli*

---

nente la consultazione dell'incarto fiscale da parte del contribuente e dei suoi eredi (pubblicata in ASA 21, p. 142).

<sup>49</sup> PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, n. 4 ad art. 114; MARTIN ZWEIFEL, in: Zweifel/Athanas (a cura di), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, 2<sup>a</sup> ediz., 2002, n. 9b ad art. 41 LAID, e vol. I/2b, n. 28 ad art. 114 LIFD; cfr. anche WERNER BRAUNSCHWEIGER/GILLI CAFLISCH/ BEAT JUNG, Die neuen Vorschriften für das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege im Bund und ihre Auswirkungen auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreuten Abgaben, ASA 39 p. 368.

<sup>50</sup> FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, 2003, n. 38 ad art. 114; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2<sup>a</sup> ediz., 2006, n. 37 ad § 124.

<sup>51</sup> WILLY HUBER, Das Recht des Bürgers auf Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren, tesi, San Gallo, 1980, p. 106 ss.

<sup>52</sup> STEPHAN NEIDHARDT, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (a cura di), mwst.com, 2000, n. 5 ad art. 55.

<sup>53</sup> Die direkte Bundessteuer, III parte, 2<sup>a</sup> ediz., 1992, n. 7 ad art. 71 DIFD, p. 20.

*altri mezzi di prova versati agli atti* (p. es. coefficienti sperimentali), suscettibili di influenzare punti di rilevanza giuridica e della cui esistenza o importanza il contribuente non è al corrente o non può esserlo<sup>54</sup>.

### 5.2.2. *I precedenti giurisprudenziali*

I giudici federali si sono anche confrontati con la loro stessa giurisprudenza in materia di tassazioni per apprezzamento. In una sentenza del 1969, l'Alta Corte aveva affermato che l'unico modo in cui l'autorità di tassazione può ricavare dati sperimentali consiste nell'analisi della contabilità di altri contribuenti, nei confronti dei quali è tenuta al rispetto del segreto. Di conseguenza, non può concedere l'esame della contabilità su cui si basano tali dati sperimentali. Gli estratti messi a disposizione per l'esame dovrebbero essere presentati in modo tale che il contribuente non sia in grado di individuare l'impresa cui si riferiscono<sup>55</sup>. In una decisione successiva, in materia di imposta sulla cifra d'affari, aveva stabilito che il *contribuente può prendere conoscenza dei metodi adottati ai fini della tassazione e dei risultati così conseguiti*<sup>56</sup>.

Il Tribunale federale stesso ha poi ripetutamente tutelato il rifiuto di concedere l'esame di dati contabili concreti di altre imprese, basandosi o sull'interesse dei terzi alla *tutela della riservatezza su determinati fatti* oppure sull'obbligo, che ne discende, per le autorità fiscali, di mantenere il segreto. Così in una sentenza del 1964 ha ritenuto che dovesse essere tenuta segreta la misura delle spese per gli acquisti e della cifra d'affari in imprese simili, per il fatto che altrimenti, nonostante l'anonimizzazione, il contribuente avrebbe facilmente potuto identificare le ditte di cui si trattava e sarebbe potuto entrare in possesso di segreti commerciali della concorrenza, senza averne alcun diritto, dal momento che si trattava di poche imprese (*in casu* atelier di pellicceria)<sup>57</sup>.

<sup>54</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.4.

<sup>55</sup> ASA 39 p. 192 = RDAF 1972 p. 169 consid. 4a.

<sup>56</sup> ASA 46 p. 453 consid. 1 in fine.

<sup>57</sup> ASA 33 p. 500 consid. 3. Il Tribunale federale menziona anche una sentenza relativa a grossisti nel settore dei prodotti ottici, nella quale ha affermato che l'obbligo dell'AFC di informare trova il suo limite nell'obbligo di tutelare gli interessi legittimi di terzi; in tale ambito, ha precisato che anche una comunicazione di informazioni

### 5.2.3. Condizioni per l'accesso del contribuente ai dati confidenziali

Respingendo il ricorso dell'AFC, il Tribunale federale ha riconosciuto il diritto del contribuente di accedere ai «dossier speciali» confidenziali.

Questi, in breve, gli argomenti su cui si fonda la decisione della Corte:

- le disposizioni legali che disciplinano l'accesso agli atti<sup>58</sup> richiedono che una decisione negativa sia basata su un *giudizio individualizzato* e che si estenda solo a quegli atti per i quali sussistano effettive ragioni di tutela della segretezza; in tal modo, il Tribunale federale ha escluso che, come sostenuto invece dall'AFC, l'autorità di tassazione possa invocare un divieto generale di accedere ai dati relativi ad altre imprese<sup>59</sup>;
- i giudici federali hanno poi escluso che vi sia un *«interesse pubblico»*<sup>60</sup> di rilievo, che imponga il rifiuto di concedere ai contribuenti l'esame dei dati in discussione: l'AFC aveva sostenuto che i coefficienti sperimentali servono non solo per la tassazione per apprezzamento dei contribuenti che non tengono una contabilità o che ne presentano una non sufficientemente probante, ma anche per intraprendere una verifica della *plausibilità* delle risultanze della contabilità presentata. Divulgando questi dati, secondo l'autorità di tassazione, vi sarebbe il rischio di vanificare l'efficacia di tale verifica, rendendo impossibile la scoperta di elusioni o sottrazioni d'imposta<sup>61</sup>. A tale ar-

---

con soppressione dei nomi delle persone e dei luoghi comporta il rischio che il ricorrente possa identificare i commercianti presi in considerazione e che apprenda così dei segreti commerciali relativi a dei concorrenti (DTF 105 Ib 181 consid. 4b). Altre sentenze che vanno nello stesso senso sono le seguenti: A.370/1980 del 13 marzo 1984, consid. 2c; A.90/1982 del 16 maggio 1984, consid. 4a, pubbl. in ASA 55 p. 570; 2A.46/1988 del 1° giugno 1990, consid. 4b; 2A.444/1995 del 13 agosto 1996, consid. 2b/aa.

<sup>58</sup> Nella sentenza in questione, che concerneva l'IVA, il Tribunale federale ha menzionato l'art. 27 cpv. 1 e 2 PA, ma gli stessi argomenti potrebbero evidentemente valere anche in relazione alle imposte dirette, per le quali si applicherebbero gli analoghi articoli 114 LIFD e 187 LT.

<sup>59</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.6.

<sup>60</sup> Secondo l'art. 27 cpv. 1 PA, ma anche per l'art. 118 cpv. 2 LIFD.

<sup>61</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.7.1.

gomento, il Tribunale federale ha ribattuto che nel caso in esame la contribuente è stata assoggettata proprio ad una tassazione per apprezzamento e quindi in base ai dati sperimentali, i quali non sono cioè serviti per la verifica della plausibilità della dichiarazione. In tal modo, ella ha già avuto conoscenza dei dati in questione, su cui si è fondata la tassazione per apprezzamento, cosa che esclude un interesse pubblico alla tutela del segreto<sup>62</sup>;

- la Corte si è poi confrontata con l'argomento secondo cui il controverso dossier sarebbe stato una semplice statistica interna, il cui scopo era di valutare una fattispecie in sé già definita. Anche senza entrare nel merito delle motivazioni con cui la dottrina critica la distinzione fra atti interni ed esterni<sup>63</sup>, i giudici hanno osservato che *era stata la stessa AFC, trasmettendo il dossier confidenziale alla Commissione federale di ricorso insieme agli altri atti della causa, a dimostrare che lo considerava determinante ai fini della decisione*<sup>64</sup>;
- infine, si è posto il problema della tutela del segreto fiscale e quindi degli interessi privati degli altri contribuenti, cioè di quelli sui cui dati si fonda il dossier speciale di cui si tratta: il Tribunale federale ha rilevato che non era in discussione l'accesso agli atti fiscali di altri contribuenti, bensì a determinati dati raccolti dall'AFC nei fascicoli fiscali di più contribuenti, allo scopo di ricavarne elementi comparativi e sperimentali. *Il segreto fiscale impone dunque solo di limitare l'accesso ai dati e importi serviti per la comparazione in modo tale che essi non possano poi essere attribuiti a determinati contribuenti chiaramente identificabili*; inoltre, si deve impedire che l'esame degli atti permetta di accedere a segreti commerciali di altri contribuenti, nonostante l'anonimizzazione<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.7.2.

<sup>63</sup> WILLY HUBER, *Das Recht des Bürgers auf Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren*, tesi, San Gallo, 1980, p. 84 ss.; ALEXANDER DUBACH, *Das Recht auf Akteneinsicht*, tesi, Berna, 1990, p. 10 ss.; MICHELE ALBERTINI, *Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates*, tesi, Berna, 2000, p. 229 s., con relativi riferimenti.

<sup>64</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.8.

<sup>65</sup> Sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 2006, consid. 2.9.1.

### 5.3. *Il punto della situazione*

La sentenza appena esaminata rappresenta un'importante tappa nel riconoscimento dei diritti dei contribuenti nell'ambito delle procedure fiscali e degli eventuali procedimenti giudiziari che ne scaturiscono. La sua importanza è provata fra l'altro dal fatto che la II Corte di diritto pubblico ha giudicato nella composizione di cinque giudici.

Va poi rilevato che i suoi *effetti non saranno limitati alle procedure di tassazione per apprezzamento nel campo dell'imposta sul valore aggiunto*, ma si estenderanno a tutte le procedure analoghe ed in particolare a quelle relative alle imposte dirette<sup>66</sup>.

Fra le affermazioni più importanti va sottolineata senz'altro quella con cui il Tribunale federale ha chiaramente respinto le argomentazioni con cui l'autorità di tassazione invocava pretesi «interessi pubblici», che si opporrebbero al riconoscimento del diritto di esaminare gli atti. Si pensi soprattutto alla preoccupazione, sollevata dall'AFC, di vedere ostacolata la prevenzione di elusioni e sottrazioni d'imposta nel caso in cui alla contribuente fosse stato concesso l'esame del dossier litigioso: dietro un simile ragionamento si intravede l'idea di un'autorità che deve potersi servire di strumenti «invisibili», cui deve cioè essere riconosciuto il diritto di mantenere qualche «arma segreta» per fronteggiare le insidie della procedura di tassazione. Secondo questo modo di ragionare, se i contribuenti conoscono il «metro» con cui il fisco «misura» la plausibilità delle loro dichiarazioni, potrebbero usarlo per evitare guai. La risposta dei giudici federali è stata molto pragmatica e proprio per questo ha evidenziato il carattere in fondo irrazionale della censura: che il diritto di esaminare i documenti controversi venga o meno riconosciuto, proprio la ricorrente ne conosce già in larga misura il contenuto, perché, essendo stata tassata per apprezzamento, i suoi fattori imponibili sono stati determinati sulla loro base. La Corte non si è neppure lasciata trascinare nella controversa delimitazione fra atti esterni ed interni, come voleva

---

<sup>66</sup> Cfr. anche MARTIN KOCHER, *Einsichtnahme auch in ein vertrauliches «Spezialdossier» der ESTV – Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht – noch ungeklärte Aufdeckungspflicht*, in ST 2007, pp. 201-206, p. 205.

l'autorità fiscale, ma si è limitata a ricordare che *l'elemento determinante per ammettere l'esame degli atti è la rilevanza degli stessi ai fini della decisione che deve essere adottata.*

In questa prospettiva, anche il problema della tutela degli interessi privati è stato ampiamente ridimensionato: il fatto che degli atti contengano indicazioni che si riferiscono ad altri contribuenti o addirittura segreti di carattere commerciale o industriale non implica automaticamente l'esclusione del diritto al loro esame, quando è possibile occultare nomi ed altre indicazioni che meritano di essere mantenuti confidenziali.

## **6. L'accesso ai documenti «interni» indipendentemente da una procedura di tassazione**

### **6.1. Le circolari «interne» dell'autorità di tassazione**

Un avvocato viene informato che l'autorità di tassazione cantonale intende procedere ad una verifica della sua dichiarazione, con particolare riguardo al suo reddito dell'attività indipendente.

Dopo uno scambio di corrispondenza, nel corso del quale ha fornito una serie di informazioni e di documenti all'autorità, chiede di poter ricevere una copia di tutte le direttive applicate dall'amministrazione cantonale delle contribuzioni in relazione alla tassazione degli indipendenti e più particolarmente degli avvocati.

Da uno dei documenti ricevuti apprende che esiste un dossier intitolato «Programma di lavoro – Indipendenti». Si rivolge allora all'amministrazione cantonale delle contribuzioni, chiedendone copia. Gli viene risposto che si tratta di un *«documento puramente interno all'amministrazione cantonale delle contribuzioni»*, il cui scopo è di garantire l'uniformità della prassi e la parità di trattamento; esso ha dunque carattere confidenziale ed è soggetto come tale al segreto fiscale.

Ebbene, in questo caso non siamo in una procedura di tassazione e tanto meno in una di reclamo o di ricorso. Non è quindi detto che il cosiddetto «Programma di lavoro – Indipendenti» venga mai usato per decidere sulla sua tassazione. Può tuttavia l'avvocato esigere che gli sia trasmesso il documento confidenziale di cui ha conosciuto casualmente l'esistenza?

Con questo problema si è confrontata un'interessante sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Vaud<sup>67</sup>.

## **6.2. Le leggi sulla trasparenza e l'accesso ai documenti «interni»**

### *6.2.1. Gli interessi pubblici che limitano o escludono la trasparenza*

Lo strumento di cui si può servire il nostro avvocato, per accedere ai documenti «interni» dell'amministrazione fiscale non sarà in questo caso il «diritto di essere sentito». Infatti, come detto, non si tratta di documenti che sono reperibili fra gli atti che lo concernono e che quindi sono serviti o serviranno all'autorità per la sua tassazione. La domanda si è così fondata sul *diritto generale di accedere agli atti ufficiali, previsto dalla legge cantonale sulla trasparenza*.

L'amministrazione cantonale delle contribuzioni si opponeva al riconoscimento del diritto del richiedente, sostenendo che i documenti litigiosi sarebbero stati dei documenti interni che servono alla formazione dell'opinione dei funzionari fiscali al momento dell'adozione della decisione di tassazione. In sostanza, l'autorità invocava degli interessi pubblici, che avrebbero prevalso sul diritto all'accesso dell'istante ai documenti richiesti.

Un po' come tutte le normative sulla trasparenza dell'amministrazione, a cominciare dalla legge federale, anche la legge cantonale vodese sull'informazione limita, da un lato, l'esame ai *documenti ufficiali la cui elaborazione è terminata*<sup>68</sup>, e ammette, dall'altro, che l'accesso possa essere limitato o negato quando può *perturbare la libera formazione dell'opinione e della volontà di un'autorità*<sup>69</sup>.

### *6.2.2. La nozione di documenti «interni»*

Il Tribunale amministrativo ha sottolineato che *la nozione di documento interno deve essere interpretata in modo restrittivo*, pensando a quei do-

---

<sup>67</sup> Sentenza del 15 agosto 2006 (GE.2003.0127), pubbl. in RDAF 2006 II pp. 383-397 = RF 2006 pp. 786-796.

<sup>68</sup> P. es. art. 5 cpv. 3 lett. b LTras.

<sup>69</sup> P. es. art. 7 cpv. 1 lett. a LTras.

cumenti la cui comunicazione avrebbe per effetto di divulgare il processo di formazione della volontà di un'autorità in un caso concreto; una limitazione sarebbe in tal caso giustificata soprattutto in considerazione del rischio che la rivelazione di divergenze in seno all'autorità possa indebolire la legittimità della decisione adottata oppure che la decisione stessa sia indebolita dalla rivelazione di esitazioni o obiezioni che l'autorità avrebbe infine scartato. Potrebbero rientrarvi dunque tutt'al più documenti preparatori quali progetti di decisioni o note scambiate tra i membri dell'autorità fiscale, per il fatto che mirano a preparare una decisione concreta.

I documenti, in relazione ai quali il ricorrente aveva chiesto l'accesso al fisco cantonale vodese, qualificati dal Tribunale amministrativo come «ordinanze interpretative», non erano stati allestiti nel quadro di una concertazione interna tra i rappresentanti dell'autorità con riferimento ad un contribuente specifico e non erano pertanto destinati a preparare una decisione su un caso concreto. Essi si limitavano infatti a raccogliere dei principi generali destinati ad agevolare l'applicazione della legge ed a garantire anche la parità di trattamento dei contribuenti, confrontati con diverse autorità di tassazione. I giudici cantonali hanno dunque affermato che *l'autorità non ha il potere di decidere autonomamente che un documento è «interno» al solo scopo di escluderlo dal diritto di accesso*<sup>70</sup>.

### 6.2.3. La tutela del buon funzionamento dell'amministrazione

Anche in questo caso, il fisco ha poi cercato di dimostrare che la pubblicità dei documenti in discussione avrebbe potuto vanificare o almeno rendere più difficile la verifica delle dichiarazioni fiscali. Infatti, nelle istruzioni destinate ai funzionari fiscali, che fanno parte del dossier controverso, si trovano talora delle indicazioni con cui essi vengono invitati a rinunciare a ulteriori verifiche quando le spese chieste in deduzione sono inferiori ad un certo importo. In sostanza, la preoccupazione del fisco era di evitare che, conoscendo la soglia al di sotto della quale l'autorità rinuncia a verificare i costi fatti valere, i contribuenti potessero avvalersi

---

<sup>70</sup> RDAF 2006 II pp. 383-397 = RF 2006 pp. 786-796 consid. 6.

di una sorta di deduzione forfetaria non ufficiale, sfruttando quel margine pur non potendo comprovare spese effettive in tale misura.

Ponderando fra loro l'interesse pubblico che potrebbe opporsi alla divulgazione di detti documenti – cioè quello di evitare la diffusione di informazioni sulle suddette «deduzioni forfetarie occulte» –, da un lato, e l'interesse per il cittadino di conoscere la prassi amministrativa, dall'altro, il Tribunale amministrativo ha affermato che *è particolarmente importante, in settori che la legge non disciplina dettagliatamente, poter disporre di un'informazione il più possibile estesa sui principi e sulle prassi che potrebbero essere applicate al richiedente*. Altro merito di tale trasparenza sarebbe di permettere al cittadino di convincersi dell'applicazione regolare del diritto e del rispetto della parità di trattamento nell'attività amministrativa, un po' come succede per l'attività giudiziaria grazie alla pubblicazione della giurisprudenza dei tribunali<sup>71</sup>.

#### 6.2.4. *La nozione di documenti «la cui elaborazione è terminata»*

Come detto, l'accesso presuppone che si tratti di un documento la cui «elaborazione è terminata». L'amministrazione delle contribuzioni vodese aveva allora argomentato che la circolare interna di cui si discute era in rielaborazione. Il Tribunale amministrativo ha ritenuto tale obiezione «insostenibile», osservando che non basta certo che un documento possa essere aggiornato perché sia sottratto al diritto d'informazione<sup>72</sup>. Del resto, neppure un documento superato o non aggiornato è escluso dal diritto d'accesso, che si applica invece anche ai documenti ufficiali conservati negli archivi<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> RDAF 2006 II pp. 383-397 = RF 2006 pp. 786-796 consid. 9.

<sup>72</sup> Significativamente, a tale proposito, il Messaggio del Consiglio federale sulla Legge federale sulla trasparenza spiega che «l'esclusione dei documenti la cui elaborazione non è terminata va considerata alla stessa stregua dell'eccezione volta a tutelare la libera formazione dell'opinione e della volontà dell'autorità (art. 7 cpv. 1 lett. a); l'amministrazione deve avere la possibilità di formare la propria opinione il più tranquillamente possibile» (Messaggio cit., FF 2003, pp. 1814-1815).

<sup>73</sup> RDAF 2006 II pp. 383-397 = RF 2006 pp. 786-796 consid. 7.

### 6.2.5. *La tutela degli interessi privati ed il segreto fiscale*

Fra gli argomenti opposti dall'amministrazione tributaria alla richiesta di accesso ai documenti figurava infine anche la tutela del segreto fiscale. A tale riguardo, è stato sufficiente ricordare che quest'ultimo non tutela l'amministrazione ed i suoi «strumenti di lavoro» ma esclusivamente i documenti che il contribuente è stato obbligato a produrre nell'ambito della procedura di tassazione<sup>74</sup>.

### 6.3. *Il punto della situazione*

Come la sentenza del Tribunale federale, precedentemente illustrata<sup>75</sup>, anche quella del Tribunale amministrativo del Canton Vaud appena esaminata rappresenta senz'altro una tappa importante nella realizzazione della trasparenza dell'amministrazione fiscale. Particolarmente significativa è l'interpretazione restrittiva, che la Corte vodese ha voluto proporre, della nozione di documenti interni, interpretazione che impedisce all'autorità di qualificare come interno ogni documento che per qualche ragione, anche comprensibile, preferisca non divulgare. Quando le leggi sulla trasparenza limitano o escludono l'accesso ai documenti ufficiali per tutelare la libera formazione dell'opinione e della volontà di un'autorità, vogliono solo evitare che l'autorità possa essere obbligata a rendere pubblici *documenti elaborati nell'ambito di un processo decisionale determinato*, come per esempio un preavviso o uno scambio di note fra funzionari<sup>76</sup>.

## 7. Conclusioni

- Il *segreto fiscale* è una giustificazione poco pertinente per negare l'accesso a documenti dell'amministrazione tributaria, che non contengono dati protetti ricavati dalle dichiarazioni di singoli contri-

<sup>74</sup> RDAF 2006 II pp. 383-397 = RF 2006 pp. 786-796 consid. 8.

<sup>75</sup> V. *supra*, par. 5.

<sup>76</sup> Cfr. anche BERTIL COTTIER, *Publicité des directives internes à l'administration – Jugement du Tribunal administratif du canton de Vaud du 15 août 2006*, in *Medialex* 2006, pp. 225-226.

buenti; in particolare, non giustifica il rifiuto di esibire ai richiedenti direttive e circolari contenenti chiarimenti e indicazioni in merito all'applicazione delle leggi ed alla prassi dell'autorità.

- Non esiste tuttavia, almeno laddove non vige ancora una legge sulla trasparenza dell'amministrazione, un diritto generale di accesso ai documenti ufficiali delle autorità, che possa prevalere sul *segreto d'ufficio*.
- Nell'ambito di un procedimento amministrativo, ed in particolare fiscale, l'autorità deve garantire il *diritto di esaminare gli atti*. In questo contesto, anche se l'autorità mantiene ancora la facoltà di limitare il diritto di un contribuente all'esame degli atti di un procedimento, invocando il carattere «interno» di determinati documenti, la giurisprudenza del Tribunale federale manifesta una decisa tendenza a limitare la portata di tale eccezione. Non appena un documento abbia una certa rilevanza ai fini della decisione, esso cessa di essere interno e deve pertanto esserne concesso l'esame al contribuente. Neppure la presenza, in tale documento, di eventuali dati protetti, in particolar modo dal segreto fiscale, giustifica un'eccezione, nella misura in cui sia possibile conciliare la tutela dei dati confidenziali e l'interesse del contribuente all'esame degli atti, mediante un'adeguata anonimizzazione.
- La restrizione del diritto di esaminare i documenti «interni» è del resto già caduta nell'ambito del diritto d'accesso garantito agli individui in base alla normativa sulla *protezione dei dati*. Quando una persona vuole verificare il contenuto di un dossier che lo concerne, presso un'autorità, non si può opporgli alcuna restrizione che non sia finalizzata alla tutela del procedimento decisionale; in tal senso, è ammesso tutt'al più il rifiuto di esibire al richiedente un documento che sia ancora in elaborazione.
- Un decisivo salto di qualità nell'accesso dei contribuenti ad ogni sorta di direttiva o istruzione interna discende poi dalla progressiva affermazione del principio della *trasparenza dell'amministrazione*. Chiunque voglia conoscere uno di questi «strumenti di lavoro», di cui si serve l'autorità per la sua attività di accertamento e di controllo, non

deve fare altro che inoltrare una domanda, senza neppure bisogno di giustificare alcun interesse. In tal caso, l'autorità non potrà invocare il diritto di tenere per sé gli strumenti di cui si tratta, a meno che non vi sia evidentemente qualche altro interesse pubblico o privato prevalente. Infatti, lo scopo delle leggi sulla trasparenza è proprio quello di avvicinare amministrazione ed amministrati e di consentire pertanto a questi ultimi di conoscere le prassi dell'autorità e di verificare che esse siano applicate a tutti in modo uniforme. Tutti i documenti che permettono al contribuente di conoscere e di prevedere l'applicazione della legge da parte dell'autorità di tassazione devono allora, in linea di principio, essere a lui accessibili.

