
E' legittimo l'accesso alla denuncia penale

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 21 Settembre 2011

per valutare se il raddoppio dei termini di accertamento che nasce dall'obbligo di denuncia di reati tributari esiste, allora la denuncia presentata dall'Agenzia dovrà essere un documento disponibile per il contribuente ed il giudice tributario

E' estremamente interessante la sentenza n. 4769 del 10 agosto 2011 (ud. del 28 giugno 2011) del Consiglio di Stato, Sez. IV, che ha ritenuto legittimo l'accesso alla denuncia penale presentata dall'ufficio.

Il fatto

Con atto di appello, la società Cognis impugna la sentenza 10 marzo 2011 n. 711, con la quale il TAR Lombardia, sede di Milano, sez. I, ha rigettato il suo ricorso, proposto avverso il provvedimento di diniego di accesso opposto dalla Agenzia delle entrate, e comunicato con nota 22 novembre 2010 n. 2010/92231.

L'attuale appellante aveva richiesto di accedere ad una serie di documenti, e precisamente:

- denuncia a suo carico presentata dall'Agenzia delle Entrate alla Procura della Repubblica, atto sulla base del quale la medesima Agenzia ha disposto, ai sensi dell'art. 43, c. 3, DPR n. 600/1973 e 57, c. 3, DPR n. 633/1972, l'estensione all'anno 2004 della verifica fiscale avviata per gli anni 2005-2007;
- copia dei documenti relativi al provvedimento interno col quale l'Agenzia si è determinata a prestare acquiescenza alla pronuncia della Commissione Tributaria, che aveva respinto le sue pretese nei confronti del contribuente ed a coltivare il ricorso in Cassazione, avverso detta pronuncia, soltanto sul capo riguardante la spettanza degli interessi.

La sentenza appellata ha affermato che *“la denuncia alla Procura della Repubblica è sottratta all'accesso in quanto coperta dal segreto nella fase delle indagini preliminari e la determinazione dell'amministrazione di rinunciare all'impugnazione della quasi totalità dei capi della sentenza della Commissione tributaria rientra tra gli atti afferenti alla strategia difensiva di un contenzioso tributario ancora pendente”*.

La sentenza

Il Consiglio di Stato ha ritenuto l'appello parzialmente fondato, in ordine al primo motivo proposto, relativamente all'istanza di accesso alla denuncia inoltrata dall'Agenzia delle entrate alla Procura della Repubblica, che costituisce il presupposto per l'estensione all'anno 2004 della verifica fiscale già avviata per gli anni 2005 – 2007.

Osserva il Collegio, in primis, che *“non può essere negato l'accesso a documenti che riguardano espressamente la posizione giuridica dell'istante e che possono essere da questi utilizzati a fini di tutela giurisdizionale. A tale regola*

non si sottrae, in virtù della sua stessa natura, la denuncia presentata da un privato ad una pubblica amministrazione, ovvero anche da un soggetto pubblico all'autorità giudiziaria, poiché, per un verso, l'ordinamento giuridico non tutela il diritto all'anonimato del denunciante (Cons. Stato, sez. VI, 25 giugno 2007 n. 3601), anzi, prevedendo espressamente il reato di calunnia, impone una precisa assunzione di responsabilità a carico dello stesso; per altro verso, non può in tal modo comprimersi il diritto costituzionalmente garantito alla tutela giurisdizionale. Ciò a maggior ragione nel caso in cui la denuncia presentata, per un verso intende offrire alla verifica all'autorità giudiziaria la notizia criminis, e quindi la possibilità di verifica della sussistenza nel fatto degli elementi costitutivi del reato, per altro verso, costituisce il presupposto per l'estensione di una verifica fiscale ad altra annualità, e quindi l'avvio di un ulteriore procedimento di verifica tributaria".

In punto diritto, inoltre, l'art. 329, c. 1, c.p.p., prevede che *"gli atti di indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari."*

A sua volta, l'art. 114, c. 1, c.p.p., che disciplina il *"divieto di pubblicazione di atti e di immagini"*, dispone, proprio in riferimento agli atti coperti da segreto ai sensi dell'art. 329 c.p.p., che *"è vietata la pubblicazione, anche parziale o per riassunto, con il mezzo della stampa o con altro mezzo di diffusione, degli atti coperti dal segreto o anche solo del loro contenuto"*.

Orbene, è del tutto evidente – osserva il C.d.S. - che non costituisce *"atto di indagine la notizia criminis (costituendo essa delle indagini il presupposto), e, in particolare, la denuncia inoltrata alla Procura della Repubblica (Cass. Pen., sez. I, 9 marzo 2011 n. 13494, che esclude da tale categoria i documenti di origine extraprocessuale acquisiti ad un procedimento, non compiuti dal P.M. o dalla polizia giudiziaria). La natura di atto di indagine della denuncia presentata dall'amministrazione pubblica nell'esercizio delle proprie funzioni è stata già esclusa, peraltro, dalla giurisprudenza amministrativa, che, sussistendo i presupposti di legge, ne ha già riconosciuto l'accessibilità (Cons. Stato, sez. VI, 29 luglio 2009 n. 4716; sez. VI, 9 dicembre 2008 n. 6117). Ed a tali fini, è del tutto inconferente che la denuncia, ex art. 373, comma 5, c.p.p., sia conservata, unitamente agli altri atti di indagine, nel fascicolo del Pubblico Ministero"*.

Diversamente, l'appello non è accolto in relazione al secondo motivo proposto, in quanto, come condivisibilmente affermato dalla sentenza appellata, oggetto dell'accesso sono documenti - quali la determinazione dell'amministrazione di rinunciare all'impugnazione della quasi totalità dei capi della sentenza della Commissione tributaria - che rientrano *"tra gli atti afferenti alla strategia difensiva di un contenzioso tributario ancora pendente"*.

Prosegue la sentenza affermando che *"Si tratta, dunque, di atti per i quali la costante giurisprudenza di questo Consiglio di Stato, afferendo gli stessi all'esercizio del diritto di difesa dell'amministrazione, nega la sussistenza del diritto di accesso (Cons. Stato, sez. IV, 13 ottobre 2003 n. 6200; sez. V, 26 settembre 2000 n. 5105; sez. IV, 8 febbraio 2001 n. 513; sez. V, 15 aprile 2004 n. 2163). Né assume rilievo la circostanza, dedotta dall'appellante, della formazione del giudicato sui capi della sentenza non impugnati, posto che il giudizio è tuttora pendente, sia pure limitatamente alla parte della sentenza oggetto di impugnazione, e la decisione di prestare acquiescenza a parte della pronuncia ben può essere parte di una più complessiva strategia processuale"*.

Brevi riflessioni

Il diritto di accedere ai documenti amministrativi è riconosciuto a chiunque vi abbia interesse per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti.

Come è noto, limitatamente all'oggetto del diritto di accesso, il legislatore non ha proceduto ad una elencazione dei documenti amministrativi accessibili, optando per una definizione generale, e pertanto, la dizione generica di cui all'art. 22, c. 2, della legge n. 241/90 consente di comprendere fra i documenti accessibili ogni rappresentazione di atti formati dalla Pubblica Amministrazione, ovvero gli atti che, seppur formati da soggetti terzi, siano comunque detenuti o utilizzati dall'Amministrazione nello svolgimento dell'attività amministrativa. Rientrano in questa nozione non solo i provvedimenti amministrativi, ma tutti gli atti, anche interni, che vengono utilizzati nell'agere amministrativo.

La normativa dispone, fra l'altro, il differimento ex lege – art. 24, c.6, u.i., della legge n.241/90 e 13, c. 2 - del diritto di accesso per gli atti preparatori nel corso della formazione di provvedimenti tributari.

Sul punto, di recente, lo stesso Consiglio di Stato, con decisione n. 53 del 13 gennaio 2010 (ud. del 27 ottobre 2009) il Consiglio di Stato, Sez. IV, ha ritenuto che la disciplina dell'accesso agli atti tributari deve essere interpretata in un'ottica costituzionalmente orientata, ammettendone l'esercizio di detta facoltà, una volta chiuso il procedimento amministrativo. Infatti, prosegue la decisione, *“diversamente opinando si perverrebbe alla singolare conclusione che il cittadino possa subire ulteriori incisioni nella propria sfera giuridica in conseguenza di un procedimento tributario, pur conclusosi in sede giustiziale con accordo tra le parti, qualora gli fosse impedito di accedere a tutti gli atti che lo riguardano, al fine di difendersi in un parallelo procedimento pendente per gli stessi fatti, quale quello penale nella specie instauratosi a seguito della verifica tributaria”*.

La sentenza che si annota riveste particolare importanza alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale - n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011) – sulla legittimità del raddoppio del termine ordinario per l'accertamento in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

In particolare, fra l'altro, la Corte Costituzionale ha affermato che *“unica condizione per il raddoppio dei termini ... è la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento”*.

Per la Corte, rilevato che il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, ritiene comunque che ciò *“non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all'amministrazione finanziaria l'arbitrario ed incontrollabile potere di raddoppiare i termini “brevi” di accertamento. Quanto all'asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 cod.proc.pen. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (ex plurimis, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009; n. 26081 e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale – allorché abbia acquisito la notitia criminis nell'esercizio od a causa delle sue funzioni – non può liberamente valutare*

se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod.pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia".

Proprio in ordine "all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che – contrariamente a quanto affermato dal rimettente – il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. È opportuno precisare che: a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972; b) il correlativo tema di prova ? e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario ? è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato; c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate question".

Di conseguenza, per verificare la correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria si potrà accedere alla denuncia penale.

13 settembre 2011

Roberta De Marchi