

*Call for papers e abstracts* per la partecipazione al Seminario dottorale dal titolo  
**“L’interpretazione nel diritto tributario. Metodi, principi e intrecci sistematici  
dell’ordinamento interno” – Università di Ferrara, 6 febbraio 2026**

Titolo della proposta di intervento:

**Il diritto di accesso agli atti nel procedimento tributario tra specialità della materia e principi generali dell’ordinamento.**

Il contributo si propone di interrogare criticamente l’esistenza, la natura e l’estensione di un diritto di accesso agli atti e ai dati del procedimento tributario in capo al contribuente, assumendo tale istituto come luogo privilegiato di emersione delle tensioni tra la specialità del diritto tributario e l’applicazione dei principi generali dell’ordinamento. La domanda di ricerca che guida l’analisi è se l’accesso agli atti debba essere considerato un istituto estraneo al procedimento tributario, ammesso solo in via eccezionale e difensiva, oppure se esso possa essere ricostruito come garanzia immanente, funzionale alla tutela del contraddittorio, dell’affidamento e della leale collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L’indagine muove dalla ricostruzione dell’annosa questione relativa all’accesso alla documentazione amministrativa in materia tributaria, evidenziando come il quadro normativo delineato dalla legge n. 241 del 1990 si sia mantenuto sostanzialmente stabile nel tempo, pur rivelandosi profondamente insoddisfacente. In particolare, il diritto di accesso agli atti detenuti dall’Amministrazione finanziaria risulta privato della sua tradizionale duplice dimensione – partecipativa e conoscitiva – essendo stato storicamente riconosciuto, anche per effetto dell’elaborazione giurisprudenziale, unicamente nella forma dell’accesso documentale a procedimento concluso o dell’accesso difensivo ex art. 24, comma 7, della legge sul procedimento amministrativo. Tale esito trova fondamento, da un lato, nell’art. 13, comma 2, della legge n. 241 del 1990, che esclude l’applicabilità delle norme sulla partecipazione procedimentale ai procedimenti tributari, e, dall’altro, nella formulazione dell’art. 24 della medesima legge, che include i procedimenti tributari tra le ipotesi di esclusione dal diritto di accesso. La norma, nel sancire un limite apparentemente oggettivo e generalizzato, ha determinato una compressione delle garanzie conoscitive del contribuente, negandogli tutele riconosciute a qualsiasi altro destinatario dell’azione amministrativa e rinunciando, di fatto, a una disciplina positiva dell’accesso in ambito fiscale.

La rigidità di tale assetto normativo è stata progressivamente temperata dalla giurisprudenza nazionale, in particolare attraverso un’interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge n. 241 del 1990 alla luce degli artt. 97, 111 e 117 Cost. Il Consiglio di Stato ha ricondotto l’esclusione dell’accesso alla sola fase di pendenza del procedimento tributario, ritenendola giustificata dall’esigenza di tutelare l’efficacia delle attività di controllo e di evitare interferenze del contribuente nell’istruttoria. Al contempo, è stato escluso che nei procedimenti tributari possa configurarsi un’assenza assoluta di diritti conoscitivi, affermandosi che l’accesso

costituisce comunque un principio generale dell'azione amministrativa, seppur declinato secondo modalità proprie della materia fiscale.

In questa linea si inserisce, con accenti non sempre uniformi, anche la giurisprudenza di legittimità, che ha riconosciuto come la specialità del procedimento tributario non comporti l'inapplicabilità dei principi generali dell'ordinamento, tra i quali rientra il diritto di accesso agli atti quale strumento funzionale all'effettività del contraddittorio e del diritto di difesa. Tale orientamento trova un ulteriore e decisivo rafforzamento nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale, pur negando l'esistenza di un obbligo generalizzato di ostensione del fascicolo, ha affermato il diritto del contribuente ad accedere, anche nella fase istruttoria, agli atti e ai documenti rilevanti raccolti nell'ambito del procedimento tributario, in applicazione dei principi di buona amministrazione e di tutela giurisdizionale effettiva sanciti dagli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Il tema dell'accesso agli atti è tornato al centro del dibattito con la legge delega n. 111 del 2023 per la riforma del sistema fiscale, che ha espressamente sollecitato l'introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso nel procedimento tributario e una razionalizzazione delle disposizioni concernenti l'analisi del rischio, nel bilanciamento tra riservatezza e trasparenza. Tuttavia, nonostante il decreto legislativo n. 219 del 2023 abbia incluso l'accesso alla documentazione amministrativa tra i principi generali posti a tutela dei diritti del contribuente, mediante l'introduzione del comma 3-bis all'art. 1 della legge n. 212 del 2000, lo Statuto dei diritti del contribuente, nella sua formulazione vigente, non contiene una disciplina organica e puntuale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. La scelta del legislatore è stata, piuttosto, quella di intervenire in modo frammentario, regolando il tema solo incidentalmente, in particolare attraverso l'art. 6-bis dello Statuto, nel quale l'accesso risulta configurato come strumento funzionale all'esercizio del diritto al contraddittorio, e non come autonoma garanzia conoscitiva del contribuente. Sicché, la mancata piena attuazione della delega lascia irrisolta la questione se l'ordinamento tributario sia oggi dotato di una disciplina effettiva e coerente in materia.

Il contribuente, quindi, intende verificare se e in che misura il diritto di accesso agli atti possa essere ricostruito, anche in assenza di una disciplina organica, come principio immanente del procedimento tributario, non limitato alla sola funzione difensiva in sede contenziosa, ma potenzialmente idoneo a incidere sui modelli di compliance, di adempimento spontaneo e di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente. In tale prospettiva, l'analisi si propone di interrogare il ruolo dell'accesso agli atti quale possibile strumento di riequilibrio del rapporto fisco-contribuente e come indice di una possibile riconsiderazione della tradizionale concezione della specialità del diritto tributario.

*Dott.ssa Lucrezia Valentina Caramia*  
*Università degli studi di Bari Aldo Moro*