

**ACCESSO AGLI ATTI - L. N. 241 DEL 1990 - ACCESSO DIFENSIVO - ART. 24 L. N. 241 DEL 1990 - AVVISO DI ACCERTAMENTO IMU - ENTE DI CULTO - DOCUMENTI POSIZIONI ANALOGHE - DIRITTO ALL'ACCESSO - SUSSISTE**

L'Ente di culto destinatario di un avviso di accertamento IMU contestato in sede giudiziale ha diritto ex art. 24, c. 7, L. 241/90 di accedere a tutti gli atti attestanti il trattamento tributario riservato ad altri Enti di culto analoghi (dichiarazioni tributarie, avvisi di liquidazione, avvisi di accertamento, cartelle esattoriali, ricevute di pagamento, ecc.), onde poter verificare eventuali profili di disparità di trattamento.

**Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 6964/2021**

Publicato il 18/10/2021

**N. 06964/2021REG.PROV.COLL.**

**N. 07421/2021 REG.RIC.**



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

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato**

**in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

ex artt. 38 e 60 cod. proc. amm.  
sul ricorso in appello iscritto al numero di registro generale 7421 del 2021,  
proposto da  
Monastero delle Suore Cistercensi di Santa Susanna, in persona del legale  
rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato Giuseppe  
Cappiotti, con domicilio digitale come da PEC Registri di Giustizia;

***contro***

Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Omero Nardi, Marcello Rifici, con domicilio digitale come da PEC Registri di Giustizia;

***nei confronti***

Roma Capitale, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Umberto Garofoli, con domicilio digitale come da PEC Registri di Giustizia e domicilio eletto presso il suo studio in Roma, via del Tempio di Giove, 21;

***per la riforma***

della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda), 19 luglio 2021, n. 8575, resa tra le parti;

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio della Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova e di Roma Capitale;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 14 ottobre 2021 il consigliere Angela Rotondano e uditi per le parti gli avvocati Gaia Stivali, su delega dell'avvocato Cappiotti, Garofali, Nardi, Rifici;

Sentite le stesse parti ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm.;

Premesso che:

- la Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova (di seguito anche "*Congregazione*"), Ente di culto riconosciuto dallo Stato con d.P.R. n. 783 del 31 ottobre 1986, ha presentato a Roma Capitale istanza di accesso agli atti in relazione all'avviso di accertamento IMU del 15 settembre 2020 di cui è stata destinataria con riguardo al compendio immobiliare in sua proprietà nel Comune

di Roma per l'anno 2015 (per l'importo di € 315.803,86, oltre accessori, per un totale complessivo di € 477.713,76), avente ad oggetto immobili asseritamente ricadenti nelle fattispecie esenti ex art. 7 lettere b), d) ed i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (*“Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”*);

- la Congregazione ha domandato, in particolare, l'esibizione e il rilascio di copia dei seguenti atti: *a)* documenti (atti, verbali, rilevazioni, schede e relazioni redatte dagli accertatori) che hanno concorso all'emissione dell'avviso di accertamento n. 7553 del 15 settembre 2020; *b)* dichiarazione IMU/TASI/ENC, avvisi di pagamento, avvisi di liquidazione, avvisi di accertamento, cartelle esattoriali, ricevute di pagamento (e eventuali altri documenti) attestanti il trattamento tributario applicato agli immobili elencati, aventi le medesime finalità di quelli oggetto di tassazione, appartenenti ad altre Confessioni religiose presenti nel territorio di Roma Capitale, dovendosi ritenere che *“detti immobili lucrino l'esenzione ex art. 7 lettere d) ed i) del D.Lgs. 504 del 1992, come nel caso della Congregazione”*; *“diversamente”* la Congregazione ha chiesto a Roma Capitale di specificare *“ove all'interno di essi, in relazione all'anno di imposta 2015 si fossero svolte attività esenti, ma in modalità commerciale”*, consentendo comunque l'accesso ai su indicati documenti;

- Roma Capitale con determinazione dirigenziale del 15 aprile 2021, comunicata alla Congregazione a mezzo pec il 16 aprile 2021, ha denegato l'accesso richiesto in quanto: *“relativamente alla precedente lettera a) l'avviso di accertamento è un atto che scaturisce dai controlli effettuati da Aequa Roma spa sui dati identificativi del contribuente quali codice fiscale/partita IVA, nonché dalle informazioni desumibili dal catasto edilizio urbano di Roma, dalla Conservatoria dei Registri Immobiliari e dai dati reperibili presso l'anagrafe comunale e anagrafe tributaria, a cui può accedere lo stesso contribuente; relativamente alla*

*precedente lettera b) (...) non si ravvisa un interesse diretto da parte della richiedente nei confronti delle posizioni tributarie degli altri enti religiosi”;*

- la Congregazione ha proposto ricorso ai sensi dell’art. 116 Cod. proc. amm., impugnando innanzi al Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio tale diniego dell’istanza di accesso, domandandone l’annullamento e, per l’effetto, di ordinare a Roma Capitale l’ostensione dei documenti richiesti;

- a supporto del gravame, ha lamentato con quattro motivi di doglianza: *“I. Illegittimità del provvedimento di diniego per eccesso di potere, irragionevolezza e ingiustizia manifesta; II. Illegittimità del provvedimento di diniego per violazione degli artt. 3 e 25 L. 241/1990 e dell’art. 7 L. 212/2000, nonché violazione dell’art. 9 d.P.R. 184/2006 in combinato disposto con l’art. 24 L. 241/1990. Eccesso di potere per carente e/o superficiale motivazione e/o omessa motivazione. Violazione del principio di trasparenza degli atti amministrativi (art. 1 L. 241/1990); III. Illegittimità del diniego per violazione dell’art. 22 co. III. L. 241/1990. Eccesso di potere dell’amministrazione per violazione degli artt. 24 e 97 Cost. Violazione dei principi di trasparenza, imparzialità e buon andamento dell’azione amministrativa; IV. Violazione degli artt. 3, 8 e 19 Costituzione e artt. 9, 11 CEDU anche in combinato disposto con l’art. 14 CEDU. Violazione dell’art. 1 Protocollo addizionale della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà Fondamentali”;*

- si sono costituiti in giudizio Roma Capitale e il Monastero delle Suore Cistercensi di Santa Susanna, chiedendo il rigetto del ricorso in quanto inammissibile e infondato, assumendo in sintesi che l’istanza di accesso veicolerebbe un inammissibile *“controllo generalizzato”* dell’operato dell’amministrazione;

Rilevato che:

- con la sentenza in epigrafe l’adito Tribunale amministrativo, disattese le eccezioni di inammissibilità (per assenza di preclusioni o decadenze ad impugnare il diniego espresso sull’istanza di accesso del 23 febbraio 2021), ha accolto il ricorso, rilevando in estrema sintesi che il procedimento tributario interessato dall’accesso

si è ormai concluso con l'adozione dell'avviso di accertamento, che la documentazione richiesta ha natura di documento amministrativo ai sensi dell'art. 22 comma 1 legge n. 241/1990 e l'istanza di accesso è finalizzata a difendere il giudizio la posizione giuridica del soggetto passivo del tributo, avendo perciò il diritto di accesso fatto valere natura difensiva ai sensi dell'art. 24, comma 7, legge n. 241/1990, risultando quindi prevalente sulla tutela della posizione dedotta in giudizio dei controinteressati che si oppongono all'esibizione documentale;

- avverso tale sentenza ha proposto appello, previa domanda cautelare di sospensione, il Monastero, deducendone l'erroneità e ingiustizia e invocandone l'integrale riforma, lamentando, con un primo motivo, *“Violazione del combinato disposto degli artt. 54, 73 e 87 del cpa e dell'art. 4 del d.l. n 28/2020, convertito con modifiche dalla l. n. 70/2020. Omessa pronuncia”*, con un secondo motivo *“Violazione dell'art. 24 comma 4 della legge 241/1990. Eccesso di potere per erroneità dei presupposti. Insufficienza e illogicità della motivazione”* ed infine contestando con un terzo articolato motivo *“Violazione dell'art. 24 comma 7 della legge 241/1990. Insufficienza e illogicità della motivazione”*;

- in particolare con l'appello il Monastero ha sostenuto che la decisione di prime cure meriterebbe riforma in quanto emessa in palese violazione del principio del contraddittorio processuale tra le parti (avendo il primo giudice tenuto conto ai fini della decisione di quanto tardivamente depositato dalla ricorrente); inoltre la sentenza sarebbe errata nella parte in cui ha ritenuto ammissibile l'istanza di accesso della Congregazione nonostante essa sia preordinata, per come formulata ed in quanto riguardante documenti relativi a immobili appartenenti a soggetti del tutto estranei al rapporto tributario tra l'istante e l'Amministrazione, ad un controllo generalizzato dell'operato dell'Amministrazione; la sentenza avrebbe altresì erroneamente qualificato l'accesso come difensivo poiché volto a contestare l'accertamento fiscale subito, ritenendolo ingiustamente prevalente rispetto al

diritto alla riservatezza dei dati fiscali di cui è titolare l'odierno appellante, controinteressato in primo grado, senza considerare che *“la conoscenza del trattamento fiscale degli immobili oggetto di istanza di accesso non potrebbe in alcun modo incidere sul trattamento fiscale applicato agli immobili della ricorrente, né tantomeno influenzare il contenzioso in essere”*;

- si è costituita in giudizio Roma Capitale domandando l'accoglimento dell'appello proposto;
- si è costituita in resistenza la Congregazione, argomentando l'infondatezza del gravame e tornando a evidenziare che l'istanza di accesso agli atti inoltrata a Roma Capitale è finalizzata ad ottenere copia della documentazione tributaria riferita non solo agli immobili della Congregazione destinataria dell'avviso di accertamento (impugnato innanzi al giudice tributario con ricorso tuttora pendente), ma anche a immobili analoghi, per scopi e destinazione, a quelli oggetto di accertamento appartenenti ad altre confessioni religiose, al fine di escludere arbitrarie e discriminatorie richieste di pagamento unicamente ai danni della Congregazione;
- la Congregazione ha altresì riproposto, ai sensi dell'art. 101, comma 2, c.p.a. le domande ed eccezioni non esaminate ed assorbite dalla sentenza appellata;
- alla camera di consiglio del 14 ottobre 2021 fissata per la trattazione dell'istanza cautelare, previo avviso alle parti della possibile definizione del ricorso all'esito dell'odierna udienza camerale con decisione in forma semplificata ai sensi dell'art. 60 Cod. proc. amm., la causa è stata trattenuta in decisione;

Ritenuto che:

- l'appello è infondato;
- è anzitutto inammissibile per la sua genericità (non illustrando in cosa consista l'asserita tardività del deposito di memorie e documenti da parte della ricorrente nel giudizio di primo grado), nonché comunque infondato nel merito il primo motivo: la sentenza appellata non ha posto a fondamento della decisione di

accoglimento del gravame la memoria e i documenti depositati dalla Congregazione, bensì argomentazioni introdotte ritualmente col ricorso introduttivo;

- nel merito, il Collegio ritiene non suscettibili di favorevole considerazione le censure articolate con il secondo e il terzo motivo di appello;

- la Congregazione assume che gli immobili oggetto dell'avviso di accertamento sono riconducibili alle fattispecie esenti di cui all'art. 7 lett. c), d) ed i) del citato D.Lgs. n. 504 del 1992, in quanto immobili destinati all'esercizio del culto o ad essi pertinenti, alloggi per religiosi e ministri di culto, nonché luoghi dove vengono poste in essere le attività per il culto e di coordinamento delle attività confessionali a livello nazionale, e che le esenzioni in discussione sono state riconosciute dai giudici che hanno deciso sugli atti di imposizione tributaria per ogni annualità ICI/IMU richiesta da Roma Capitale sin dal 2005;

- anche l'avviso di accertamento su indicato per l'annualità 2015 è stato impugnato dalla Congregazione dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale (con ricorso iscritto a ruolo al n. 1779/2021 RG), tuttora pendente, con cui per quanto di interesse si è tra l'altro censurato, con apposito motivo (rubricato "*Violazione del combinato disposto degli artt. 3, 19 e 20 della Costituzione Italiana e degli artt. 9, 11 singolarmente considerati nonché insieme all'art. 14 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Violazione dell'art.1 del Protocollo Addizionale n. 1 alla Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti Umani e delle Libertà Fondamentali anche in combinato disposto con l'art. 97 della Costituzione*"), eccesso di potere *sub specie* di disparità di trattamento;

- in particolare con tali doglianze la Congregazione ricorrente ha contestato l'eccesso di potere a suo avviso manifestato dall'amministrazione in relazione a profili di discriminazione (sia diretta sia indiretta), in violazione di diritti costituzionalmente garantiti (nello specifico dagli artt. 3, 19, 20 Cost.), rispetto alle

altre confessioni religiose in relazione ad immobili ugualmente destinati al culto, che beneficiano della detta esenzione *ex lege* del tributo, laddove Roma Capitale insisterebbe in illegittime pretese fiscali nei confronti della Congregazione, senza tener conto della esenzione che a questa pure spetta per legge, riconosciuta dalle Commissioni Tributarie e dalle pronunzie della Corte di Cassazione (cfr. Cass. Sez. tributaria, sentenza 8 luglio 2016, n. 13970) nei numerosi giudizi tributari per l'annullamento degli avvisi di accertamento proposti nel tempo dalla stessa Congregazione;

- alla luce delle considerazioni svolte, deve allora escludersi, come ragionevolmente ritenuto dall'appellata sentenza, che l'accesso documentale richiesto dalla Congregazione miri a realizzare un inammissibile controllo generalizzato dell'azione amministrativa, risultando invece esso strumentale alla tutela in giudizio degli interessi della Congregazione appellata al fine di vedersi riconoscere in relazione al compendio immobiliare per cui è stato adottato l'avviso di accertamento in questione il proprio diritto all'esenzione dal pagamento dell'IMU (soggetta al regime dell'art. 53 Cost.) previsto per i luoghi di culto e per altri immobili posseduti da soggetti *no profit* che in modalità non commerciali esercitino le attività agevolate di cui al più volte richiamato art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, laddove l'appellata è stata attinta nel proprio patrimonio da un atto impositivo adottato sul presupposto della titolarità di un compendio immobiliare il cui utilizzo è stato ritenuto non idoneo a beneficiare delle esenzioni di imposta previste per legge;

- in conclusione l'istanza di accesso è finalizzata ad accertare il trattamento tributario riservato a fattispecie analoghe a quelle oggetto di accertamento ma facenti capo a culti diversi, in relazione alle dedotte censure di disparità di trattamento rispetto ad altre confessioni, fondate sulla "*diversità del culto esercitato nei locali della ricorrente*" nonché sulla circostanza che "*la Congregazione e i suoi immobili*

*vengono ingiustamente considerati come assimilabili a fattispecie non di culto e commerciali”* (cfr. ricorso della Congregazione innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale pagg. 31-34);

- la Congregazione ha dunque un interesse, diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento del quale è chiesto l'accesso (Cons. Stato, V, 21 agosto 2017, n. 4043), sussistendo un nesso di strumentalità tra la situazione giuridicamente tutelata e l'ostensione della documentazione oggetto di istanza;

- non è infatti dubitabile che la documentazione richiesta abbia natura di *“documento amministrativo”* poiché, ai sensi dell'art. 22, comma 1, lett. d), legge n. 241/1990, riguarda la rappresentazione del *“contenuto di atti, anche interni... detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale”*;

Rilevato, pertanto, che:

- non meritano le critiche appuntate le impugnate statuizioni di prime cure laddove hanno ritenuto che l'istanza di accesso sia finalizzata non a realizzare un *“controllo generalizzato”* dell'azione amministrativa, ma a difendere in giudizio la posizione giuridica del soggetto passivo del tributo, avendo quindi il diritto di accesso natura difensiva e prevalendo, nella comparazione degli opposti interessi, sulla tutela della posizione dei controinteressati all'esibizione documentale;

- a quest'ultimo riguardo a quanto bene evidenziato dal primo giudice va solo aggiunto che nessuna apprezzabile lesione o potenziale pregiudizio agli interessi sostanziali di parte appellante può comunque derivare in concreto dall'accesso documentale, in quanto come puntualmente evidenziato dalla difesa della Congregazione, esso è ininfluenza rispetto all'esistenza dell'obbligazione avente ad oggetto il pagamento del tributo in capo al Monastero e al suo eventuale effettivo adempimento;

- Considerato che all'infondatezza dei motivi di doglianza consegue il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata di accoglimento del ricorso di primo grado, con ordine all'amministrazione di esibire in favore della Congregazione originaria ricorrente la documentazione amministrativa nei limiti di quella indicata nell'istanza di accesso ove effettivamente esistente, entro il termine di 30 giorni dalla pubblicazione della presente sentenza e con le modalità indicate nella decisione appellata;

Ritenuto di liquidare le spese di giudizio secondo il generale principio di soccombenza, come da dispositivo;

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge, confermando la sentenza impugnata, e per l'effetto ordina alle amministrazioni intimete, per quanto di competenza, di esibire in favore della ricorrente, mediante estrazione di copia, la documentazione oggetto dell'istanza di accesso del 23 febbraio 2021, nei limiti della documentazione indicata nell'istanza ove effettivamente esistente, entro trenta giorni dalla pubblicazione della presente sentenza, con trasmissione in via telematica oppure nella diversa modalità indicata dal ricorrente.

Condanna l'appellante Monastero delle Suore Cistercensi di Santa Susanna e Roma Capitale alla rifusione delle spese di giudizio a favore della Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova, che liquida forfettariamente in complessivi € 2.000,00 (duemila/00) distintamente posti a carico di ciascuna parte onerata, oltre oneri accessori se per legge dovuti.

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

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 14 ottobre 2021 con l'intervento dei magistrati:

Luciano Barra Caracciolo, Presidente

Angela Rotondano, Consigliere, Estensore

Stefano Fantini, Consigliere

Giovanni Grasso, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere

**L'ESTENSORE**  
**Angela Rotondano**

**IL PRESIDENTE**  
**Luciano Barra Caracciolo**

**IL SEGRETARIO**