

DIRITTO DI INTERPELLO E AUTOTUTELA TRIBUTARIA

L'analisi richiede lo scrutinio di un istituto quale il diritto di interpello e del più ampio "genus", al cui interno esso si colloca, costituito dall'autotutela tributaria su istanza di parte.

Trattasi di alcune delle modalità attraverso le quali è oggi consentito il dialogo tra cittadino e Pubblica Amministrazione dopo la stagione riformatrice dell'azione amministrativa promossa dal Legislatore. Una serie di interventi normativi ha infatti profondamente novellato la possibilità di interlocuzione tra soggetto privato e pubblico potere attraverso la previsione o la riformulazione di istituti come la comunicazione di avvio del procedimento, la partecipazione allo stesso, la comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza, e finanche modelli contrattuali di stampo privatistico accessivi al provvedimento amministrativo, integrativi o sostitutivi dello stesso, o sostitutivi di un intero procedimento.

Nell'alveo di questo nuovo contesto si collocano le figure giuridiche oggetto di riflessione: si procederà dunque all'esame delle stesse indagandone la "ratio" e la natura giuridica, lo svolgimento delle vicende ad esse afferenti rintracciando possibili elementi di analogia o omogeneità nello stesso o in altri settori ordinamentali. Tanto con la premessa metodologica di procedere all'analisi predetta sotto il particolare angolo visuale dell'autotutela vista "dalla parte" del cittadino, ovvero quella promossa dal privato attraverso l'istanza di parte eventualmente preceduta dall'esercizio del diritto di interpello.

L'interpello del contribuente è la facoltà di inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria puntuali e ben definite istanze concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse.

La "ratio" fondante dell'istituto risiede nei principi di chiarezza, semplificazione e trasparenza dell'azione amministrativa radicati nell'art. 97 della Carta Fondamentale in tema di giusto procedimento e conculcati nelle stesse disposizioni generali dello Statuto del contribuente.

Il Legislatore tributario infatti impone un preciso obbligo di chiarezza, anche motiva, degli atti al fine della miglior tutela della posizione giuridica del contribuente e a salvaguardia dell'affidamento di quest'ultimo.

L'interpello consiste in una vera e propria istanza rivolta all'amministrazione e finalizzata all'espressione di un parere qualificato su di una "res dubia".

La risposta dell'amministrazione finanziaria ha precisi limiti di carattere oggettivo e soggettivo, vincolando la stessa con esclusivo riferimento alla questione sollevata e limitatamente al richiedente.

Qualora essa non pervenga al contribuente nei termini di legge, si intenderà che l'amministrazione abbia condiviso l'interpretazione fornita dall'istante, perciò stesso riverberando i suoi effetti sugli atti anche a contenuto dispositivo o sanzionatorio successivamente adottati ed eventualmente radicandone la nullità in caso di difformità rispetto alla risposta.

Una diversa versione dell'esaminata "actio interrogatoria" è costituita dall'interpello teso ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusive.

In tal caso l'istanza del contribuente dovrà contenere la compiuta descrizione della fattispecie concreta per la quale ritenga non applicabili le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altri comportamenti fiscalmente rilevanti ed altrimenti ammessi dall'ordinamento tributario.

L'interpello, ordinario o in funzione antielusive, consente al contribuente lo scrutinio e la validazione del proprio agire, oltre alla tutela preventiva dell'affidamento sulla liceità di taluni comportamenti. Il legislatore ha tuttavia approntato ulteriori strumenti azionabili in fasi successive a quella esaminata: ovvero in un momento in cui l'Amministrazione finanziaria ha già posto in essere un'attività di verifica e di accertamento.

Ciò nondimeno è possibile che l'istanza di parte promossa dal contribuente promuova un ripensamento da parte del decisore pubblico e l'annullamento dell'imposizione in sede di autotutela. L'autotutela è un particolare potere della Pubblica Amministrazione azionabile d'ufficio o ad istanza di parte, di difesa diretta dei propri diritti e interessi, senza necessità di rivolgersi all'autorità giudiziaria.

Senza qui voler indugiare sulla diffusa speculazione dottrinale e giurisprudenziale in tema di autotutela decisoria ed esecutiva, contenziosa o meno, corre però la necessità di rammentare l'esigenza di un fondamento positivo della stessa.

L'ordinamento tributario non fa eccezione a questa regola conculcando in puntuali statuizioni normative l'esercizio del potere in parola, in ossequio al principio di legalità radicato nell'articolo 24 della nostra Carta Fondamentale.

L'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento dell'imposizione o alla rinuncia alla stessa in caso di autoaccertamento, d'ufficio o ad istanza di parte, in pendenza o meno di giudizio, nei casi in cui sussista l'illegittimità dell'atto: è il caso in cui la P.A. abbia commesso un errore di persona, o un errore materiale di calcolo; oppure, nel caso speculare a quest'ultimo, quando sia il contribuente ad incappare in un errore materiale facilmente riconoscibile dall'Amministrazione; ancora nel caso, questa volta speculare all'interpello in funzione antielusiva, in cui sussistano i requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Particolare attenzione merita l'esame di quelle situazioni in cui l'errore del contribuente sia derivato dalla non perspicua chiarezza del dato normativo. E' il caso in cui il comportamento del privato nasca dalle difficoltà interpretative di un intreccio di norme o quando, per converso, l'errore derivi proprio dall'essersi conformato alle indicazioni contenute negli atti dell'amministrazione finanziaria, o infine qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Tanto in sintonia con la "communis opinio" giurisprudenziale in tema di scusabilità dell'"ignorantia legis" finanche quando trasmodi nell'inevitabile errore di legge penale, entro i confini tracciati dalla Consulta con sentenza n. 364 del 1988.

Diversamente è a dirsi per il caso in cui non possano considerarsi sussistenti le predette obiettive condizioni di incertezza per avere l'amministrazione finanziaria già compiutamente fornito soluzioni interpretative di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente.

Si coglie comunque il rilievo, tutto diverso, riconosciuto all'affidamento del contribuente nella nuova dinamica dei rapporti tra soggetti attivi e passivi dell'attività tributaria: un assetto diverso in un settore che, sia pure con i temperamenti fisiologici imposti dalla particolare "sedes materiae", si è progressivamente allineato ai risultati dell'indagine giuridica in tema di danno cd. da informazioni inesatte da parte della P.A.

L'espansione degli strumenti utilizzabili dal contribuente per la miglior interlocuzione con l'Amministrazione e tutela delle proprie posizioni giuridiche ha altresì informato lo stesso riconoscimento dei nuovi poteri in tema di sospensiva cautelare nel contenzioso tributario.

Tuttavia la maggiore funzionalizzazione all'interesse pubblico attraverso i canoni dell'informazione, conoscenza, chiarezza e semplificazione dell'azione amministrativa finanziaria non ha inciso quei caratteri di specialità propri dell'ordinamento tributario.

Trattasi di una "potestas" saldamente ancorata a modelli di tipo gerarchico che garantiscono un particolare presidio del potere di supremazia pubblicistico: può esemplificativamente pensarsi alla possibilità del ruolo coattivo o a quella del fermo amministrativo, o ancora al particolare svolgimento del "favor rei" e alla successione delle norme nel tempo in materia tributaria.

Non è quindi un caso che, in tema di autotutela, il travaglio dottrinale e, in forma minore, quello giurisprudenziale sulla cosiddetta "resistenza passiva" agli atti nulli o inesistenti abbiano interessato solo marginalmente le vicende di questo settore.