

Maggio 2016

Recenti novità legislative sulla disciplina degli interpelli del contribuente

Massimo Antonini, Avvocato, Responsabile dipartimento fiscale, Paolo Piantavigna, Avvocato, Chiomenti Studio Legale

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. L'interpello ordinario - 3. L'interpello probatorio - 4. L'interpello antiabuso - 5. L'interpello disapplicativo - 6. Profili procedurali - 7. Il *ruling* internazionale - 8. Alcune considerazioni conclusive

1. Premessa

Il decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015 (“**D.lgs. n. 156/2015**”), in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 (“**Legge Delega**”), ha rivisto la disciplina generale degli interpelli, “*allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri*” (art. 6, comma 6, della Legge Delega)¹.

In particolare, l'art. 1, comma 1, del D.lgs. n. 156/2015 ha modificato l'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (“**Statuto dei diritti del contribuente**”), rubricandolo “*Diritto di interpello*”, che disciplina le seguenti forme di interpello:

- (i) interpello c.d. “ordinario” (art. 11, comma 1, lett. a), attraverso il quale il contribuente può chiedere chiarimenti all'Amministrazione finanziaria rispetto a situazioni di “*obiettiva incertezza*”:
 - (a) sulla “*corretta interpretazione*” di norme fiscali (interpello “interpretativo” o “ordinario puro”) oppure
 - (b) sulla “*corretta qualificazione*” della fattispecie concreta “*alla luce delle disposizioni tributarie applicabili*” (interpello “qualificatorio”);
- (ii) interpello c.d. “probatorio” (art. 11, comma 1, lett. b), attraverso il quale il contribuente che intende aderire a “*specifici regimi fiscali*” può chiedere

¹ Per una prima valutazione sulla Legge Delega, M. LEO, *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *il fisco*, 2015, n. 29, p. 2807.

chiarimenti all'Amministrazione finanziaria in ordine alla “*sussistenza delle condizioni*” e alla “*valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge*” per accedere a tali regimi;

- (iii) interpello c.d. “*antiabuso*” (art. 11, comma 1, lett. c), attraverso il quale il contribuente può ottenere un parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura abusiva di specifici fatti, atti e negozi, anche tra loro collegati;
- (iv) interpello c.d. “*disapplicativo*” (art. 11, comma 2), attraverso il quale “*il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria*” al fine di disapplicare “*norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*”, fornendo la prova che tali “*effetti elusivi*” non possono verificarsi relativamente alla propria fattispecie concreta.

Di seguito si illustreranno le caratteristiche fondamentali dei quattro tipi di interpello, prima di richiamare le principali regole procedurali che regolano la presentazione delle relative istanze.

2. L'interpello ordinario

Come chiarito anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 1° aprile 2016, l'interpello ordinario costituisce uno “*strumento 'generale' di dialogo*” fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, che il D.lgs. n. 156/2015 ha valorizzato, consentendo al contribuente di richiedere pareri non solo in casi obbiettiva incertezza interpretativa (nei casi in cui l'incertezza attiene alle norme fiscali), ma anche in quelli di obbiettiva incertezza qualificatoria (ovvero relativa alla qualificazione normativa della fattispecie concreta). Tale incertezza va esclusa quando l'Amministrazione finanziaria si è già pronunciata, con atti pubblicati, su “*fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente*” (art. 11, comma 4, cit.).

Il nuovo art. 11, comma 1, lett. a, dello Statuto dei diritti del contribuente, pur ponendosi “*in linea di assoluta continuità*” con l'istituto statutario previgente (par. 1.1 della circ. n. 9/2016 cit.) consente al contribuente di sottoporre all'Amministrazione finanziaria fattispecie complesse, che in precedenza “*risultavano precluse*”, perché “*caratterizzate da una spiccata prevalenza degli elementi fattuali rispetto a quelli giuridici*” (par. 1.2 della circ. n. 9/2016 cit.), quali, ad esempio, quelle relative alla valutazione della sussistenza di una stabile organizzazione all'estero ai fini dell'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti².

² L'interpello qualificatorio può anche essere formulato nell'ambito di un interpello di altra tipologia, ma in tal caso il contribuente deve inserire nell'unica istanza anche elementi sufficienti a dare il parere sulla qualificazione e trova in ogni caso applicazione il termine più lungo (120 giorni).

Si tratta di un'estensione importante dell'ambito applicativo dello strumento in esame, che consente al contribuente di conoscere qual è la posizione dell'Amministrazione finanziaria anche in relazione alla qualificazione di fattispecie complesse e/o non ricorrenti, rispetto alle quali sarebbe alto il rischio di accertamento.

Al riguardo, la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 156/2015 ha precisato che *“La facoltà di presentazione delle istanze di interpello presuppone in ogni caso ‘esistenza di un’obiettiva incertezza sulla qualificazione delle fattispecie, con la conseguenza che quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell’istanza”*.

Va, inoltre, escluso che possano essere oggetto di interpello “accertamenti di mero fatto” (caratterizzati da “una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali”, secondo il par. 1.1 della circ. n. 9/2016 cit., che vi include tutte le questioni attorno alla residenza di persone e società) o “accertamenti di tipo tecnico”, di competenza cioè di amministrazioni diverse dall’Agenzia delle entrate.

Oltre a questi limiti, va precisato che l’interpello ordinario è esperibile a patto che *“non siano comunque attivabili le procedure”* di accordo preventivo previste per l’interpello sui nuovi investimenti (ex art. 2 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147) e per le imprese con attività internazionale (sub par. 7).

3. L’interpello probatorio

Il contribuente può ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori ai fini dell’accesso a un determinato regime fiscale, esclusivamente *“nei casi espressamente previsti”* dal legislatore, ovvero ai fini: (i) della dimostrazione dei requisiti per l’applicazione della disciplina sulle *controlled foreign companies* di cui ai comma 5 e 8-ter dell’art. 167 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (“**TUIR**”); (ii) dell’esonero dall’applicazione del regime di *participation exemption* per gli enti creditizi (ex art. 113 del TUIR); (iii) della continuazione del consolidato (ex art. 124, comma 5, del TUIR); (iv) della valida adesione al regime di consolidato mondiale (ex art. 132 del TUIR); (v) dell’applicazione della disciplina prevista dall’art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, per le società che presentano i requisiti per essere considerate “non operative” o che si trovano in situazioni di perdita sistematica; e (vi) del riconoscimento del beneficio ACE di cui all’art. 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214), in presenza di operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici.

Se le ipotesi di interpello probatorio sono tassative, l’Agenzia delle entrate ha evidenziato che il riferimento all’*“accesso a un determinato regime fiscale”* va interpretato *“in senso ampio, come comprensivo non solo delle ipotesi di accesso propriamente inteso (si vedano, ad esempio, le istanze per l’accesso al regime del consolidato mondiale di cui all’articolo 132 TUIR), ma anche dei casi in cui si discute della non operatività di determinate limitazioni o della applicabilità di regole speciali*

rispetto a quelle ordinariamente applicabili (così accade, ad esempio, per gli interpelli relativi alle cosiddette C.F.C. per le quali oggetto dell'istanza è la non operatività della tassazione per trasparenza" (par. 1.2 della circ. n. 9/2016 cit.).

Al fine di sollecitare il parere dell'Amministrazione finanziaria sugli elementi probatori raccolti dal contribuente, è onere di quest'ultimo rappresentare tali elementi in modo completo³.

Ne consegue che, in presenza di istanze "corredate di un numero di elementi probatori non sufficiente ad ingenerare un seppur embrionale convincimento ... in ordine alla idoneità del quadro probatorio rappresentato" (circ. n. 9/2016 cit.), l'istanza sarà rigettata senza invitare all'integrazione.

4. L'interpello antiabuso

Il D.lgs. n. 156/2015 ha previsto la possibilità per il contribuente di chiedere un parere in relazione all'applicazione "della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie" (art. 11, comma 1, lett. c, dello Statuto dei diritti del contribuente).

Rispetto all'abrogato interpello antielusivo previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, la nuova disciplina consente la presentazione di istanze di interpello in relazione a tutte le ipotesi di abuso, contestabili per qualsiasi tributo dall'Amministrazione finanziaria in base alla norma generale recata dal novellato art. 10-bis ("Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"), non più quindi in relazione alle sole operazioni di riorganizzazione societaria contemplate nell'abrogato art. 37-bis, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("DPR n. 600/1973")⁴.

D'altro canto, non possono essere oggetto dell'interpello antiabuso: (i) fattispecie di interposizione ai sensi dell'art. 37, comma 3, del DPR n. 600/1973 (in relazione alle quali è presentabile un'istanza di interpello ordinario); (ii) né questioni relative alla qualificazione di determinati costi (che andranno sottoposte all'esame dell'Amministrazione finanziaria attraverso istanze di interpello qualificatorio).

³ L'istanza per tale interpello è corredata da obblighi di segnalazione quale "contropartita" dell'eliminazione dell'obbligatorietà: il contribuente dovrà comunicare all'Amministrazione finanziaria determinati elementi informativi (tra cui l'avvenuta presentazione dell'interpello) e tale obbligo è rafforzato dalla previsione di specifiche, nuove sanzioni per la sua violazione (art. 8, commi 3-ter, 3-quater e 3-quinquies, del d.lgs. 471 del 18 dicembre 1997). Si veda la circ. n. 9/2016 cit., punti 7 e 8.

⁴ Sul regime transitorio delle nuove regole con riferimento all'interpello antiabuso, rispetto alle previgenti relative all'interpello antielusivo, Ag. Entr., ris. 104/E del 15 dicembre 2015; in dottrina A. MASTROMATTEO – B. SANTACROCE, *Interpelli antielusivi ed anti-abuso: gestione differenziata in ragione della data di presentazione, in il fisco*, 2016, n. 6, p. 507; A. MASTROBERTI, *Interpello antielusivo: debutto insidioso per la presentazione delle istanze, in Pratica fiscale e professionale*, 2016, n. 3, p. 15; G.M. COMMITTERI – G. SCIFONI, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia, in Corr. trib.*, 2016, n. 8, p. 585.

I contribuenti non possono presentare istanza di interpello riferita genericamente alla qualificazione abusiva di una operazione. L'istanza, riferita ad una circostanza specifica deve indicare: (i) gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni; (ii) il settore impositivo rispetto al quale si pone il dubbio applicativo; (iii) le norme di riferimento e in particolare le disposizioni in merito alle quali sorge il dubbio di un'eventuale contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione interessata; (iv) le ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo e gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

5. L'interpello disapplicativo

A differenza dei precedenti interpelli (disciplinati al comma 1 dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente), l'interpello disapplicativo è previsto al comma 2 del citato art. 11, che ha riformato la previgente disciplina (recata dall'abrogato art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973).

L'autonoma collocazione dell'interpello in esame si spiega in ragione dell'obbligatorietà della presentazione dell'istanza da parte del contribuente che intenda ottenere la disapplicazione di *“norme tributarie che... limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”*.

L'obbligatorietà della presentazione dell'istanza, presidiata da apposita sanzione, non comporta però l'emissione di una risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria vincolante per il contribuente, il quale, *“Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole”*, può dimostrare *“anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”* che nella particolare fattispecie gli effetti elusivi contrastati dalle norme di cui chiede la disapplicazione *“non possono verificarsi”*.

A differenza delle ipotesi tassative dell'interpello probatorio, le disposizioni suscettibili di disapplicazione vanno rintracciate in quelle che rispondono ad *“una finalità antielusiva di tipo sostanziale, frutto di una valutazione preliminare da parte del legislatore di tendenziale ma non sistematica offensività del fatto”* (par. 1.4 della circ. n. 9/2016 cit.), e che possono essere esemplificate nelle disposizioni che limitano l'utilizzo delle perdite anche in caso di operazioni straordinarie⁵.

Lo strumento dell'interpello disapplicativo non è, invece, utilizzabile nei casi in cui la norma di cui si chiede la disapplicazione sia fondata su predeterminazioni e forfettizzazioni dotate di valenza sistematica. È il caso delle disposizioni che prevedono una deducibilità a forfait di taluni costi causata dalla difficoltà di qualificare esattamente quando il costo è affrontato nell'esercizio dell'impresa.

⁵ Cfr. A. MASTROMATTEO - B. SANTACROCE, *Tagliati gli interpelli obbligatori*, in *Sole 24 Ore*, 9 gennaio 2016.

6. Profili procedurali

Il D.lgs. n. 156/2015 ha opportunamente reso omogenee le diverse regole procedurali relative alla presentazione delle varie istanze di interpello.

Tali regole procedurali sono ora recate dai commi 3 e seguenti dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 27 pubblicato il 4 gennaio 2016 (il "**Provvedimento**", emesso in attuazione dell'art. 8 del D.lgs. n. 156/2015).

Tali regole ammettono alla presentazione dell'istanza di interpello il contribuente (anche non residente)⁶, coloro che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti e coloro che rivestono il ruolo di sostituto o responsabile d'imposta, a condizione che l'istanza si riferisca a casi concreti e personali.

L'istanza deve essere presentata - a pena di inammissibilità - prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione, o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto, o comunque connessi, alla fattispecie cui si riferisce l'istanza⁷, e deve contenere fra le altre cose: l'indicazione della tipologia di interpello; la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie; le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; l'esposizione in modo chiaro e univoco della soluzione proposta; l'allegazione della documentazione rilevante ai fini della risposta.

Sono inoltre inammissibili le istanze se hanno ad oggetto una medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non indicati precedentemente oppure vertono su questioni sulle quali sono già state avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza.

La presentazione dell'istanza di interpello non ha alcun effetto sulle scadenze fiscali, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

L'Amministrazione finanziaria deve rispondere alle istanze di interpello entro 90 giorni dalla loro presentazione, nei casi di interpello ordinario, oppure entro 120 giorni, con riferimento alle altre tipologie di interpello⁸.

⁶ Cfr. M. GABELLI – M.C. PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2016, n. 4, p. 45.

⁷ Non si richiede, dunque, che ad essere preventivo sia il "comportamento oggetto dell'istanza", come in passato l'Amministrazione finanziaria aveva adombrato (circ. n. 32/E del 14 giugno 2010, punto 5.2).

⁸ Tali termini decorrono sino alla "comunicazione" della risposta (sembrerebbe, dunque, che la mera emissione del parere non rilevi).

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non riesca sulla base dei documenti allegati a fornire una risposta, può chiedere all'istante (in relazione a qualunque tipologia di interpello), una sola volta, l'integrazione di quanto presentato. In questo caso, la risposta deve essere resa entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.

La risposta deve essere scritta e motivata, e vincola *“ogni organo della amministrazione, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza, e limitatamente al richiedente”* (art. 11, comma 3, cit.). La risposta, cioè, produce gli effetti sopra menzionati *“solo nei limiti tracciati dalla richiesta della parte e dal tenore della risposta fornita”* (par. 5 della circ. n. 9/2016 cit.).

Quando entro il termine previsto l'Amministrazione finanziaria non comunichi una risposta all'istante, *“il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente”* (art. 11, comma 3, cit.): tale silenzio-assenso vale per qualunque tipologia di interpello. Gli atti, anche a contenuto impositivo e sanzionatorio, difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono da considerarsi nulli. Tale efficacia si estende anche *“ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante”* (art. 11, comma 3, cit.).

L'Amministrazione finanziaria conserva, tuttavia, il potere/dovere di comunicare al contribuente istante un cambio di orientamento rispetto alla precedente risposta: in base al comma 3 dell'art. 11 cit., la rettifica della soluzione interpretativa ha *“valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante”*.

Il comma 6 dell'art. 11 cit. opportunamente prevede, inoltre, che, in ossequio ai principi di trasparenza dell'azione amministrativa e di certezza del diritto, l'Amministrazione finanziaria provveda alla pubblicazione - nella forma di circolari e risoluzioni - delle risposte rese:

- (i) quando un elevato numero di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe tra loro;
- (ii) nei casi in cui il parere sia stato reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali;
- (iii) nelle ipotesi in cui siano segnalati comportamenti non conformi da parte degli Uffici;
- (iv) in ogni altro caso in cui ritenga che il chiarimento fornito sia di interesse generale.

Innovativa rispetto alla disciplina previgente è la previsione della possibilità per il contribuente di rinunciare all'interpello in pendenza dei termini di istruttoria,

implicitamente (nel D.lgs. n. 156/2015) o in modo espresso (punto 4.5. del Provvedimento),

Mentre il decreto ha disciplinato la sola (rappresentata dalla mancata presentazione della documentazione integrativa entro un anno dalla richiesta), il provvedimento ha correttamente disciplinato l'istituto anche con riferimento alla rinuncia espressa. In questo caso, si determina una chiusura anticipata del procedimento.

7. Il *ruling* internazionale

Oltre alle tipologie di interpello sopra descritte, merita un accenno anche l'interpello previsto dall'art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (introdotto dall'art. 1 del d.lgs. n. 147/2015 cit.).

A partire dal 7 ottobre 2015, le imprese con attività internazionale possono accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi (c.d. "APA", *advance pricing agreement*), con principale riferimento ai seguenti ambiti: definizione dei metodi di calcolo del *transfer pricing*; applicazione di norme sull'attribuzione di perdite o utili a stabili organizzazioni; valutazione preventiva dell'esistenza di stabili organizzazioni; applicazione di norme sul pagamento di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Sono, quindi, legittimate ad accedere alla procedura per gli APA: (i) le imprese italiane che abbiano transazioni *intercompany* soggette all'art. 110, comma 7, del TUIR; (ii) le imprese italiane che corrispondano dividendi interessi o *royalties* a soggetti non residenti; (iii) le imprese non residenti con stabili organizzazioni operanti nel territorio italiano; (iv) le imprese non residenti che costituiscono una stabile organizzazione entro il periodo di imposta successivo a quella di presentazione dell'istanza.

Dal punto di vista procedurale, l'istanza va presentata a mezzo plico senza busta o con consegna diretta alla Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate – Ufficio accordi preventivi e controversie internazionali di Roma o Milano. Il richiedente può chiedere incontro preventivo al fine di ottenere chiarimenti o indicazioni sulla procedura. Entro 30 giorni l'istanza è dichiarata ammissibile, improcedibile (con assegnazione di termine per integrazione) o inammissibile (nei casi di elementi essenziali mancanti). È previsto un successivo invito a comparire e la possibilità di accedere presso l'impresa. L'istruttoria si svolge in contraddittorio e deve essere terminata entro 180 giorni (salvo sospensioni dovute alla necessità di contattare l'Autorità straniera, nei casi di cooperazione internazionale).

Tali accordi vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti rilevanti delle circostanze di fatto o di diritto, e salvo siano intervenuti altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle

convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'art. 31-ter citato.

8. Alcune considerazioni conclusive

Dalla disciplina appena delineata emerge come il recente intervento normativo abbia valorizzato l'istituto dell'interpello, nell'ottica di assicurare, con riferimento a situazioni complesse o peculiari, trasparenza e certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente, oltre ad una maggiore "condivisione" della corretta interpretazione e applicazione delle norme fiscali.

In particolare, attraverso la preventività della presentazione delle istanze di interpello (che non devono comunque interferire con attività di controllo già poste in essere dall'Amministrazione finanziaria), appare chiaro l'intento legislativo di favorire la composizione endoprocedimentale di potenziali situazioni di conflitto fra Fisco e contribuente, in un'ottica deflattiva di contenziosi dall'esito incerto.

L'interpello assume, dunque, la funzione di vera e propria "*chance di gestione del rischio*" da parte dei contribuenti⁹, in linea con il ruolo che al *ruling* il diritto tributario internazionale oramai riconosce da alcuni anni¹⁰.

Questo *favor* verso il ricorso all'istituto dell'interpello si manifesta non solo nell'estensione dell'ambito applicativo dell'interpello ordinario (attraverso l'introduzione dell'interpello qualificatorio), ma anche nella stessa disciplina procedurale, le cui regole (oltre ad essere state uniformate) prevedono che nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria riscontri un vizio di regolarizzazione dell'istanza (ovvero: (i) l'indicazione del tipo di istanza secondo la classificazione prevista dall'art. 11 dello Statuto, (ii) le disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione, (iii) l'esposizione della soluzione proposta, (iv) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante e (v) la sottoscrizione dell'istante), essa è tenuta ad invitare il contribuente a regolarizzare gli elementi carenti dell'istanza, al fine di rendere una risposta nel merito.

Anche con riferimento alla risposta dell'Amministrazione finanziaria la novella è intervenuta:

- (i) concentrando i tempi a disposizione per la risposta (ridotto da 120 a 90 per l'interpello ordinario);

⁹ A.L. CAZZATO, *Il "nuovo" volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in *il fisco*, 2016, n. 17, p. 1620.

¹⁰ Cfr. OECD (2006), *Third Meeting of the Forum on Tax Administration. Final Seoul Declaration*; OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*; OECD (2013) *Co-operative Compliance: a Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*.

- (ii) attribuendo carattere perentorio ai termini di risposta dell'Amministrazione finanziaria che risulta maggiormente responsabilizzata in quest'attività di monitoraggio preventivo delle fattispecie sottoposte alla sua attenzione dai contribuenti¹¹;
- (iii) prevedendo la regola del silenzio-assenso per tutte le tipologie di interpello (e non più per i soli interpelli ordinari).

Sempre in un'ottica deflattiva del contenzioso, la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 156/2015 chiarisce che la risposta all'istanza di interpello non è impugnabile, ad eccezione di quella resa in relazione all'interpello disapplicativo, avverso la quale può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo. Se è fornita una risposta all'istanza di interpello disapplicativo, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni.

¹¹ Tale perentorietà va, però, letta in connessione con l'interpretazione della rettifica fornita nella circ. n. 9/2016 cit. (punto 4.4): diversamente dalla Relazione (secondo cui la rettifica attiene ai casi in cui "successivamente all'emanazione del parere" l'Amministrazione si rende conto di un errore o reputa "opportuno" modificare la "risposta fornita"), la Circolare ritiene esercitabile il potere di rettifica (definito "immanente" espressione del potere di autotutela) anche nei casi di risposta "consolidatasi per effetto del silenzio". In tale ultimo caso (che la Circolare definisce "risposta c.d. tardiva") la rettifica potrebbe giungere prima che il contribuente abbia compiuto la condotta fiscale oggetto dell'interpello, con ciò ponendo nel nulla l'effetto di "consolidamento" che dovrebbe conseguire alla scadenza del termine perentorio (che, dunque, tanto perentorio non è). L'unico effetto favorevole nel caso in cui il contribuente si discosti dalla risposta tardiva sarebbe – secondo la Circolare – la *penalty protection*.