

La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. *web tax* transitoria)

SOMMARIO: 1. Genesi politica e natura della procedura. – 2. Presupposti soggettivi e dimensionali. – 3. Presupposto oggettivo: la possibile esistenza di una stabile organizzazione in Italia. – 4. Procedimento. – 5. (Segue) Esito negativo della procedura. – 6. Cause ostative. – 7. Confronto e relazioni con altre procedure di collaborazione o cooperazione tra fisco e contribuenti. – 7.1. *Cooperative compliance*. – 7.2. Ruling internazionale. – 7.3. Accertamento con adesione. – 7.4. Tardiva presentazione della dichiarazione omessa (art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000) e ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997). – 7.5. *Voluntary disclosure*. – 8. Effetti premiali. – 8.1. Effetti premiali amministrativi. – 8.2. Effetti premiali penali. – 9. Annualità interessate dalla sanatoria

L'art. 1-bis del Decreto Legge 4 aprile 2017, n. 50, convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 ha introdotto una speciale "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", attraverso cui i gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni possono verificare in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate l'esistenza di una stabile organizzazione, con rilevanti effetti premiali ai fini sanzionatori amministrativi e penali. Il nuovo istituto è stato mediaticamente e politicamente presentato come una sorta di *web tax* transitoria volta ad arginare la perdita di gettito derivante dalla mancata tassazione dell'economia digitale. Tuttavia non si tratta di un nuovo tributo né tanto meno la procedura in commento riguarda soltanto l'economia digitale. Nel presente contributo, oltre ad esaminare la natura della nuova procedura, la si compara con altri istituti già esistenti (*cooperative compliance*, ruling internazionale, accertamento con adesione, ravvedimento operoso e tardiva presentazione della dichiarazione omessa, *voluntary disclosure*) al fine di rilevarne analogie e differenze.

Article 1-bis of Law Decree No. 50 of 4 April 2017, converted by Law No. 96 of 21 June 2017, introduced a new "procedure of cooperation and enhanced collaboration" that will allow large multinational groups to discuss and examine jointly with the Italian Revenue Agency whether they may be deemed to have a permanent establishment in Italy. This new procedure entails significant benefits for the taxpayer in relation to both administrative and criminal penalties. This new regime was presented to the media and politically as a sort of an interim web tax aimed at compensating in part for the revenue loss that derives

from the non-taxation of digital economy. However, this is not a new tax or levy. Nor is the procedure applicable only to multinationals in the digital economy sector. This paper will analyze the features of the new procedure and will also compare it with similar existing regimes (i.e. cooperative compliance, international tax ruling, tax settlement, regularization procedure, late filing of the omitted tax declaration, voluntary disclosure) to identify similarities and differences.

1. *Genesi politica e natura della procedura.* – L’art. 1-bis del Decreto Legge 4 aprile 2017, n. 50, convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 ha introdotto una speciale “procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata” (di seguito la “Procedura”). L’introduzione della Procedura è stata anticipata da un dibattito politico e mediatico che ha portato inizialmente ad individuare l’istituto come una sorta di *web tax* transitoria, volta ad arginare la perdita di gettito che – secondo i suoi promotori – sarebbe determinata dalle multinazionali del web, in attesa di una disciplina sovranazionale e coordinata per la tassazione dell’economia digitale (1).

(1) Come evidenziato dall’onorevole Francesco Boccia, promotore dell’istituto qui in commento, l’art. 1-bis non costituisce una vera e propria *web tax*, ma uno strumento volto a “facilitare” l’accertamento dell’esistenza di una stabile organizzazione in Italia (cfr. resoconto dei lavori della Commissione V della Camera dei Deputi nella seduta tenutasi il 22 maggio 2017, reperibile su <http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2017/05/22/leg.17.bol0821.data20170522.com05.pdf>), ponendosi così in continuità con gli accordi raggiunti dall’Agenzia delle Entrate con alcune multinazionali del settore digitale.

Quanto alle misure direttamente rivolte alla tassazione della cd. economia digitale, in Italia sono state avanzate le seguenti proposte. La prima è contenuta nel Disegno di Legge A.S. 2526 rubricato “*Misure in materia fiscale per la concorrenza nell’economia digitale*” di iniziativa del senatore Mucchetti, ove si presume che i soggetti non residenti, che concludono più di 500 transazioni sul circuito digitale nazionale in un semestre per un valore non inferiore al milione di euro, abbiano una stabile organizzazione occulta in Italia. Una volta verificatisi i presupposti della presunzione, i soggetti non residenti possono dichiararsi spontaneamente o essere segnalati dagli intermediari finanziari all’Agenzia delle Entrate, la quale li invita a regolarizzare l’esistenza di una stabile organizzazione in Italia. Se ciò non avviene, gli intermediari finanziari che intervengono nelle operazioni di pagamento a favore dei soggetti non residenti destinatari della presunzione devono operare su detti pagamenti una ritenuta del 26%. L’altra misura è il Disegno di Legge A.C. 3076 dell’onorevole Quintarelli, che si propone, invece, di introdurre nell’ordinamento italiano il concetto di “stabile organizzazione digitale”. Successivamente, sempre il senatore Mucchetti ha presentato come primo firmatario un emendamento alla Legge di Bilancio 2018 che include previsioni volte (i) al monitoraggio delle attività digitali svolte in Italia da soggetti esteri senza una presenza fisica in Italia, (ii) all’introduzione di un’imposta sulle attività digitali del 6% sui ricavi derivanti dalla prestazione di “servizi pienamente dematerializzati” da parte di soggetti non residenti a soggetti residenti in Italia e (iii) all’adeguamento

Tuttavia, la norma in esame non ha introdotto né una speciale forma di

della definizione di stabile organizzazione prevista dalla norma domestica a quella modificata dall'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS.

A livello internazionale sono state introdotte diverse misure. In India, a partire dal 2016 è stata introdotta la c.d. “*equalisation levy*”, al fine assicurare un analogo trattamento tra imprese residenti e non residenti, qualora queste ultime siano caratterizzate da una significativa presenza economica nel territorio, ma non soddisfino i parametri minimi per integrare i presupposti territoriali di tassazione in India, ove il reddito si produce. In maggiore dettaglio, la misura si prefigge di contrastare la perdita di gettito fiscale dello Stato indiano nell'ambito del settore della pubblicità a mezzo Internet, dove le imprese multinazionali riescono ad ottenere nel relativo territorio ingenti profitti senza scontare alcuna tassazione, per carenza di un criterio di collegamento con il territorio indiano. A tal fine, i profitti derivanti dalla pubblicità digitale vengono assoggettati ad un'aliquota del 6 per cento, qualora il fatturato che le imprese non residenti ottengono da tale settore sia superiore ad un ammontare prefissato. Il Regno Unito, invece, ha adottato a partire dal 2015 la cd. “*diverted profit tax*”, che trova applicazione qualora sia ragionevole assumere che il soggetto non residente abbia organizzato la propria attività in modo tale da eludere la creazione di una stabile organizzazione nel Regno Unito. Sui profitti che l'Amministrazione finanziaria inglese considera sottratti ad imposizione si applica un'imposta pari al 25 per cento dei profitti stessi. Per un commento sulle misure adottate in altri Stati, si rimanda a S. WAGH, *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, in *Bulletin for International Taxation*, settembre 2016, 538 ss.; L. CERIONI, *The New “Google Tax”: The “Beginning of the End” for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?*, in *European Taxation*, maggio 2015, 185 ss.

A livello europeo occorre innanzitutto segnalare la presa di posizione di alcuni Stati membri ed in particolare Italia, Francia, Germania e Spagna che nei giorni precedenti all'incontro dell'ECOFIN tenutosi a Tallin il 16 settembre 2017 hanno presentato una dichiarazione congiunta volta a sollecitare l'intervento dell'Unione Europea sul tema della tassazione dell'economia digitale. Nel corso dell'incontro dell'ECOFIN sono poi emersi due approcci contrapposti. Il primo propone una soluzione di breve periodo che potrebbe sfociare nell'adozione di un prelievo alla fonte da applicare ai ricavi conseguiti dai gruppi che operano nel settore, ove tali ricavi siano strettamente connessi con lo Stato della fonte del reddito (la proposta, pubblicamente sostenuta anche da Belgio e Olanda, ha visto come firmatari Francia, Italia, Germania, Spagna, Austria, Bulgaria, Grecia, Portogallo, Slovenia e Romania). Il secondo approccio prevede invece l'introduzione di un nuovo concetto di stabile organizzazione, in base al quale la “presenza digitale” significativa all'interno di uno Stato darebbe luogo ad una “stabile organizzazione virtuale” ivi situata (tra i sostenitori di questa soluzione vi è, tra gli altri, la presidenza estone dell'Estonia del Consiglio dell'Unione Europea). La Commissione Europea in data 21 settembre 2017 ha pubblicato la “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council a fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market”, in cui ripercorre le diverse soluzioni sul tavolo ed auspica di addivenire ad un approccio condiviso e coordinato entro la primavera del 2018. In seguito, durante l'incontro dell'ECOFIN del 5 dicembre 2017, il Consiglio dell'Unione Europea ha presentato le proprie conclusioni volte a definire quella che dovrebbe essere una possibile risposta comune dell'Unione Europea alle sfide derivanti dalla tassazione della *digital economy* in vista delle successive discussioni a livello internazionale. A tale riguardo, il Consiglio suggerisce di approfondire il concetto di “stabile organizzazione virtuale” (identificabile sulla base di determinati elementi individuati

prelievo né un nuovo tributo e tanto meno riguarda gli operatori o il settore dell'economia digitale. Come si avrà modo di apprezzare dall'esame della disciplina in commento, essa altro non è che una forma di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*) a regime avente la finalità di promuovere e facilitare un confronto tra multinazionali estere e amministrazione finanziaria italiana e volta a chiarire se esista o meno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione di imprese estere del gruppo. Qualora ad esito di tale confronto l'Agenzia delle entrate dovesse concludere che esiste una stabile organizzazione, la Procedura consente di sanare le violazioni pregresse di omessa dichiarazione, con rilevanti benefici sotto il profilo sanzionatorio amministrativo e penale. L'ultima parte del comma 1 prevede infatti che la "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui al presente articolo" ha ad oggetto "la definizione dei debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato".

2. Presupposti soggettivi e dimensionali. – Come accennato, la Procedura non è aperta a qualsiasi impresa non residente che abbia un dubbio in merito all'esistenza nei precedenti periodi d'imposta di una sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Occorre *in primis* che l'istante sia una società o ente di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi che appartenga ad un gruppo multinazionale (comma 1). La Procedura non è quindi ammissibile per una società estera che non appartiene ad un gruppo multinazionale.

Inoltre sono previsti limiti dimensionali sia con riferimento al gruppo multinazionale di appartenenza che alle attività svolte in Italia.

Quanto alle dimensioni del gruppo multinazionale, occorre che esso abbia ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro annui (comma 1), conside-

nei lavori OCSE, quali il fatturato realizzato, il numero di utenti e le attività digitali) insieme alle necessarie modifiche delle regole di determinazione dei prezzi di trasferimento e di attribuzione del reddito. Il Consiglio sottolinea che ogni possibile soluzione dovrà comunque essere condivisa con l'OCSE e le altre organizzazioni internazionali.

L'OCSE, nell'ambito del Progetto BEPS, sta infatti continuando i lavori del rapporto sull'Action 1 ("Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy"). In data 22 settembre 2017 è stato infatti pubblicato il documento "Request for input on work regarding the tax challenges of the digitalised economy" nel quale è stato richiesto pubblicamente di fornire spunti per la redazione del documento finale.

rando a tal fine il valore più elevato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi indicate nel bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi anteriori (comma 3). Il riferimento al bilancio consolidato ai fini dell'individuazione della soglia di un miliardo di euro comporta ovviamente che il calcolo avvenga al netto delle operazioni infragruppo.

Quanto alle dimensioni delle attività svolte in Italia, il comma 1 richiede che il gruppo di appartenenza dell'istante effettui cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro, mentre il comma 4 prevede che a tal fine si considera il valore più elevato delle medesime cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi anteriori. Ai medesimi fini si tiene conto anche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dai soggetti, residenti o non residenti, che si trovino, nei confronti della società o ente che presenta l'istanza di accesso alla Procedura, nelle condizioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi. Pertanto, ai fini del calcolo dei 50 milioni di euro relativi alle attività svolte in Italia, vengono considerate anche le vendite operate in Italia da altri soggetti del gruppo residenti all'estero.

Un ultimo importante requisito di accesso alla procedura è che il gruppo multinazionale sia strutturato avvalendosi del supporto di una società consociata residente in Italia o di una stabile organizzazione in Italia di una società consociata estera. Tale previsione è probabilmente ascrivibile alla circostanza che quasi tutti i maggiori gruppi multinazionali che negli ultimi anni hanno subito verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria, a seguito delle quali è stata contestata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta, operavano nel territorio dello Stato mediante società che fornivano supporto (solitamente logistico e/o di marketing) all'impresa estera (2) e che venivano remunerate per le attività svolte sulla base dei costi sostenuti. Inoltre il requisito in esame trova la sua ratio nella circostanza che, in mancanza di una società locale svolgente attività di supporto, l'esistenza di una stabile organizzazione sarebbe connessa ad attività occulte, in quanto tali non meritevoli di accesso al regime premiale in oggetto.

(2) Per tutti il caso Philip Morris nel quale l'entità italiana che forniva supporto era la società del gruppo Intertaba S.p.A. (cfr. Cass. civ., Sez. trib., Sent., 25 maggio 2002, n. 7682).

3. *Presupposto oggettivo: la possibile esistenza di una stabile organizzazione in Italia.* – Il comma 2 prevede che la Procedura possa essere attivata quando i soggetti di cui al comma 1 ravvisino la possibilità che l'attività esercitata nel territorio dello Stato costituisca una stabile organizzazione.

Va premesso il dubbio, rilevante sia per il presupposto soggettivo sia per quello oggettivo della Procedura, sulla razionalità della limitazione dell'ambito applicativo dell'istituto a problematiche di stabile organizzazione e a multinazionali che abbiano una certa dimensione e che siano organizzate con il supporto in Italia di una società di servizi. Considerato che, come si osserverà meglio *infra*, il tema della stabile organizzazione in Italia presenta profili interpretativi unici a livello mondiale, sarebbe stato utile e razionale che la Procedura fosse stata estesa anche prescindendo dai limiti dimensionali e organizzativi previsti dalla norma e fosse aperta anche alla sanatoria di altre possibili violazioni spesso oggetto di verifiche fiscali (si pensi ad esempio al tema dell'esterovestizione o dell'interposizione). Tale tema relativo alla limitazione del perimetro della Procedura (più politico che giuridico) (3), è particolarmente rilevante se si considera che la norma è stata introdotta quasi in concomitanza della fine del programma di *voluntary disclosure*, il quale invece era aperto alla sanatoria di qualsiasi violazione della normativa tributaria e si prestava già quindi sia alla possibilità di regolarizzare (qualsiasi tipologia, struttura e dimensione di) stabili organizzazioni non dichiarate, sia alla regolarizzazione di tutte le altre violazioni potenzialmente oggetto di verifiche fiscali. L'altra possibile scelta legislativa sarebbe stata quella di rendere la *voluntary disclosure* un istituto volto alla regolarizzazione "a regime" di tutte le violazioni tributarie, ivi incluse quelle specifiche coperte dalla Procedura.

Come accennato, dal punto di vista costituzionale la disparità di trattamento che si è venuta a creare tra le limitate violazioni sanabili con la Procedura e quelle che non rientrano nel suo ambito applicativo non sembra creare discriminazioni costituzionalmente rilevanti (ex art. 3 Cost.), sia in ragione dell'esistenza di varie forme di autodenuncia, confronto e collaborazione volte a sanare violazioni pregresse (4), sia perché in Italia la tematica dei confini

(3) Non sussistendo a parere di chi scrive violazioni ex art. 3 Cost. dovute all'irragionevolezza delle predette limitazioni della Procedura. Sul punto si rinvia alle considerazioni di cui *infra* nel testo.

(4) Sul confronto tra la procedura e altri istituti vedasi *infra* il par. 7.

della stabile organizzazione dei gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni è particolarmente incerta e desta dubbi interpretativi assai significativi. Pertanto, l'individuazione da parte del legislatore di un nucleo particolarmente ristretto di casistiche da sanare mediante la Procedura rientra, a parere di chi scrive, negli ambiti fisiologici della sua discrezionalità, senza violare i parametri di costituzionalità discendenti dall'art. 3 della Costituzione (5).

Dubbi interpretativi sulla nozione di stabile organizzazione che giustificano l'ambito limitato della procedura discendono, in primis, dalla non esatta sovrapponibilità tra la definizione di stabile organizzazione contenuta nella norma interna (art. 162 tuir) e quella contenuta nelle convenzioni bilaterale per evitare le doppie imposizioni di volta in volta applicabili (6).

(5) Tra le ragioni non dichiarate della genesi della norma e della limitata casistica ammessa alla Procedura, oltre alle incertezze circa i confini della nozione di stabile organizzazione, va considerata la consapevolezza del legislatore e degli operatori circa la facilità con cui viene contestato il reato di omessa dichiarazione in presenza di una ipotesi di stabile organizzazione occulta. Ci si riferisce, da un lato, alla esigua soglia di rilevanza penale prevista dall'art. 5 del D.lgs. 74/2000 (50.000 euro) e, dall'altro, alla tendenza dei verificatori e degli organi inquirenti italiani a prediligere la contestazione di omessa dichiarazione rispetto a quella di infedele dichiarazione (art. 4 D.lgs. 74/2000). Quest'ultimo reato, invero, in molte ipotesi potrebbe essere contestabile, in luogo di quello di omessa dichiarazione, sotto il profilo della insufficiente remunerazione della società consociata residente in Italia che ivi presta attività di supporto logistico, di marketing etc.. Tuttavia il reato di dichiarazione infedele prevede maggiori soglie e non sussiste in presenza di una adeguata documentazione nazionale tenuta dalla consociata residente in Italia che ivi presta le attività di supporto. Pertanto l'introduzione della Procedura è stata criticata in quanto la selezione della materia da sanare (stabile organizzazione) e dei soggetti a cui la procedura è riservata (multinazionali estere) sarebbe stata dettata per sfruttare sia le incertezze del nostro ordinamento in materia, sia la posizione a volte eccessivamente severa degli inquirenti, sia infine la maggiore docilità della tipologia di contribuenti ammessi alla procedura (le multinazionali estere), che per non subire danni reputazionali ed effetti a cascata negli altri ordinamenti sarebbe più disponibile a definire preventivamente le contestazioni amministrative e penali di omessa dichiarazione, piuttosto che affrontare l'alea del contenzioso tributario e penale e i correlati danni mediatici.

(6) Al momento sono in vigore con l'Italia 94 trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, ciascuno dei quali contiene una propria definizione di stabile organizzazione, per lo più conforme a quella contenuta nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni del 1963.

Le peculiarità della nozione di stabile organizzazione prevista dall'art. 162 del TUIR rispetto a quella prevista del Modello OCSE del 1963 sono varie: si pensi al periodo di soli tre mesi oltre il quale un cantiere può integrare una stabile organizzazione, o all'applicabilità della regola temporale relativa ai cantieri alle attività di supervisione ad essi connesse, o alla lista di esclusioni che contempla il caso in cui la sede fissa d'affari venga utilizzata per la combinazione di attività preparatorie o ausiliarie, o alla nozione di stabile organizzazione personale che esclude soltanto le attività di acquisto di beni, o al principio dell'irrelevanza dell'esistenza nel territorio dello Stato di elaboratori elettronici oppure, infine, alle regole specifiche di esclusione

A ciò vanno aggiunte le difficoltà e peculiarità interpretative tipiche dell'Italia determinate dalla giurisprudenza fiorita in seno alla sezione tributaria della Corte di Cassazione dai casi Philip Morris in avanti e dalla posizione assunta dall'Italia in sede OCSE sul tema della stabile organizzazione. In tali sentenze la Suprema Corte ha elaborato posizioni assai peculiari, come quella della stabile organizzazione "plurima", della rilevanza della partecipazione alle trattative (anche al di fuori di poteri di rappresentanza) e della rilevanza dell'affidamento a società controllate di funzioni d'affari mediante contratti di servizi. Tali principi hanno esteso significativamente le ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria italiana può accertare una stabile organizzazione "all'interno" di una società controllata, facendo sì che l'Italia si presenti *in subiecta materia* come un vero e proprio *unicum* a livello internazionale. L'Italia ha apposto una Osservazione al Commentario all'art. 5 del Modello OCSE, con la quale ha chiarito che, nonostante le modifiche apportate al Commentario OCSE nel 2005 per ridimensionare il disorientamento generato dalla Corte di cassazione italiana in materia di stabile organizzazione, il nostro Stato non intende ignorare i principi affermati dalla propria giurisprudenza. La Corte di Cassazione si è espressa su tale Osservazione interpretandola nel senso che la propria giurisprudenza non può essere disattesa (7). Il risultato di quanto appena esposto è che in Italia è assai più facile, rispetto ad altri ordinamenti, che una società controllata

in materia di raccomandatari e mediatori marittimi.

Di fronte a tali nozioni non combacianti, al fine di verificare la sussistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto residente in un altro Stato con il quale l'Italia abbia stipulato un trattato bilaterale contro le doppie imposizioni, occorre confrontare la definizione di stabile organizzazione contenuta in detto trattato con quella interna di cui all'art. 162 del TUIR, tenendo conto sia del principio di prevalenza della norma pattizia, ove più favorevole, sia di quanto disposto all'art. 169 del TUIR, ai sensi del quale "*Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*". In tal senso, si veda E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo T.U.I.R.*, in *Rass. Trib.*, 5/2004 e C. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2016, p. 13 secondo cui la regola previste dall'art. 169 del Tuir potrebbe avere la mera funzione di ribadire che le norme convenzionali non possono generare fattispecie impositive non previste dalla normativa dei Paesi contraenti.

(7) Cass. Civ., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17206; Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22849; Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22850; Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22851; Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22852; Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22853; Cass. Civ., sez. trib., 15 febbraio 2008, n. 3889; Cass. Civ., sez. trib., 15 febbraio 2008, n. 3890; Cass. Civ., sez. trib., 15 febbraio 2008, n. 3891.

sia considerata quale stabile organizzazione della società controllante, sotto la forma di una sede di direzione (8).

Tale maggiore facilità di configurare la controllata quale stabile organizzazione della controllante e tale unicità dell'Italia nel panorama internazionale trae anche origine dalla giurisprudenza secondo la quale il rapporto di controllo attribuisce all'amministrazione finanziaria il potere di accertare (mediante una presunzione semplice) che la controllata sia stabile organizzazione della controllante (9). Siffatta presunzione pretoria è stata successivamente limitata ai soli casi in cui, tra gli Stati di residenza della controllata e della controllante, non si rinvenga un trattato per evitare le doppie imposizioni (10). Tuttavia si ritiene che la presunzione, anche nella forma più blanda affermata dalla giurisprudenza successiva, sia infondata per le ragioni già diffusamente affrontate altrove (11).

A ciò vanno ad aggiungersi le incertezze determinate dai lavori dell'OCSE nei rapporti BEPS i quali sono intervenuti su diversi aspetti della definizione di stabile organizzazione prevista dall'Articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE (12) (13).

(8) Sulle sentenze Philip Morris, le successive modifiche al commentario OCSE e l'Osservazione italiana in materia di stabile organizzazione si rinvia più diffusamente al nostro *Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell'OCSE*, in *Corr. Trib.*, 43/2008, 3507 ss.

(9) Cass. Civ., sez. trib., 6 aprile 2004, n. 6799.

(10) Cass. Civ., sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13579, con nota di M. ANTONINI, *Brevi riflessioni in merito alle interrelazioni tra rapporti di controllo, oggetto principale e stabile organizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, V, 137 ss.

(11) Si rinvia ancora al nostro *Stabile organizzazione e gruppi*, cit., 3512.

(12) I lavori dell'OCSE hanno condotto alla pubblicazione di 15 rapporti in cui sono descritte le misure volte al contrasto dei fenomeni di *base erosion e profit shifting* (BEPS). Le misure proposte nei 15 Final Report possono essere distinte tra: misure direttamente applicabili (i.e. modifiche alle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento); misure che necessitano la modifica della normativa domestica (i.e. modifiche alla disciplina CFC); misure la cui attuazione richiede la modifica dei trattati bilaterali in vigore (i.e. definizione di stabile organizzazione). Il recepimento di tale ultima tipologia di misure è stata demandata alla sottoscrizione del "*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*" ("Convenzione Multilaterale"). Per mezzo della Convenzione Multilaterale firmata il 7 giugno 2017 da 67 paesi è stato infatti possibile attuare rapidamente le misure BEPS evitando di procedere tramite la negoziazione bilaterale e le modifiche dei singoli trattati. Si ricorda che la Convenzione Multilaterale deve essere comunque ratificata secondo le procedure costituzionali dei singoli Stati aderenti.

(13) Di seguito una sintesi delle aree di intervento identificate dall'Action 7 in materia di stabile organizzazione:

1. Il primo intervento dell'OCSE (punto A. "*Artificial avoidance of PE status throu-*

Gli organi verificatori hanno talvolta attribuito ai rapporti BEPS una valenza interpretativa che li renderebbe applicabili indipendentemente dal loro recepimento all'interno di strumenti convenzionali bilaterali o multilaterali. Tale approccio ha influenzato fino ad ora soprattutto le attività di verifica nei confronti degli operatori dell'economia digitale. Infatti, gli organi verificatori hanno avviato nel corso degli ultimi anni una vera e propria campagna accertativa nei confronti delle principali multinazionali estere del settore, applicando già quanto previsto nelle Actions 1 e 7 del Beps con riferimento all'eco-

gh commissionaire arrangements and similar strategies" di cui al par. 5 e ss. dell'Action 7) riguarda la definizione di stabile organizzazione personale prevista dall'Articolo 5 par. 5 del Modello di Convenzione OCSE. Il citato paragrafo ancora tradizionalmente la sussistenza della stabile organizzazione personale alla presenza nel territorio dello Stato estero di un "agente dipendente" munito di poteri che gli "permettono di concludere contratti a nome dell'impresa estera in detto altro Stato". Tale formulazione tuttavia è facilmente eludibile dai gruppi multinazionali che operano nello Stato della fonte attraverso un commissionario o una persona che negozia tutti i termini dei contratti che vengono successivamente conclusi all'estero. La modifica suggerita dall'OCSE amplia il concetto di stabile organizzazione personale includendovi anche la persona (fisica o giuridica) che abitualmente svolge un "ruolo determinante" (cd. "leading role") nella conclusione dei contratti per conto dell'impresa non residente. Sempre nell'ambito della modifica della definizione di stabile organizzazione personale, l'OCSE suggerisce altresì la modifica del par. 6 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, secondo cui la configurabilità di una stabile organizzazione è esclusa in presenza della duplice condizione che l'agente sia indipendente ed agisca nell'ambito della sua ordinaria attività. In particolare, l'Action 7 amplia la definizione di soggetto "dipendente", proponendo di considerare come tale l'intermediario che operi esclusivamente o quasi per conto di una sola impresa (c.d. monomandatario) o di più imprese tra di loro "connesse" o "strettamente connesse".

2. Il secondo intervento (punto B.1 "*Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions - List of activities included in Art. 5(4)*") di cui al par. 11 e ss. dell'Action 7) riguarda le attività preparatorie o ausiliarie elencate al par. 4 dell'Art. 5 del Modello OCSE. A seguito delle modifiche apportate dall'Action 7, queste non sono più da considerarsi automaticamente escluse dal concetto di stabile organizzazione, ma occorre verificare caso per caso se abbiano carattere ausiliario o preparatorio. Sempre con riferimento alle attività ausiliarie e preparatorie, l'Action 7 introduce inoltre una previsione volta a contrastare la frammentazione artificiosa di un'attività di impresa al fine di considerare ciascuna attività meramente preparatoria o ausiliaria (punto B.2 "*Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions - Fragmentation of activities between closely related parties*") di cui al par. 14 e ss. dell'Action 7).

3. Il terzo intervento (punto C.1 "*Other strategies for the artificial avoidance of PE status - Splitting-up of contracts*") di cui al par. 16 e ss. dell'Action 7) propone una previsione volta a contrastare l'artificiosa suddivisione di un unico contratto in molteplici contratti (cd. "splitting-up") al fine di non eccedere le soglie temporali oltre le quali normalmente i trattati configurano la sussistenza di una stabile organizzazione per attività di costruzione, installazione o supervisione.

nomia digitale e alla configurabilità della stabile organizzazione, sul presupposto della valenza interpretativa di tali proposte di modifica. La posizione degli organi verificatori è tutt'altro che pacifica se si considera che i lavori dei BEPS appaiono, piuttosto, volti a fornire linee guida ai vari Stati membri *de iure condendo*, come dimostrano sia la circostanza che l'Italia non ha aderito in sede di Convenzione Multilaterale ad alcune delle posizioni espresse dai BEPS (14), sia la posizione stessa dell'OCSE, che nell'Explanatory Statement di accompagnamento alla Convenzione Multilaterale ha definito i Rapporti BEPS come “*soft law*”.

4. *Procedimento.* – Sotto il profilo procedimentale la Procedura si apre con l'istanza volta a chiedere all'Agenzia delle entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano nel caso di specie una stabile organizzazione. Il comma 2 aggiunge che tale apposita istanza è finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Il riferimento a quest'ultimo regime va coerenzializzato con la previsione del successivo comma 10, ai sensi del quale se a seguito della Procedura viene constatata l'esistenza della stabile organizzazione e vi è stata l'estinzione del relativo debito d'imposta, il contribuente può accedere al regime dell'adempimento collaborativo, sempre che ricorrano gli altri requisiti previsti dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. (15) Analogamente al ruling per i

(14) In particolare l'Italia si è riservata di non applicare quanto previsto al par. 5 e ss. dell'Action 7 in merito alla modifica della definizione di stabile organizzazione personale (punto 1 nella nota che precede). Tale scelta è probabilmente dettata dal fatto che la giurisprudenza italiana sulla definizione di stabile organizzazione personale è, a parere dell'Amministrazione finanziaria, addirittura più ampia di quella proposta in sede BEPS. Ciò non esclude tuttavia che l'Italia possa modificare in seguito la propria posizione. In merito invece alla definizione di attività ausiliare e preparatorie (par. 11 e ss. dell'Action 7), l'Italia aderisce alla proposta dell'OCSE secondo cui il termine “stabile organizzazione” non include: a) le attività specificamente elencate come attività che non costituiscono una stabile organizzazione; b) qualsiasi altra attività; e c) l'esercizio combinato delle predette attività; ma solo a condizione che tale attività, ovvero l'attività complessiva della sede fissa di affari, abbia carattere preparatorio o ausiliario. A tale proposito, l'Italia aderisce anche alla proposta OCSE volta a contrastare la frammentazione del business (par. 14 e ss. dell'Action 7). Infine, l'Italia si riserva il diritto di non applicare la previsione sulla suddivisione artificiosa dei contratti (par. 16 e ss. dell'Action 7), probabilmente in ragione degli ampi presidi antielusivi offerti dal diritto tributario interno e dalla giurisprudenza italiana.

(15) Ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, il contribuente,

nuovi investimenti di cui all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (16), la Procedura può quindi diventare un veicolo di accesso al regime dell'adempimento collaborativo a prescindere dalla dimensione del contribuente (ossia anche qualora la dimensione della società o ente non residente che si avvale della Procedura non soddisfi i requisiti dimensionali previsti dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (17)).

Il collegamento tra l'istanza di accesso alla Procedura ed il regime di adempimento collaborativo viene generalmente (18) inteso nel senso che la prima fase

per poter accedere al regime di adempimento collaborativo, deve essere dotato di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (cioè, del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari), inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, che assicuri:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Inoltre, detto sistema deve prevedere l'invio, con cadenza almeno annuale, di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.

Per un commento al regime di adempimento collaborativo si rimanda alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2016 n. 38/E. In dottrina: Assonime, Circolare del 22 aprile 2016, n. 14; F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. Trib.*, 30/2017, 2412 ss.; B. FERRONI, *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, in *Il fisco*, 3/2017, 207 ss.; M. RAVERA - B. SANTACROCE, *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella "cooperative compliance": impatti operativi per i gruppi d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 47-48/2016, 3601 ss.; G. SALANITRO, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, I, 623 ss.

(16) Ai sensi del quale l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo è reso possibile a condizione che venga effettuato un investimento almeno pari a trenta milioni di euro (cfr. art. 2, comma 1, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147).

(17) Secondo l'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, in fase di prima attuazione, possono accedere al regime i contribuenti con volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro ovvero a un miliardo di euro in caso di presentazione della domanda per il Progetto Pilota di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013. Pertanto, la deroga dimensionale può essere assai significativa, se si considera che ai fini della Procedura qui in esame la soglia ha ad oggetto il fatturato consolidato del gruppo, di guisa che potrà essere ammesso al programma in esame anche un soggetto giuridico con un volume di affari ben inferiore al già ridotto volume di un miliardo di euro previsto per le imprese ammesse al Progetto Pilota.

(18) In senso conforme vedasi G. MOLINARO, *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, in *Corr. Trib.*, 28/2017, 2205; D. AVOLIO - L. IMPERATO, *Effetti premiali*

della Procedura, ossia quella volta a determinare in contraddittorio la sussistenza di una stabile organizzazione, debba svolgersi presso gli uffici della direzione centrale a Roma competente per la procedura di adempimento collaborativo.

La seconda parte della Procedura, che fa seguito all'eventuale constatazione della sussistenza di una stabile organizzazione, si svolge in contraddittorio nell'ambito di un procedimento di accertamento con adesione (in tal senso dispongono i commi 5 e 6). In particolare il comma 5 prevede che "qualora in sede di interlocuzione con l'Agenzia delle entrate sia constatata la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate invia al contribuente un invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al fine di definire, in contraddittorio con il contribuente, i debiti tributari della stabile organizzazione". I primi commentatori della norma (19) ritengono che la seconda fase della procedura debba svolgersi presso la Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio. Tuttavia, la complessità dei soggetti coinvolti, la loro dimensione internazionale e il tecnicismo connesso all'attribuzione del reddito alla stabile organizzazione di una società appartenente ad un gruppo multinazionale di rilevante entità consiglierebbero il coinvolgimento necessario dell'ufficio ruling internazionale o, quanto meno, dei funzionari delle Direzioni regionali operanti nelle unità specializzate in materia di transfer pricing.

Sarebbe quindi opportuno che il decreto attuativo del direttore dell'Agenzia delle Entrate previsto dal comma 13 integri la norma per quanto riguarda i profili procedurali chiarendo anche con maggiore dettaglio quali siano gli uffici e le strutture competenti per la prima e per la seconda parte della Procedura.

Il comma 6, che disciplina gli abbattimenti sanzionatori amministrativi in caso di conclusione della Procedura, afferma incidentalmente che le somme dovute in base all'accertamento con adesione sono versate ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Il richiamo al comma 1 dell'art. 8 dell'ultimo decreto citato esclude la possibilità di avvalersi di un versamento rateale in quanto la norma prevede il versamento integrale entro 20 giorni dalla notifica dell'invito (20).

per la nuova voluntary della stabile organizzazione, in Corr. Trib., 29/2017, 2271.

(19) Cfr. la nota precedente.

(20) La norma è apparsa a qualche commentatore eccessivamente rigorosa ed è stata con-

Sotto il profilo procedimentale va segnalata la situazione “patologica” in cui, a seguito della presentazione dell’istanza di accesso alla Procedura e della constatazione dell’esistenza di una stabile organizzazione, non abbia luogo la conclusione dell’accertamento per adesione ovvero le somme dovute non siano tempestivamente versate in tutto o in parte. In tal caso non è integrata la condizione prevista dal comma 6 per beneficiare dell’abbattimento delle sanzioni amministrative, mentre il comma 8 prevede che non si produce l’effetto premiale della causa di non punibilità penale prevista dal comma 7. Il comma 8 aggiunge in tali fattispecie che “In relazione ai periodi d’imposta e ai tributi oggetto dell’invito di cui al comma 5, il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre dell’anno successivo a quello di notificazione dell’invito o di redazione dell’atto di adesione, accerta le imposte e gli interessi dovuti e irroga le sanzioni nella misura ordinaria. La disposizione di cui al presente comma si applica anche in deroga ai termini di cui all’articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”. Pertanto, la società o l’ente non residente potrà in tal caso soltanto prestare acquiescenza alla pretesa dell’ufficio (21) oppure proporre ricorso entro sessanta giorni dalla notifica degli atti impositivo (22).

5. (Segue) Esito negativo della procedura. – La norma tace sul caso in cui il confronto con l’Agenzia delle Entrate portasse a concludere che non

seguentemente auspicata la previsione in sede di provvedimento attuativo della possibilità di versare ratealmente le somme in esame (cfr. G. SEPIO - M. D’ORSOGNA, *La Web Tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *il Fisco*, n. 31/2017, 3023). In senso opposto va osservato che il pagamento integrale pare una conseguenza dell’effetto premiale che si ottiene grazie alla Procedura ai fini penali. In tal senso, dalla lettura del comma 8 emerge come l’immediato integrale pagamento appaia strettamente connesso alla causa di non punibilità disciplinata dal comma 7. Si ricorda a tale riguardo che il pagamento integrale come modalità di accesso alla causa di non punibilità in materia penale tributaria si ritrova coerentemente anche nell’art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, sia nel comma 2 (in tema di dichiarazione infedele e di dichiarazione omessa) sia nel comma 1 (in tema di omessi versamenti).

(21) Con l’abbattimento delle sanzioni amministrative in misura pari a un terzo del minimo e con la possibilità di invocare la circostanza attenuante prevista dall’art. 13-*bis* del D.lgs. 74/2000.

(22) Non sembra invece possibile presentare istanza di accertamento con adesione in quanto essa sarebbe preclusa dall’art. 6, comma 2, D.lgs. 218/1997. Infatti quest’ultima norma prevede che l’istanza di adesione può essere presentata esclusivamente dal contribuente che non sia stato precedentemente invitato al contraddittorio dall’Agenzia delle Entrate.

vi è stata alcuna violazione di omessa dichiarazione a causa dell'assenza di una stabile organizzazione in Italia della società o dell'ente istante negli anni pregressi. Si tratta di una omissione che potrà essere colmata dal decreto attuativo previsto dal comma 13, il quale potrebbe prevedere che l'esito negativo sia documentato in un verbale dell'Agenzia, notificato al contribuente istante, nel quale siano fornite le motivazioni in fatto e in diritto che hanno portato a ritenere insussistente in tutto o in parte una stabile organizzazione (23).

In tali fattispecie l'amministrazione finanziaria potrebbe rendersi conto che, nonostante l'assenza di una stabile organizzazione del soggetto non residente negli anni pregressi, la società residente in Italia (24) dedicata alla prestazione di servizi di supporto fosse insufficientemente remunerata. Secondo la prassi seguita dall'amministrazione finanziaria, in situazioni simili i funzionari responsabili del procedimento potranno informare l'ufficio competente territorio in ragione del domicilio fiscale della società residente al fine di avviare un procedimento istruttorio volto all'accertamento della congruità della remunerazione applicata per tale servizio.

6. Cause ostative. – Coerentemente con altre procedure tributarie affini di tipo premiale, fondate sulla spontaneità della collaborazione del contribuente, il comma 11 dispone che “Non possono avvalersi delle previsioni del presente articolo le società e gli enti di cui al comma 1 che abbiano avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, dell'inizio di qualunque attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali, relativi all'ambito di applicazione dell'istanza di cui al medesimo comma 1” (25).

(23) La norma tace anche in merito alla vincolatività o meno per l'Amministrazione finanziaria dell'accertamento negativo di una stabile organizzazione. A tale riguardo, non sembra che la norma giustifichi soluzioni diverse da quelle ordinariamente applicabili nell'ambito e a seguito di una attività istruttorio che si concluda con esito negativo; in altre parole, nulla esclude che, soprattutto qualora sopraggiunga la conoscenza di fatti nuovi, l'amministrazione finanziaria possa procedere alla riapertura della verifica fiscale.

(24) O la stabile organizzazione italiana di un altro soggetto giuridico non residente del gruppo.

(25) Analoga formulazione si rinviene negli articoli 5-*quater*, comma 2, D.L. n. 167/1990 (in tema di accesso alla procedura di *voluntary disclosure*) e 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 (in tema di causa di non punibilità per i reati di infedele od omessa dichiarazione allorquando il contribuente estingua il debito tributario). Entrambe le norme subordinano l'accesso alla causa di non punibilità soltanto al caso in cui il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

L'aspetto più problematico della norma attiene all'oggetto della causa ostantiva, che secondo il suo tenore letterale richiede una comparazione tra l'ambito dei procedimenti amministrativi o penali di cui l'istante abbia avuto formale conoscenza e l'ambito di applicazione dell'istanza. Infatti la norma prescrive una "relazione" tra l'oggetto degli accessi, delle ispezioni, delle verifiche, dei controlli amministrativi o dei procedimenti penali e l'ambito di applicazione dell'istanza (che di regola riguarda l'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia del soggetto istante con riferimento allo svolgimento in tutto o in parte della propria attività di impresa nel territorio dello Stato). In linea di principio, quindi, occorrerà verificare di volta in volta se gli atti ostantivi siano collegabili all'omessa dichiarazione della dichiarazione dei redditi a causa dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto istante.

Pertanto, è chiaro che una verifica fiscale nei confronti della società istante o un decreto di sequestro penale notificato al suo legale rappresentante sarebbero ostantivi all'ammissibilità della Procedura se risultasse documentalmente (rispettivamente da un verbale giornaliero o dalla motivazione del decreto) che il procedimento amministrativo o penale sono connessi all'accertamento di una omessa dichiarazione dei redditi a causa dell'asserita esistenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto istante.

Più dubbia è l'integrazione della causa ostantiva se gli atti amministrativi o penali menzionassero possibili omissioni della dichiarazione pur senza esplicitare o ipotizzare ancora la contestazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Una terza fattispecie, nella quale la causa ostantiva non dovrebbe in linea di principio essere integrata, riguarda l'inizio di un procedimento amministrativo tributario formalmente a carico della società o dell'ente istante, che non indichi le ragioni sottese all'istruttoria (come ad esempio avviene all'inizio di una verifica generale o in presenza di un questionario che si limiti a richiedere i documenti contabili), oppure il caso in cui sia stato notificato al legale rappresentante un atto penalmente rilevante privo di riferimenti sia all'omessa dichiarazione sia, tanto meno, all'esistenza di una stabile organizzazione in Italia.

Il comma 11 prevede che "La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita dai soggetti che svolgono le funzioni di supporto di cui al medesimo comma 1". L'ipotesi prevista dalla norma è quella di un procedimento amministrativo o penale diretto ad accertare violazioni della società residente in Italia del

gruppo, che presta servizi di supporto alla società o all'ente istante non residente, di cui tale società e/o il suo legale rappresentante abbiano avuto formale conoscenza. Ferme restando, *mutatis mutandis*, le considerazioni sopra svolte, un caso che potrebbe sollevare dubbi circa l'ammissibilità della procedura è quello in cui, nei confronti della società italiana, sia iniziata una verifica fiscale avente ad oggetto la correttezza dei prezzi di trasferimento infragruppo che hanno portato detta società a dichiarare in Italia il reddito derivante dalle prestazioni dei servizi di supporto alla società o ente non residente che intende presentare l'istanza di accesso alla Procedura. Sebbene tale attività di supporto svolta dalla società consociata residente in Italia non sia di per sé rivelatrice dell'esistenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione della società o ente non residente appartenente allo stesso gruppo, l'Amministrazione finanziaria potrebbe argomentare che l'oggetto della verifica (ossia la remunerazione ad *arm's length* della società che presta supporto in Italia) costituisca un elemento connesso alle condizioni di accesso alla Procedura (26) e, in quanto tale, integri la causa ostativa di cui al comma 11.

Un'ultima questione da affrontare attiene alla impugnabilità del provvedimento amministrativo con il quale venisse negato l'accesso alla procedura in ragione della sussistenza di una causa ostativa.

A tale riguardo, non è possibile fornire una risposta univoca. Da un lato, infatti, potrebbe essere valorizzata la circostanza che il diniego di accesso alla Procedura impedisca di fruire di (potenziali) benefici soprattutto sotto il profilo sanzionatorio, di talché tale provvedimento sarebbe assimilabile (27) ad un diniego di agevolazioni o al rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari e, di conseguenza, autonomamente impugnabile *ex art. 19*, comma 1, lett. h), D.Lgs. 31

(26) Che tra i requisiti soggettivi di cui al comma 2 richiede infatti che la società o l'ente istante si avvalga in Italia di una società del gruppo svolgente servizi di supporto.

(27) Si rammenta, infatti, che secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'elencazione degli atti impugnabili *ex art. 19*, D.Lgs. n. 546/1992 non costituisce un *numerus clausus* ma è, al contrario, suscettibile di interpretazione estensiva così da ricomprendere tutti i provvedimenti dell'amministrazione finanziaria atti ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente (cfr., *ex plurimis*, Cass. Civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388; Cass. Civ., Sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526). In dottrina, v. A. GUIDARA, *sub art. 19*, in C. CONSOLO - C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 326 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 57 ss.; G. RAGUCCI, *sub art. 19*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del diritto tributario*, Torino, 2016, 388 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2013, 127 ss.; D. CHINDEMI, *La difesa del contribuente nel contenzioso tributario*, Maggioli, 2012, 42 ss.

dicembre 1992, n. 546. Tale conclusione, tuttavia, potrebbe non essere condivisa in ragione della mancata incidenza diretta ed immediata del diniego di accesso alla Procedura nella sfera giuridica del contribuente (28). In ogni caso tale provvedimento potrebbe essere impugnato in via di tutela differita *ex art.* 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, facendo valere – nel ricorso avverso l’eventuale successivo provvedimento impositivo con il quale fosse contestata l’esistenza di una stabile organizzazione in Italia – l’illegittimità del diniego di accesso alla Procedura.

In alternativa all’impugnabilità in sede tributaria, occorre altresì verificare se il provvedimento di diniego sia censurabile in sede amministrativa (29). La soluzione al quesito sembrerebbe essere affermativa, considerata la sussistenza, in capo al contribuente, tanto dell’interesse ad agire (30), quanto del c.d.

(28) Tale diniego, invero, non contiene una pretesa tributaria ben individuata e non sembra presentare un’immediata portata afflittiva delle prerogative del contribuente. Esso, infatti, è privo di connessione con un momento espressivo della funzione impositiva o di denegata restituzione (connotato tipico, invece, di tutte le ipotesi di cui all’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, e di quelle estensivamente ritenute impugnabili), né riverbera effetti nell’*an* o nel *quantum* di una pretesa impositiva. Stante tale incidenza mediata, indiretta e solo eventuale nella sfera giuridica del contribuente, al diniego di accesso alla Procedura non parrebbero estensibili i principi espressi dalla prevalente giurisprudenza (pur non univoca) che ebbe ad affermare l’impugnabilità delle risposte sfavorevoli alle istanze di disapplicazione delle disposizioni in materia di società di comodo in via autonoma ed immediata, tramite ricorso avverso il diniego, ovvero in via differita in sede di ricorso avverso l’avviso di accertamento conseguente alla mancata applicazione delle anzidette disposizioni, o ancora rimettendo al contribuente la scelta di avvalersi dell’uno o dell’altro mezzo di impugnazione (con riferimento all’impugnabilità del provvedimento di rigetto dell’istanza per la disapplicazione di disposizioni antielusive presentata ai sensi del previgente art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass. Civ., Sez. Trib., 28 maggio 2014, n. 11929, nonché, da ultimo, Cass. Civ., Sez. Trib., 7 luglio 2017, n. 16962).

(29) Si rammenta che, con orientamento assolutamente costante, il Consiglio di Stato subordina l’esperibilità di un’azione di annullamento in sede amministrativa, alla sussistenza di tre distinti requisiti: (i) la titolarità di una posizione giuridica qualificata idonea a distinguere, per quanto attiene all’esercizio dell’azione amministrativa, il ricorrente dal *quisque de populo*; (ii) l’interesse ad agire, ovvero la concreta possibilità di perseguire, mediante il processo, un bene della vita, anche di natura morale o residuale; e (iii) la legittimazione attiva o passiva di chi agisce o resiste in giudizio (cfr., *inter alia*, Cons. Stato, sez. VI, 21 marzo 2016, n. 1156; Cons. Stato, sez. VI, 2 marzo 2015, n. 994; Cons. Stato, sez. VI, sent. 12 dicembre 2014, n. 6115; Cons. Stato, sez. III, 3 febbraio 2014, n. 474; Cons. Stato, sez. V, 23 novembre 2013, n. 5131; Cons. Stato, sez. III, 28 febbraio 2013, n. 1221; Cons. Stato, sez. V, 22 maggio 2012, n. 2947). In dottrina, cfr., *ex multis*, E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2015, 778 ss.; V. DOMENICHELLI, *Le parti del processo*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2003, 4321 ss.; R. VILLATA, *Presupposti processuali (dir. proc. amm.)*, in Enc. giur. Treccani, XXVII, Roma, 1991.

(30) Relativamente all’interesse ad agire, è *communis opinio* che, in ambito amministra-

interesse al mezzo (31). Peraltro, trattandosi di un atto amministrativo, il diniego di accesso alla Procedura soggiace alle norme generali previste in tema di procedimento amministrativo e deve, quindi, essere adeguatamente motivato (32). Ne consegue che, qualora l'Amministrazione disattenda l'istanza di accesso avanzata dal privato, essa dovrà puntualmente motivare le ragioni poste a fondamento della propria decisione, la quale, ove presenti un motivo illogico, lacunoso o incoerente, potrebbe essere (anche) per tale ragione censurabile innanzi al giudice amministrativo.

Da ultimo, oltre al ricorso in sede giurisdizionale, resta ovviamente ferma la possibilità che il contribuente – ad esempio al ricorrere di errori marchiani (si ipotizzi: errata valutazione circa la sussistenza dei requisiti dimensionali di cui al comma 1, art. 1-*bis*, D. Lgs. n. 50/2017) – possa semplicemente muovere istanza di annullamento del diniego in sede di autotutela.

7. Confronto e relazioni con altre procedure di collaborazione o cooperazione tra fisco e contribuenti. - La disciplina positiva della Procedura richiama a vario titolo vari procedimenti amministrativi disciplinati dalla normativa tributaria. In particolare:

- l'adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) (commi 2 e 10);

tivo, l'utilità perseguita dal ricorrente possa essere anche meramente potenziale o strumentale (oltre alla giurisprudenza già richiamata nella nota precedente, v., *inter alia*, Cons. Stato, sez. 6, 21 marzo 1980, n. 394, in *Cons. St.*, 1980, I, 352 e Cons. Stato, sez. 6, 16 maggio 1983, n. 356, in *Cons. St.*, 1983, I, 356, nelle quali è stata ad esempio affermata l'impugnabilità del bando di concorso – mero atto preparatorio – da parte dei soggetti impediti a parteciparvi; od ancora Cons. Stato, sez. VI, 29 gennaio 1980, n. 47, in cui è stata riconosciuta l'impugnabilità dell'atto commissariale che dichiara l'improcedibilità del ricorso gerarchico).

(31) Quanto all'interesse al mezzo, non pare potersi dubitare che dall'accertamento giurisdizionale dell'illegittimità dell'operato amministrativo possa ottenersi un miglioramento della situazione giuridica del contribuente, il quale, è facile ipotizzare, ben può trarre un effettivo beneficio dall'aver il giudice verificato la sussistenza di vizi che inficino il provvedimento amministrativo. Giusto per fornire un esempio, si ipotizzi che siano state violate le prescrizioni poste a presidio dello svolgimento della funzione (c.d. principio di logicità-congruità), di guisa che il provvedimento di diniego successivamente adottato presenti vizi tali da cagionarne l'illegittimità. Ebbene, a seguito all'attività "cassatoria" del giudice amministrativo, l'Amministrazione non potrà più incorrere nel medesimo "errore" che sia stato oggetto della precedente censura, così garantendo il raggiungimento di un risultato ottenibile, per l'appunto, esclusivamente per mezzo dell'impugnazione del diniego.

(32) L'art. 3, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, prevede infatti che "...[l]a motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria".

- il ruling internazionale (comma 12);
- l'accertamento per adesione (commi 5, 6 e 8).

Inoltre Procedura in esame ha importanti elementi di contatto con le procedure di ravvedimento operoso di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*).

Di seguito si confronterà brevemente la Procedura in esame con le altre procedure sopra richiamate, fornendo spunti in ordine alle reciproche interrelazioni.

7.1. Cooperative compliance. – La relazione tecnica evidenzia che la Procedura riflette la volontà del legislatore di intendere il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il contribuente, favorendo invece forme di interlocuzione preventiva volte a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi. In tale contesto va letta la previsione del comma 2, ai sensi del quale per avvalersi della Procedura deve essere presentata apposita istanza finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del D.lgs. 128/2015. Come anticipato al par. 4, la previsione che l'accesso alla Procedura si innesti con una istanza di accesso alla procedura di adempimento collaborativo sembra presupporre che la fase iniziale della Procedura sia trattata dallo stesso ufficio responsabile dei procedimenti di cooperative compliance, ovvero dall'ufficio Cooperative compliance della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, in caso di esito positivo della procedura (sussistenza di una stabile organizzazione e pagamento integrale delle somme dovute nell'ambito di una procedura di accertamento per adesione), il comma 10 prevede che è facoltà dei soggetti istanti accedere – evidentemente pro futuro - al regime dell'adempimento collaborativo (33). Tale ultima facoltà può essere esercitata a prescindere dell'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione ma sempre che sussistano gli altri requisiti previsti dal D.lgs. 128/2015. A tale ultimo riguardo (dimostrazione degli altri requisiti) il provvedimento attuativo di cui al comma 13 dovrebbe chiarire meglio le interrelazioni tra i due procedimenti specificando se, come a parere di chi scrive, la dimostrazione dei requisiti richiesti dal D.lgs. 128/2015 ai fini dell'accesso alla procedura di adempimento collaborativo “a regime” non debba essere contenuta già nell'istanza di accesso alla Procedura ex art. 2 oppure in una nuova istanza successiva a conclusione e perfezionamento

(33) Sul punto vedasi *amplius* il par. 4 che precede.

della Procedura stessa. Alternativamente, il provvedimento attuativo potrebbe prevedere che è facoltà dell'istante anticipare già nella richiesta di accesso alla Procedura di cui al comma 2 anche i requisiti per l'adempimento collaborativo (con una sorta di istanza subordinatamente condizionata all'esito positivo della Procedura qui in esame).

7.2. *Ruling internazionale.* – Il comma 12 fa salva la facoltà di richiedere all'amministrazione finanziaria la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nell'ambito della procedura di ruling internazionale di cui all'art. 31-ter, comma 1 lett. c) del D.P.R. n. 600/1973 (come integrato dall'art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32). La differenza fondamentale tra quest'ultimo istituto e quello oggetto della presente trattazione è che il ruling internazionale opera in via preventiva e ha ad oggetto una situazione fattuale che le parti assumono si verificherà per il periodo d'imposta nel corso del quale verrà stato stipulato l'accordo e nei successivi (34), fermo restando il potere dell'amministrazione di disattendere l'accordo raggiunto con il contribuente se le modalità di svolgimento dell'attività nel territorio dello Stato rappresentate dal contribuente nell'ambito del procedimento di ruling internazionale dovessero integrare una situazione di fatto diversa rispetto a quella prospettata. La procedura di cooperazione rafforzata in esame, al contrario, interviene su fatti e circostanze già verificatesi, avvicinandosi maggiormente sotto tale profilo alla *voluntary disclosure*, ossia ad un procedimento volto a sanare una violazione pregressa ed avente effetti premiali sotto il profilo amministrativo e penale. Il decreto attuativo potrebbe prevedere una contestualità delle due istanze e le modalità di coordinamento della loro trattazione. Ad esempio, potrebbe essere previsto che la società estera interessata alla Procedura a causa di dubbi circa l'operatività pregressa tramite una stabile organizzazione presenti l'istanza per attivare la Procedura in esame contemporaneamente ad una istanza di ruling internazionale condizionata all'esito della Procedura stessa: qualora venisse accertata una stabile organizzazione per gli anni pregressi, l'istanza di ruling internazionale potrebbe avere ad oggetto la conferma che la stabile verrebbe meno a seguito della riorganizzazione del business italiano oppure potrebbe riguardare i criteri di attribuzione del reddito per anni successivi.

(34) Fatta salva la possibilità di fare retroagire gli effetti dell'accordo al periodo di imposta nel quale è stata presentata l'istanza.

7.3. *Accertamento con adesione.* – All'accertamento con adesione come procedimento volto a disciplinare le modalità di definizione in contraddittorio della pretesa impositiva associata all'esistenza di una stabile organizzazione nell'ambito della Procedura si è già fatto riferimento *supra* al par. 4. Qui vale la pena di osservare come le due procedure, se esaminate distintamente, siano ontologicamente diverse quanto ai presupposti di accesso ed agli effetti: infatti, mentre la Procedura si caratterizza per la sua spontaneità, l'accertamento con adesione può essere ordinariamente attivato soltanto in presenza di accessi ispezioni o verifiche o avvisi di accertamento, ossia di circostanze che sarebbero cause ostative della Procedura. Una ulteriore differenza riguarda gli effetti premiali amministrativi e penali in quanto, in relazione al delitto di omessa dichiarazione, l'accertamento per adesione rappresenta soltanto una circostanza attenuante (art. 13-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000) e riduce le sanzioni amministrative ad un terzo del minimo, mentre la Procedura ha l'effetto di non rendere punibile il reato di omessa dichiarazione ed abbatte le sanzioni amministrative ad un sesto del minimo. Infine, come già osservato al par. 4, l'adesione consente a differenza della Procedura il pagamento rateale. In conclusione può concludersi che le due procedure hanno in comune la funzione di sanare una situazione pregressa e non quella (propria del riling internazionale) di concordare il regime fiscale di una fattispecie attuale e futura, mentre per il resto hanno diversi presupposti ed effetti. L'art. 1-*bis* in esame ha quindi mutuato il procedimento proprio dell'accertamento per adesione ai soli fini di disciplinare la parte della Procedura volta alla definizione in contraddittorio della pretesa impositiva, secondo un modulo procedimentale ormai collaudato, senza che detta Procedura possa essere considerata una forma o sottospecie di accertamento per adesione, avendo caratteristiche, presupposti ed effetti suoi propri assai diversi.

7.4. *Tardiva presentazione della dichiarazione omessa (art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000) e ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997).* – La procedura in esame consente di evitare la punibilità ai fini penali per il reato di omessa dichiarazione in mancanza di cause ostative incompatibili con la spontaneità del comportamento. Ciò in analogia con quanto avviene qualora il contribuente presenti la dichiarazione omessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (cfr. art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000). Tuttavia, in tale ultimo caso è possibile sanare esclusivamente il reato di omessa dichiarazione relativo all'ultima annualità per la quale sia scaduto il termine di presentazione della dichiarazione; grazie

Procedura, invece, è possibile sanare ai fini penali anche le annualità anteriori. I profili di analogia con il ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), al di là dell'effetto premiale penale nelle situazioni di spontaneità, sono assai limitati posto che il ravvedimento non è ammesso in ipotesi di dichiarazione omessa.

7.5. *Voluntary disclosure*. – Le affinità con la c.d. *voluntary disclosure* sono ancora più marcate rispetto agli altri istituti sopra illustrati (35). Analogamente alla collaborazione volontaria (in particolare la forma di *voluntary disclosure* c.d. “nazionale” (36)), infatti, la Procedura pone il contribuente che ha violato la normativa fiscale italiana nelle condizioni di poter sanare ai fini amministrativi e penali l'omessa dichiarazione della dichiarazione dei redditi. La differenza fondamentale attiene all'oggetto del confronto con l'amministrazione finanziaria giacché il contribuente che presenta istanza di *voluntary disclosure* autodenuncia una violazione ben documentata e motivata, mentre la Procedura è volta ad approfondire un dubbio del contribuente circa la possibile esistenza di una stabile organizzazione, che, come evidenziato supra al par. 5, potrebbe anche concludersi con un provvedimento attestante l'inesistenza della violazione.

Rispetto alla *voluntary disclosure*, che consentiva di sanare l'omissione della dichiarazione connessa a qualsiasi tipo di stabile organizzazione di soggetti non residenti, la Procedura in esame è soggetta alle limitazioni dimensionali e organizzative meglio illustrate al par. 2. Una ulteriore differenza fondamentale è che la Procedura rappresenta, analogamente al ravvedimento operoso, un istituto di regolarizzazione “a regime”, mentre la *voluntary disclosure* ha consentito la regolarizzazione di violazioni tributarie a condizione che le istanze venissero

(35) Cfr. l'art. 1, L. 15 dicembre 2014, n. 186 [come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. a), n. 1), D.L. 30 settembre 2015, n. 153, convertito, con modificazioni, dalla L. 20 novembre 2015, n. 187] che ha introdotto la collaborazione volontaria per le violazioni commesse sino al 30 settembre 2013; successivamente la possibilità di aderire alla procedura è stata prevista dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225 per le violazioni commesse sino al 30 settembre 2015.

(36) La *voluntary disclosure* c.d. “nazionale” si applica ai soggetti che non possono aderire a quella c.d. “internazionale”, in quanto soggettivamente od oggettivamente non tenuti alla compilazione del quadro RW. Tale procedura è quindi finalizzata alla regolarizzazione di tutte violazioni dichiarative in materia di imposte dirette (incluse le dichiarazioni dei sostituti di imposta) e di imposta sul valore aggiunto non connesse con attività detenute all'estero in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale.

presentate entro finestre temporali limitate. Infine, vanno segnalati gli effetti penali più ampi della *voluntary disclosure* rispetto alla Procedura (37), dovuti alla circostanza che la prima era suscettibile di sanare tipologie molto più eterogenee ed ampie rispetto all'omissione della dichiarazione ex art. 5 D.lgs. 74/2000, la quale invece rappresenta la tipica violazione contestata in caso di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (38).

8. Effetti premiali.

8.1. *Effetti premiali amministrativi.* – L'effetto premiale amministrativo principale derivante dal perfezionamento della Procedura è disciplinato dal comma 6, il quale dispone che “Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 che estinguono i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, versando le somme dovute in base all'accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, le sanzioni amministrative applicabili ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997 sono ridotte alla metà”. Ciò significa che le sanzioni amministrative tributarie sono ridotte alla metà rispetto al caso in cui la medesima violazione fosse stata definita mediante accertamento per adesione: pertanto la sanzione minima del 120 per cento dell'imposta evasa, prevista dall'art. 1 del D.lgs. 472/1997, definibile pagando il 40 per cento mediante accertamento per adesione, è ulteriormente abbattuta al 20 per cento grazie al perfezionamento della Procedura.

Un ulteriore beneficio spettante a chi si avvale della procedura è la facoltà, già ricordata sopra, di accedere al regime di adempimento collaborativo, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile

(37) Ed infatti, oltre alla non punibilità per i reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000, l'art. 5-*quinquies*, D.L. n. 167/1990, in tema di effetti della procedura di *voluntary disclosure*, prevedeva la non punibilità per i reati di riciclaggio (art. 648-bis, c.p.), impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (ex art. 648-ter, c.p.), auto-riciclaggio (art. 648-ter1, c.p.).

(38) Invero non sono mancate fattispecie nelle quali gli organi inquirenti hanno inquadrato il fenomeno della stabile organizzazione occulta nell'ambito del fenomeno della frode fiscale. In argomento, si rinvia ad A. TOMASSINI, *Stabile organizzazione occulta al vaglio della giurisprudenza penale*, in Riv. dir. trib., 2014, 168 e ss. Sarebbe quindi stato più opportuno, per rendere più appetibile l'istituto, un ampliamento della copertura penale anche per i reati di frode ex artt. 2 e 3 D.lgs. 74/2000.

organizzazione e sempre che ricorrano gli altri presupposti previsti dal D.lgs. 128/2015 (comma 10) (39).

8.2. *Effetti premiali penali.* – Gli effetti premiali penali sono disciplinati dal comma 7, il quale prevede la non punibilità per il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.lgs. 74/2000, purché i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano tempestivamente estinti ai sensi del comma 6.

Si è già osservato (40) come siffatti effetti premiali siano ben più ampi rispetto a quelli discendenti dall'accertamento per adesione (41) e dal ravvedimento operoso (42), mentre la *voluntary disclosure* prevedesse la non punibilità per ulteriori fattispecie di reato non contemplate dal comma 7 in esame.

Ai fini di assicurare l'applicazione della causa di non punibilità, il comma 9 prevede che, entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti di cui al comma 6, l'Agenzia delle entrate comunichi all'autorità giudiziaria competente l'avvenuta definizione dei debiti tributari della stabile organizzazione. La norma citata si spiega il quanto l'ufficio finanziario destinatario dell'istanza di accesso alla Procedura potrebbe effettuare “senza ritardo” (43), come prescritto dall'art. 331 c.p.p., la comunicazione di reato all'autorità giudiziaria (44). Pertanto il comma 9 assicura coerentemente che, una volta perfezionata la Procedura, l'Agenzia delle entrate informi l'autorità giudiziaria affinché essa possa accertare e dichiarare la causa di non punibilità.

Ai fini della sussistenza della causa di non punibilità occorre distinguere a seconda che la Procedura si concluda con un atto di adesione che definisce

(39) Sul punto vedasi *amplius* i paragrafi 4 e 7.1.

(40) *Supra* al para. 7.

(41) Dove la definizione della pretesa tributaria costituisce soltanto una causa attenuante idonea a ridurre la pena della metà (art. 13-*bis*, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000).

(42) Che consente, solo a seguito delle modifiche intervenute con l'art. 11 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, la non punibilità del reato di omessa dichiarazione limitatamente al reato di omessa dichiarazione relativo all'ultima annualità già scaduta (cfr. art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000).

(43) Considerando anche che la Procedura potrebbe durare per parecchi mesi.

(44) Cfr. sul punto G. SEPIO - M. D'ORSOGNA, *La Web Tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Fisco*, n. 31/2017, 3024, il quale auspica che tale obbligo di denuncia possa essere sospeso a causa della buona fede manifestata dal contribuente e dall'assenza di dolo mostrata dal presupposto della procedura, ossia dall'esistenza di un dubbio interpretativo.

una violazione pregressa di omessa dichiarazione, rispetto al caso in cui la stessa termini con un verbale con il quale l'Agenzia delle entrate riconosce l'assenza di una stabile organizzazione e, quindi, l'insussistenza di violazioni punibili (45).

Nel primo caso si produce l'effetto della non punibilità per il reato di omessa dichiarazione (46). In particolare, analogamente a quanto previsto in tema di *voluntary disclosure*, si ritiene che la causa di non punibilità operi limitatamente alle condotte relative agli imponibili ed alle imposte oggetto della Procedura (47).

Nel secondo caso le conclusioni dell'Agenzia non dovrebbero comunque essere vincolanti per il Pubblico Ministero, anche se, a ben vedere, la trasparenza del contribuente e soprattutto l'approfondimento in contraddittorio con un organo tecnico in presenza di un dubbio interpretativo circa l'esistenza di una stabile organizzazione dovrebbero comunque portare a valutare con maggiore clemenza l'eventuale sussistenza del dolo richiesto dalla norma incriminatrice (48).

9. Annualità interessate dalla sanatoria. – Gli effetti premiali amministrativi e penali previsti rispettivamente dai commi 6 e 7 sono entrambi subordinati alla condizione che i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano tempestivamente estinti nell'ambito della procedura di accertamento per adesione.

Il riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni implica a parere di chi scrive che, ai fini dell'abbattimento delle amministrative tributarie previsto dal comma 6, la Procedura debba interessare gli anni ancora ordinariamente accertabili, ossia senza considerare il raddoppio dei termini (49). La mancanza di una causa

(45) Su tale possibile esito della Procedura si rinvia al precedente para. 5.

(46) In argomento si rinvia a D. AVOLIO - L. IMPERATO, *Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*, in Corr. trib., n. 29/2017, 2275, secondo cui il Pubblico Ministero potrebbe sempre ritenere, anche in contrasto con la definizione intervenuta in sede amministrativa, che non sia corretta la determinazione degli imponibili e delle imposte da versare ad opera del contribuente, richiedendo un'integrazione di versamento.

(47) Cfr. art. 5-*quinquies*, comma 2, D.L. n. 167/1990.

(48) Sempre che la fattispecie rappresentata all'Agenzia delle Entrate coincida con quella accertata dal Pubblico Ministero nell'ambito dell'indagine penale.

(49) Le considerazioni nel testo in merito agli anni ordinariamente accertabili e alla di-

ostativa rappresentata dall'inizio di attività di accertamento (comma 11) è infatti di regola incompatibile con l'esistenza di una denuncia ex art. 331 già trasmessa all'autorità giudiziaria.

Tuttavia, poiché una delle finalità della Procedura è anche quella di conseguire la non punibilità per il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.lgs. 74/2000, la questione degli anni da sanare non va risolta esclusivamente alla luce delle norme sulla decadenza amministrativa. Infatti il riferimento anche del comma 7 all'estinzione delle obbligazioni tributarie relative "ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni" impone di considerare la diversità fra termini di decadenza amministrativa e prescrizione penale. Quest'ultima, infatti, abbraccia un ambito temporale più ampio rispetto ai termini ordinari di decadenza ai fini amministrativi. Sul punto va osservato che ai sensi del combinato disposto degli artt. 157 e seguenti c.p. e dell'art. 6, L. n. 251/2005, per i fatti di reato commessi sino al 16 settembre 2011 i termini di prescrizione sono pari a 6 anni in assenza di un evento interruttivo, ovvero a 7 anni e 6 mesi in presenza di un evento interruttivo (dato, ad esempio, dalla consegna di un processo verbale di constatazione ovvero dalla notifica di un avviso di accertamento); per i fatti commessi dal 17 settembre 2011, invece, ai sensi dell'art. 2, comma 36-*VICES SEMEL*, lett. 1), D.L. n. 138/2011, il quale ha introdotto il comma 1-*BIS*, dell'art. 17, D.Lgs. n. 74/2000, i termini di prescrizione sono pari a 8 anni (in assenza di evento interruttivo) ovvero a 10 anni in presenza di un evento interruttivo (50). La disciplina della *voluntary disclosure* aveva risolto il problema di tale asimmetria prevedendo che ai fini della causa di non punibilità si considerassero oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche

disciplina del raddoppio dei termini riguardano la regolarizzazione delle annualità fino al 2015. A decorrere dal 2016, infatti, è venuta meno la disciplina della decadenza amministrativa tributaria fondata sul raddoppio dei termini in caso di violazioni oggetto di denuncia penale ex art. 331 c.p.p. In particolare, i commi 130, 131 e 132 della L. 208/2015 hanno previsto che, a decorrere dai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016, il termine per l'accertamento ai fini IVA e delle imposte dirette è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o, nel caso di omessa dichiarazione, del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

(50) Giova precisare che l'aumento dei termini di prescrizione, rispettivamente, a 8 e 10 anni concerne esclusivamente i delitti di cui agli artt. da 2 a 10 del D.Lgs. n. 74/2000. Pertanto per i delitti di omesso versamento (artt. 10-*BIS*, 10-*TER* e 10-*QUATER*) e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11) permangono i termini di prescrizione di 6 anni ovvero di 7 anni e 6 mesi.

gli imponibili, correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura, per i quali fosse scaduto il termine per l'accertamento tributario (51). Pertanto nell'ambito della *voluntary disclosure* era sufficiente sanare gli anni aperti ai fini amministrativi (senza il raddoppio) per ottenere anche la non punibilità per i reati ancora non soggetti a prescrizione penale. In mancanza di una norma analoga, la sanatoria delle violazioni della stabile organizzazione mediante la Procedura in esame richiederà quindi, necessariamente, il pagamento delle imposte delle sanzioni e degli interessi relativi agli anni oggetto di prescrizione penale, interessando quindi un periodo maggiore rispetto a quello oggetto della decadenza tributaria.

MARCO CERRATO

(51) Cfr. art. 2, comma 4, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.