

il fisco

1

**Giornale
tributario**

di legislazione e attualità
Fasc. 1 e 2
n. 17/2004

26 aprile 2004
Direttore
Pasquale Marino

COPIA
RISERVATA
AGLI ABBONATI

NON
VENDIBILE
IN EDICOLA

Contiene fra l'altro:

ALLEGATO N. 7

FASC. 2

FIDUCIA E TRUST

Rassegna a cura di Assofiduciaria - n. 3-4/2003

Associazione in partecipazione: novità della riforma tributaria

Sponsorizzazione o mecenatismo: conservazione e restauro dei beni della "collettività"

Operazioni di rimpatrio delle *holding*: profili elusivi

Il procedimento tributario e le garanzie del contribuente

Atti del Convegno della Corte Suprema di Cassazione
e dell'Unione Camere Avvocati Tributaristi del 23 gennaio 2004

TASSA IPOTECARIA E FINANZIAMENTI BANCARI

IRES: prezzo di trasferimento nei finanziamenti transnazionali infragruppo

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

RISPOSTE A QUESITI IVA E DIRETTE

ISSN 1124-9307



eti

Editoriale Tributaria Italiana

D'AGOSTINI
PROFESSIONALE SPA

Viale Mazzini 25 - 00195 Roma
Sped. Abb. Post. - 45% -

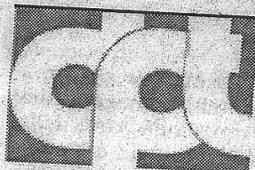
art. 2 comma 20/b L. n. 662/96 - Filiale di Roma
rivista settimanale



1

17

2004 - ANNO XXVIII



Rubrica a cura del Prof. Ivo Caraccioli
Ordinario di Istituzioni di diritto penale nell'Università di Torino

PROBLEMI E DIBATTITI

Ancora sui profili penali del *ruling* internazionale

di Silvio Viviani
Avvocato in Torino

La L. 24 novembre 2003, n. 326, di conversione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (testo coordinato in "il fisco" n. 45/2003, fascicolo n. 2, pag. 6783) ha introdotto anche nel nostro ordinamento il *ruling* internazionale, per mezzo del quale le imprese con attività internazionale possono stipulare un accordo con l'Agenzia delle Entrate, relativamente al regime impositivo o al metodo di calcolo della base imponibile per le operazioni di carattere transnazionale aventi ad oggetto, principalmente ma non esclusivamente, il regime dei prezzi di trasferimento, il regime degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*.

Si tratta in sostanza di un contratto stipulato tra contribuente e Fisco, che attua una forma di collaborazione tra i medesimi, sull'esempio di ciò che avviene all'estero nei Paesi più avanzati e che trae origine da un modello anglosassone di rapporti tra contribuente e Stato, imperniati più su uno spirito cooperativo, piuttosto che su un sistema autoritario.

Il *ruling* internazionale rientra nell'ambito dell'istituto dell'interpello dell'Amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti, che ha fatto il suo ingresso, sia pure in modo parziale, nell'ordinamento italiano con la L. n. 413 del 30 dicembre 1991 (1).

La procedura di *ruling* internazionale è attivata attraverso la richiesta presentata dall'azienda all'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, presso le sedi di Milano e Roma. L'entrata in vigore del sistema era prevista al 1° gennaio 2004, ma,

al momento, mancando ancora la normativa attuativa, esso non è operante. L'impresa richiedente può essere o meno residente in Italia, purché abbia rapporti con l'estero. Al termine della procedura è possibile addivenire ad un accordo che vincola i due soggetti per un periodo di tre anni (periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato, più i due successivi), nel corso del quale all'Amministrazione finanziaria è interdetto il potere di controllo e di accertamento, ovviamente solo sulle materie oggetto del patto. Esso è peraltro un accordo tra e Amministrazione finanziaria domestica, non vincolante per l'Amministrazione del Paese dell'altro contraente, la quale quindi è libera di procedere ai controlli ed agli accertamenti che ritiene più opportuni, anche su questioni coperte dal *ruling*.

Trattandosi di un contratto che fissa determinate metodologie di calcolo per un periodo di almeno un triennio (contratto di durata), esso può essere modificato per sopravvenute circostanze di fatto (cosiddette modifiche interne) o mutamenti di diritto (modifiche esterne), sempre che le stesse siano di rilevante importanza in relazione all'accordo.

Ecco perché eventuali atti dell'Autorità finanziaria compiuti in contrasto con gli accordi sottesi ad un determinato *ruling* devono essere tempestivamente denunciati, pena il mutamento dell'accordo per mutuo consenso, secondo le norme civilistiche.

I vantaggi per le imprese stipulanti il *ruling* sono evidenti. Le stesse, nel momento in cui si adegueranno ai criteri fissati concordemente con l'Amministrazione finanziaria e fissati nel *ruling*, saranno al riparo dai controlli previsti negli artt. 32 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulle materie oggetto di *ruling*.

(1) I. Caraccioli, *I profili penali del ruling*, in "il fisco" n. 24/1992, pag. 6143.

Tali aspetti positivi avrebbero potuto, peraltro, essere maggiori se il legislatore avesse inserito nel testo della legge una clausola di esclusione della punibilità ovvero avesse almeno fatto rinvio all'art. 16 del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, che tale clausola contiene. Tale mancata previsione potrebbe dunque comportare un rischio di incriminazione penale (2).

Occorre, pertanto, ricercare all'interno dell'ordinamento una norma che possa evitare uno scarso o nullo ricorso alla procedura di *ruling* internazionale per timore delle eventuali conseguenze penali.

Come detto, la procedura di *ruling* può concludersi con un accordo vincolante tra contribuente e Amministrazione finanziaria, da cui derivano in capo alle parti diritti ed obblighi. Soffermandoci sulla nascita dei diritti, non possiamo non constatare che dalla stipula del *ruling* derivi il diritto di avvantaggiarsi di un determinato regime impositivo o metodo di calcolo della base imponibile concordato con il Fisco, con contestuale preclusione all'intervento dell'Autorità finanziaria nell'esercizio dei suoi poteri di controllo ed accertamento.

È un vero e proprio diritto soggettivo, il cui esercizio scrimina, secondo il nostro codice penale, l'eventuale comportamento criminoso del soggetto agente. In base all'art. 51 del codice penale, infatti: nessuno può essere punito se ha commesso il fatto nell'esercizio di un diritto. Si è in presenza di una causa oggettiva di esclusione del reato, la cui *ratio* risiede nel principio di non contraddittorietà dell'intero sistema giuridico, posto che l'ordinamento non può vietare un comportamento e contemporaneamente consentirlo.

Ritengo che l'applicazione di tale scriminante al caso di specie sia conforme ai criteri enucleati, sia dalla dottrina sia dalla giurisprudenza, in tema di esercizio del diritto. Il diritto del contribuente è infatti speciale (3) rispetto alle più ampie fattispecie previste a livello penale tributario dal D.Lgs. n. 74 del 2000 e, attenendosi strettamente ai patti, il contribuente non potrebbe certamente essere accusato di abuso del diritto (4), né di ledere posizioni altrui giuridicamente tutelate (5). Anche relativamente al principio di proporzione elaborato da

taluno (6), la rilevanza del diritto del contribuente, nascente direttamente da un contratto concluso con l'Agenzia delle Entrate, è da considerare prevalente rispetto al più generale diritto di un ordinamento di perseguire comportamenti criminosi in tale materia, pena la perdita di fiducia nei confronti dello Stato. Allo stesso modo si deve concludere sulla base dei principi elaborati dalla giurisprudenza, per la quale: "Per la sussistenza della scriminante dell'esercizio del diritto occorre che il fatto penalmente illecito sia stato effettivamente determinato dalla necessità di esercitare un diritto soggettivo, ossia un interesse del soggetto attivo del reato protetto dalla legge in modo diretto e specifico ... L'esercizio di un diritto scrimina nei limiti in cui esso è riconosciuto, dovendosi verificare, per l'applicabilità della scriminante, una convergenza di norme in conflitto" (7). La dottrina inoltre è concorde nel ritenere che la fonte del diritto scriminante (meglio della facoltà che legittima il soggetto agente) possa essere oltre alla legge, qualunque altro atto normativo: un atto amministrativo, un provvedimento giudiziario, una privata o pubblica convenzione, l'importante è che sussista un vero e proprio diritto soggettivo (8).

Pertanto, nel caso di apertura di procedimento penale da parte dell'Autorità giudiziaria competente che ravvisasse nel comportamento del contribuente, ad esempio, il reato di dichiarazione infedele ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, su materie oggetto di accordo di *ruling*, quest'ultimo potrà avvalersi come causa di giustificazione dell'esercizio del diritto e andare esente da pena.

L'art. 51 del codice penale può considerarsi, dunque, a mio sommo avviso, un utile strumento che, inibendo il rischio penale, consentirà a questa nuova forma di collaborazione tra contribuente e Fisco di svilupparsi e trovare concreta attuazione nella realtà italiana. Sul presupposto che il rilancio dell'economia passa anche dalla capacità dello Stato di richiamare ad operare sul suo territorio nuove imprese, anche straniere, per le quali è necessario predisporre un quadro fiscale sufficientemente chiaro e preciso che le metta al riparo da rischi non prevedibili o difficilmente prevedibili.

(2) Puntualmente rilevato da Caraccioli, *Ruling senza ombrello penale*, in "Il Sole-24 Ore" del 6 novembre 2003.

(3) Padovani, *Diritto penale*, 1995, pag. 190.

(4) Pagliaro, *Principi di diritto penale, Parte generale*, 1996, pag. 433.

(5) Fiandaca-Musco, *Diritto penale, Parte generale*, 1995, pag. 235.

(6) Malinverni, *L'esercizio del diritto: un metodo di interpretazione*, in "Riv. it. dir. e proc. pen.", 1988, pag. 383.

(7) Cass. 22 gennaio 1980, in "Giust. Pen.", 1980, II, c. 494.

(8) I. Caraccioli, *Regolamenti, leggi regionali e leggi finanziarie di fronte all'art. 51 c.p.*, in "Riv. it. Dir. e proc. pen." 1964, pag. 498.