



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO 2

BORSE DI STUDIO 2003 Vincitori

Iniziamo da questo numero la pubblicazione degli elaborati premiati

CATEGORIA B

- ELENA CALZAVARA, Praticante Ordine di Venezia

Riforma del diritto societario:
soluzione per la "pace" tra fisco
e bilancio d'esercizio?

- STEFANO BRUNELLO, Praticante Ordine di Padova

"Ritrattazione" di *ruling* positivo ottenuto
dall'Amministrazione finanziaria estera
e deducibilità dei costi nella disciplina
dell'articolo 76, comma 7 bis del TUIR

tassazione di cui si può usufruire iscrivendo in bilancio particolari contabilizzazioni prive di giustificazione economica, o da altre norme⁵ che, pur non avendo l'obiettivo prima detto, di fatto producono lo stesso effetto. L'interferenza fiscale sul bilancio non provoca una divergenza tra reddito di bilancio e reddito fiscale in quanto è già inclusa nel reddito di bilancio e, quindi, non origina variazioni da apportare in sede di dichiarazione fiscale dei redditi. Essa tuttavia fa sorgere il problema del trattamento delle imposte anticipate e differite.

Tali concetti sono schematizzati nella tabella 1.

Tabella 1 – Interferenze e divergenze fiscali

Bilancio		Dichiarazione dei redditi	
Reddito di bilancio	+ variazioni aumentative	=	reddito fiscale
	- variazioni diminutive		
↓	↓		
include le interferenze fiscali	divergenze dovute a differenze permanenti e temporanee		

La discrasia tra reddito civilistico ante-imposte e reddito imponibile d'impresa è motivata essenzialmente dalle diverse finalità che contraddistinguono i legislatori nazionali:

- come già detto, il legislatore civile si preoccupa che il bilancio fornisca una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica. In altri termini, la finalità perseguita è che il bilancio venga predisposto in maniera da essere di concreta utilità per una moltitudine di destinatari, senza servire o favorire particolari interessi o esigenze di determinati utenti;
- il legislatore fiscale ha come obiettivo quello di evitare una sottovalutazione dei componenti positivi di reddito e, viceversa, una troppo prudenziale per non dire elusiva quantificazione dei componenti negativi. Peraltro, al perseguimento di un adeguato gettito si associano anche interessi di carattere extra-fiscale, quali l'efficienza e il rafforzamento dell'apparato produttivo nazionale.

Ciò premesso, i rapporti tra la normativa civilistica e quella fiscale possono assumere le configurazioni riportate nella tabella 2.

Attualmente la configurazione del rapporto in oggetto adottata nel nostro Paese è quella della "dipendenza parziale".

Peraltro, oltre alla "dipendenza parziale" risultano operativi per determinate fattispecie:

- la "dipendenza rovesciata";
- la "piena autonomia del reddito imponibile dal risultato d'esercizio".

Il principio della "dipendenza parziale" del reddito d'impresa dall'utile o perdita risultante dal conto economico è enunciato nell'art. 52 del TUIR, da dove, come noto, si vince che l'utile o la perdita d'esercizio è considerata come mera base di partenza per il calcolo del reddito imponibile che avviene applicando le regole di cui alla normativa tributaria, finalizzate, in sede di dichiarazione dei redditi, a rettificare il dato civilistico in aumento o in diminuzione.

Il motivo per cui il legislatore ha stabilito di far derivare il reddito imponibile dall'utile o dalla perdita emergente dal conto economico deve essere soprattutto ricercato nel convincimento che il bilancio costituisca in seno all'ordinamento giuridico il dato che più fedelmen-

Tabella 2

Dipendenza totale	Il risultato d'esercizio è assunto anche come misuratore del reddito d'impresa	Risultato civilistico ante imposte	=	Reddito imponibile
Dipendenza parziale	Il risultato d'esercizio è la base di partenza per la misurazione del reddito d'impresa. Si stabiliscono norme tributarie finalizzate in sede di dichiarazione dei redditi a rettificare il dato civilistico	Risultato civilistico ante imposte	+ Variazioni in aumento e in diminuzione	= Reddito imponibile
Dipendenza rovesciata	Si stabiliscono norme fiscali che inducono il contribuente nella redazione del bilancio d'esercizio, ad adottare trattamenti contabili in contrasto con la normativa civilistica	Risultato civilistico ante imposte con interferenze fiscali	+ Variazioni in aumento e in diminuzione	= Reddito imponibile
Doppio binario	Si stabilisce l'autonomia fra bilancio e dichiarazione dei redditi d'impresa	Risultato civilistico ante imposte	≠	Reddito imponibile

te dovrebbe rispecchiare l'incremento di ricchezza provocato dall'esercizio di un'attività imprenditoriale e, quindi, la capacità contributiva attribuibile a codesta attività⁶.

La pratica della "dipendenza rovesciata" trova, invece, fondamento essenzialmente in talune disposizioni tributarie che subordinano la deducibilità fiscale di alcuni oneri alla loro iscrizione in conto economico. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 75, comma 4, del TUIR secondo il quale le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza⁷. Il potenziale contrasto tra tale norma e le disposizioni civilistiche sulla redazione del bilancio appare in tutta evidenza, in quanto potrebbe indurre all'imputazione in conto economico di costi valutati nella misura e secondo criteri di natura fiscale.

Un'importante novità nel sistema tributario italiano è stata introdotta con i decreti del Ministero delle Finanze contenenti le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni 1995 e 1996 dei redditi, tramite i quali il Ministero suddetto ha consentito la deduzione degli ammortamenti anticipati e la non imponibilità dei contributi in conto capitale, nel limite del 50% del loro ammontare, in sede di dichiarazione dei redditi. Da quel momento è stato possibile ottenere il beneficio della deduzione degli ammortamenti anticipati e dell'accantonamento a riserva dei contributi in conto capitale senza produrre effetti distorsivi sulla rappresentazione della situazione economico-patrimoniale offerta dal bilancio.

L'evoluzione della disciplina civilistica sul trattamento delle interferenze fiscali

Con riguardo alla generalità delle imprese, con il D. Lgs. 9 aprile 1991 n. 127, di attuazione della legge delega 26 marzo 1990 n. 69, con il quale vennero recepite la IV e la VII Direttiva CEE (rispettivamente n. 78/660 CEE e 83/349 CEE), il legislatore nazionale scelse una soluzio-

⁵ Ci si riferisce alle norme di natura sovvenzionale, cioè ispirate alle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo. Appartiene a tale categoria l'iscrizione in bilancio di ammortamenti anticipati non giustificati da un più intenso utilizzo di cespiti.

⁶ Si veda F. Lenoci - F. Dabbene, "Il trattamento delle imposte in bilancio", Il Sole 24 Ore, 2000, pag. 90.

⁷ Importanti deroghe a tale principio sono previste dal secondo e terzo periodo dell'art. 75, comma 4, del TUIR:

- la prima deroga concerne le spese e gli altri componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico sono deducibili per disposizione di legge come, ad esempio, gli ammortamenti anticipati;
- la seconda deroga si riferisce alle spese e agli altri componenti negativi imputati al conto economico relativo ad un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme sul reddito d'impresa che dispongono o consentono il rinvio. E' questo il caso degli ammortamenti calcolati in eccedenza rispetto alle quote fiscalmente riconosciute (artt. 67, 68 e 69);
- la terza deroga concerne le spese e gli oneri specificamente afferenti ai ricavi ed altri proventi che, pur non risultando imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito. Essi sono deducibili se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi. Un'ipotesi di applicazione di questa disposizione si ha solo nell'eventualità che gli Uffici delle imposte rettificano la dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, accertando (in seguito al riscontro di acquisti senza fattura) maggiori ricavi sulla base dei maggiori costi non contabilizzati.

ne avente la pretesa di fornire chiarezza ed efficacia informativa al bilancio inserendo in due apposite voci del conto economico gli importi complessivi derivanti dall'applicazione di norme fiscali e fornendo il dettaglio dei medesimi nella nota integrativa.

Più precisamente, a partire dai bilanci 1993:

- nel conto economico occorre inserire due voci (la cosiddetta "appendice fiscale"), ossia la n. 24 (Rettifiche di valore operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie) e la n. 25 (Accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie);
- nella nota integrativa occorre indicare, ai sensi dell'art. 2427, comma 1, n. 14, c.c., la composizione delle voci e le ragioni delle scelte effettuate.

Tale nuova teoria faceva sì che il bilancio non rappresentasse in modo veritiero e corretto la situazione economico-patrimoniale della società, in quanto legittimava la relazione di dipendenza rovesciata del bilancio civilistico dalle norme di diritto tributario e, quindi, la presenza di interferenze fiscali nella redazione degli schemi di bilancio.

L'originaria soluzione, sopra esposta, è stata ripudiata dalla Legge 8 agosto 1994 n. 503, che:

- ha abrogato le voci 23, 24 e 25 dallo schema del conto economico;
- ha introdotto l'art. 2426, comma 2, c.c. ai sensi del quale "E' consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie";
- ha modificato l'art. 2427, comma 1, n. 14, c.c. secondo cui "La nota integrativa deve indicare i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico".

Sussistendo il comma 2 dell'art. 2426 c.c., è stata confermata la liceità, nel nostro ordinamento, dell'adozione nel bilancio d'esercizio di impostazioni aventi natura e finalità fiscali, contrastanti con la normativa civilistica. E' evidente come lo scopo di tale comma sia quello di superare l'ostacolo costituito dall'art. 75, comma 4, del D.P.R. 917/1986 nella parte in cui subordina la deducibilità dei componenti negativi di reddito alla circostanza che siano stati imputati al conto economico di competenza.

Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 6/2003

L'art. 6, comma 1, della Legge delega per la riforma del diritto societario (Legge n. 366 del 03/10/2001) prevede, alla lettera a), che la revisione della disciplina del bilancio sia ispirata al principio di "eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito di impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tenere conto degli effetti della fiscalità differita".

Ed è così che il D. Lgs. n. 6/2003, in attuazione della Legge delega sopra citata, ha abrogato l'ultimo comma dell'art. 2426 c.c. che, come detto in precedenza, consentiva di rilevare in bilancio rettifiche e accantonamenti in applicazione di norme fiscali, privi quindi di rilevanza economica. L'eliminazione di detto comma ora non rende possibile far "entrare" il Fisco nel bilancio d'esercizio, con la conseguente eliminazione delle interferenze fiscali e l'indipendenza della formazione del bilancio d'esercizio dalla determinazione del reddito imponibile.

Con la riforma del diritto societario si realizza, in concreto, l'applicazione del principio contabile della neutralità fiscale di cui al Doc. n. 1 del gennaio 1975 (confermato dal Doc. n. 11 del gennaio 1994) dei Principi contabili nazionali⁸.

L'attuazione della lettera a) dell'art. 6 della Legge delega si completa con l'introduzione di nuove disposizioni relative all'inserimento in bilancio degli effetti della fiscalità differita.

La norma italiana non poteva, infatti, non considerare che, ai fini della corretta determinazione delle imposte, stante la sussistenza di regole di anticipazione o differimento dell'onere impositivo, a ragione di differenze temporanee tra il risultato dell'esercizio e l'imponibile fiscale, si creavano effetti non irrilevanti, per il rispetto del principio della competenza economica, noti come "fiscalità differita"⁹.

Per tale motivo la novella normativa introduce modifiche alla struttura sia dell'attivo sia del passivo dello stato patrimoniale sia, ancora, a quella del conto economico, aggiungendo voci o integrando quelle esistenti (sono stati modificati gli artt. 2424 e 2425 c.c.). Viene così colmata una lacuna dell'attuale disciplina che non prevede esplicitamente la rappresentazione in bilancio delle imposte differite e anticipate¹⁰.

In particolare, nell'attivo dello stato patrimoniale, tra i crediti compresi nell'attivo circolante (voce C.II), sono state inserite le seguenti due voci:

- 4-bis) *crediti tributari*;
- 4-ter) *imposte anticipate*.

I crediti tributari comprendono i crediti verso l'Erario per imposte pagate in eccedenza.

Le imposte anticipate (definite anche "imposte differite attive") sono, invece, generate da differenze temporanee negative che comportano una riduzione dei redditi imponibili futuri a fronte di un incremento del reddito imponibile attuale. Tali imposte trovano origine, infatti, essenzialmente nei componenti negativi di reddito deducibili, ai fini fiscali, in esercizi successivi a quello nel quale sono imputati a conto economico. Con riferimento alla loro natura, è importante precisare che le imposte anticipate non costituiscono veri e propri crediti dal momento che non sussiste il diritto ad esigere una determinata somma dall'Erario; esse rappresentano minori imposte che saranno pagate in futuro in presenza di reddito imponibile positivo¹¹. Si ritiene pertanto che la nuova distinzione nello schema dell'attivo dello stato patrimoniale sia corretta.

Per quanto concerne, invece, il passivo dello stato patrimoniale, la novità è rappresentata dall'integrazione della voce B.2 che viene denominata "Fondi per rischi ed oneri: per imposte, anche differite". Come è noto, le imposte differite sono originate dalle differenze temporanee positive che comportano un aumento dei redditi imponibili futuri, a fronte della riduzione del reddito imponibile attuale. Esse costituiscono l'ammontare di imposte che verrà liquidato negli esercizi futuri, ma che si riferisce a redditi prodotti nell'esercizio e sospesi dalla tassazione in virtù delle rettifiche effettuate in applicazione delle norme fiscali. In altri termini, le imposte differite si riferiscono ad imposte da pagare nei futuri esercizi che, però, in conformità al principio di competenza, devono essere imputate nell'esercizio di riferimento. Tuttavia, a differenza delle imposte dell'esercizio, che trovano collocazione tra i debiti tributari (voce D.12), quelle differite vanno collocate tra i fondi per rischi ed oneri, in quanto non rappresentano debiti effettivi da pagare, ma maggiori imposte da pagare in futuro.

⁸ Il Doc. n. 11 dei Principi contabili nazionali sostiene che le finalità del bilancio d'esercizio non si identificano con la determinazione del reddito ai fini fiscali e, pertanto, il reddito economico non deve identificarsi con il reddito imponibile.

⁹ La relazione di accompagnamento al decreto di riforma precisa infatti che l'art. 2423 bis c.c., dettando il principio di competenza, implicitamente fa riferimento anche alla fiscalità differita.

¹⁰ E' solo con il Principio contabile n. 25, emesso nel marzo 1999, che viene per la prima volta affrontato a livello nazionale l'argomento delle imposte anticipate e differite, coprendo così una lacuna rispetto ai principi contabili applicati da tempo a livello internazionale ed, in particolare, rispetto allo IAS 12 "Income Taxes" entrato in vigore, nella nuova formulazione, dal 1° gennaio 1998.

¹¹ A tal proposito, si fa presente, che il Principio contabile n. 25 statuisce che le imposte anticipate non devono essere contabilizzate qualora non vi sia la "ragionevole certezza" del loro recupero, cioè l'esistenza, negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee negative, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare; secondo, invece, lo IAS 12 occorre che il recupero sia "probabile".

¹² Si veda la nota n. 11.

¹³ Il prospetto previsto dal nuovo art. 2427 n.14 non deve essere obbligatoriamente inserito nella nota integrativa dei bilanci redatti in forma abbreviata, visto che la forma del terzo comma dell'art. 2435 bis (il quale afferma che nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono omesse le indicazioni richieste, tra l'altro, dal n. 14 dell'art. 2427) è immutata.

L'ammontare delle imposte differite e anticipate deve inoltre essere indicato, insieme a quello delle imposte correnti, nel conto economico alla voce 22 (che ora viene denominata "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate")¹², al fine di evidenziare l'esatto ammontare delle imposte di competenza.

A seguito dei rilevanti cambiamenti sopra evidenziati, la riforma del diritto societario prevede, tra l'altro, la modifica dell'art. 2427 n. 14 riguardante le informazioni da fornire in nota integrativa relativamente all'area fiscale. In sostituzione delle informazioni in merito alle rettifiche ed accantonamenti operati al solo fine di avere benefici fiscali, la nota integrativa deve ora fornire utili informazioni relativamente alle modalità di calcolo delle imposte differite. In particolare, il riformulato n. 14 dell'art. 2427 c.c. prevede la redazione di un apposito prospetto¹³ contenente:

- a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicabile e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

Dalla lettura della norma si evince che non risultano disciplinati i seguenti aspetti:

- aliquote da utilizzare, in quanto è richiesta l'indicazione di quelle applicate, senza dare indicazioni sull'alternativa da seguire;
- eventuali modalità di compensazione tra fiscalità differita attiva e fiscalità differita passiva.

Per quanto riguarda il primo aspetto, si condivide la posizione del Principio contabile n. 25 secondo cui il calcolo delle imposte anticipate e differite deve essere effettuato sulla base delle aliquote fiscali in vigore nel momento in cui le differenze temporanee si riverseranno. Se poi le aliquote di imposta si modificano, è necessario apportare i conseguenti aggiustamenti alla loro quantificazione, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio. Relativamente, invece, alla possibilità di compensare imposte differite e anticipate, il Principio contabile sopra citato afferma che tale compensazione è possibile, salvo la necessità di indicare in nota integrativa i saldi "aperti". Tuttavia, in considerazione dell'introduzione di voci specifiche all'interno degli schemi di bilancio relative all'iscrizione di imposte anticipate e differite, si ritiene che la loro separata indicazione permetta di soddisfare meglio il principio della chiarezza enunciato nell'art. 2423, secondo comma, del c.c..

Come è noto, l'entrata in vigore della riforma decorre dal 1° gennaio 2004, anche se gli adeguamenti statuari possono essere effettuati già nel corso del 2003, con efficacia, tuttavia, a decorrere dal momento, successivo alla data del 1° gennaio 2004, in cui saranno iscritti nel registro imprese, con contestuale deposito dello statuto nella nuova versione (art. 223 bis, sesto comma, disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie). Con specifico riferimento al bilancio d'esercizio, l'art. 223 undecies prevede che:

- i bilanci inerenti ad esercizi chiusi anteriormente al 1° gennaio 2004, devono essere redatti sulla base della normativa previgente la riforma;
- i bilanci concernenti esercizi chiusi tra il 1° gennaio 2004 ed il 30 settembre 2004, possono essere redatti secondo le disposizioni previgenti o sulla base della normativa disposta dalla riforma;
- i bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 devono essere redatti secondo le nuove disposizioni.

L'indicata scaletta riguarda tutte le società di capitali, escluse le cooperative, che dovranno redigere il loro bilancio con le nuove disposi-

zioni per gli esercizi chiusi dopo il 31 dicembre 2004.

Il collocamento della riforma del diritto societario in ambito internazionale

La riforma del diritto societario presenta dei limiti che sono dovuti sia a motivi "interni" sia a motivi "esterni".

Nel primo caso rientrano le problematiche dovute alla necessaria armonizzazione delle disposizioni del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (brevemente denominato "TUIR") con l'attuata eliminazione civilistica delle interferenze fiscali, realizzata tramite l'abolizione del secondo comma dell'art. 2426 c.c.¹⁴.

I motivi "esterni", al contrario, riguardano la presenza di una normativa internazionale (Direttive comunitarie e principi contabili internazionali-IAS) in piena evoluzione. L'Unione europea ha deciso, infatti, di adottare provvedimenti per rafforzare la comparabilità dei bilanci. In particolare, il Regolamento comunitario 19 luglio 2002 n. 2002/1606/CE ha previsto, per gli Stati membri, a decorrere dal gennaio 2005, l'adozione dei principi contabili internazionali emanati dallo IASB per i bilanci consolidati delle società quotate, con l'ulteriore possibilità di estensione anche ai loro bilanci d'esercizio ed ai bilanci consolidati e d'esercizio delle società non quotate.

La riforma del diritto societario si è trovata di fronte all'impossibilità di recepire appieno le disposizioni relative ai principi contabili internazionali, a causa dei contrasti esistenti tra il loro contenuto rispetto a quanto ancora previsto dalle Direttive comunitarie sui bilanci (IV Direttiva del Consiglio 25 luglio 1978 n. 78/660/CEE e VII Direttiva del Consiglio 13 giugno 1983 n. 83/349/CEE).

L'eliminazione delle interferenze fiscali è, comunque, la diretta conseguenza dell'imminente utilizzo dei principi contabili internazionali, i quali non sono soggetti ad alcun vincolo di carattere fiscale e neppure a vincoli di alcuna legislazione.

La risposta del Fisco all'eliminazione delle interferenze fiscali ex D. Lgs. n. 6/2003

L'articolo 6 della Legge delega per la riforma del diritto societario, alla lettera f), prevede che la revisione della disciplina del bilancio deve, tra l'altro, provvedere ad "armonizzare con le innovazioni di cui alle lettere precedenti la disciplina fiscale sul reddito di impresa".

Tuttavia, come anticipato, la riforma in questione appare incompleta in quanto non contiene le collegate necessarie modifiche del TUIR che la rendono applicabile in concreto.

E' nata così l'esigenza di istituire un'apposita Commissione presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze presieduta dal Professor F. Gallo, alla quale, con decreto del 7 novembre 2002, è stato affidato il compito di riesaminare la disciplina fiscale attualmente vigente al fine di renderla compatibile con le nuove disposizioni civilistiche.

E' notizia degli ultimi giorni la presentazione al Ministro dell'Economia, da parte della Commissione Gallo, dello schema di articolato relativo all'adeguamento del vigente sistema fiscale alla riforma del diritto societario; in particolare, l'art. 122, comma 4, di tale bozza contiene novità importanti in merito all'eliminazione delle interferenze fiscali visto la modifica, tra l'altro, dell'art. 75, comma 4, del TUIR.

Quest'ultimo, nella nuova formulazione, prevede, in via generale, che le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza, ma dispone che sono tuttavia deducibili:

- a) i componenti negativi imputati a conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità a norme che dispongono o consentono il rinvio;
- b) i componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico sono tuttavia deducibili in base a specifiche norme di legge;
- c) gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche

¹² Si veda la nota n. 11.

¹³ Il prospetto previsto dal nuovo art. 2427 n.14 non deve essere obbligatoriamente inserito nella nota integrativa dei bilanci redatti in forma abbreviata, visto che la forma del terzo comma dell'art. 2435 bis (il quale afferma che nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono omesse le indicazioni richieste, tra l'altro, dal n. 14 dell'art. 2427) è immutata.

¹⁴ Tale argomento sarà oggetto di trattazione nel successivo paragrafo.

di valore e gli accantonamenti, se in *apposito prospetto* è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei relativi fondi;

- d) le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

I punti a), b) e d) non costituiscono una novità in quanto ripropongono quanto enunciato nell'attuale art. 75, comma 4, del TUIR¹⁵; il punto c), invece, rappresenta una vera e propria innovazione, in quanto permette di non inserire in bilancio poste di natura fiscale, bensì di gestirle esclusivamente nella dichiarazione dei redditi e di rilevarle nell'apposito prospetto.

La bozza di riforma proposta dalla commissione Gallo non contiene alcuna esemplificazione relativa alla redazione del suddetto prospetto che costituirà, con ogni probabilità, parte integrante del modello di dichiarazione dei redditi. Pare quindi interessante fornire ora, tramite un semplice esempio numerico, un'ipotesi di compilazione del prospetto in questione.

Esempio. In un'impresa in data 1/1/ *n* sono pronti per l'uso ed entrano in funzione impianti del valore di Euro 50.000,00¹⁶. La loro durata economica è prevista in 5 anni con aliquota di ammortamento pari al 20% annuo. Quest'ultima si discosta da quella prevista dalle tabelle fiscali che risulta essere del 25%. L'amministrazione decide, inoltre, di effettuare anche il calcolo degli ammortamenti anticipati. Sulla base delle suddette informazioni, proviamo ora a redigere il prospetto di raccordo tra dati civilistici e dati fiscali relativo all'anno *n*

	Dati civilistici	Dati fiscali
Impianti (importo lordo)	50.000	50.000
Fondo ammortamento impianti nell'anno <i>n-1</i>	0	0
Ammortamento anno <i>n</i> :		
- ordinario	10.000	6.250
- anticipato		6.250
Totale fondo ammortamento all'anno <i>n</i>	10.000	12.500
Valore contabile	40.000	37.500

Come si evince dal prospetto sopra riportato, l'ammortamento fiscale è superiore all'ammortamento civilistico, in quanto l'aliquota ordinaria fiscale applicata nel primo esercizio (12,5%) è raddoppiata per effetto dell'ammortamento anticipato¹⁷.

In sede di dichiarazione fiscale dei redditi occorrerà, pertanto, effettuare una variazione in diminuzione di Euro 2.500,00 pari alla differenza tra l'ammortamento civilistico e quello fiscale e, nel bilancio d'esercizio, si dovranno inserire gli effetti della fiscalità differita.

In particolare, supponendo che il risultato prima delle imposte sia di Euro 10.000,00 e che la percentuale di tassazione sia pari al 38,25% (data dalla somma di IRPEG 34% e IRAP 4,25%), l'importo delle imposte differite¹⁸ è pari ad Euro 2.500,00 x 38,25% = 956,25. Tale valore

dovrà essere iscritto nella voce 22) del Conto economico e sommato all'importo delle imposte correnti (pari ad Euro (10.000,00 - 2.500,00) x 38,25% = 2.868,75) al fine di iscrivere correttamente l'importo delle imposte di competenza (pari ad Euro 2.868,75 + 956,25 = 3.825,00); dovrà inoltre essere indicato alla voce B.2 dello stato patrimoniale tra i Fondi per rischi ed oneri. Infine, la nota integrativa, alla luce di quanto disposto dal riformato punto 14) dell'art. 2427 c.c., dovrà fornire utili informazioni relativamente al suddetto calcolo delle imposte differite. E' importante rilevare che il testo di riforma fiscale indica che è possibile dedurre, ancorché non imputati a conto economico, solo tre specifiche tipologie di costi: gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti. Bisogna chiedersi a cosa il legislatore fa riferimento utilizzando i termini "rettifiche di valore" e "accantonamenti".

Se essi vengono considerati nel loro significato letterale¹⁹, non sembrano allora beneficiare dello stesso trattamento altre tipologie di costo, quali, ad esempio, le spese di manutenzione ex art. 67, comma 7, del TUIR. Se, invece, con i suddetti termini si vogliono comprendere tutti i casi in cui l'adozione delle regole tributarie offre, rispetto all'applicazione dei principi di veridicità e correttezza, benefici fiscali, allora la riforma fiscale ben si coordina con quella del diritto societario. Infatti, se quest'ultima fosse l'intenzione del legislatore, sarebbe possibile ottenere una minore imposizione senza dover inquinare, in nessun modo, il bilancio d'esercizio con poste di natura fiscale, così come voluto dal D.Lgs. 6/2003. Date queste considerazioni, si attendono gli opportuni chiarimenti dai relativi decreti attuativi della riforma fiscale.

Come detto in precedenza, la soluzione proposta dall'art. 122, comma 4, della bozza di riforma fiscale poggia sullo spostamento del monitoraggio dei valori fiscali dal conto economico al prospetto di raccordo. Non si può però ignorare che il problema non è solo di documentazione e raccordo dei valori civili e fiscali. Quando, infatti, il monitoraggio denuncia che l'impiego di un criterio fiscale determina un'agevolazione per i soci o per l'imprenditore, occorre uno strumento di intervento. Si ha così il recupero a tassazione delle riserve non legali e degli utili, secondo le modalità riportate nel riscritto quarto comma dell'art. 75 del TUIR all'interno della lettera b). E' previsto che "in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto, esclusa la riserva legale, e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. L'ammontare dell'eccedenza è ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti, che hanno concorso alla formazione del reddito".

La disposizione non sembra essere molto lineare e, non solo, dovrebbe essere riscritta, ma dovrebbe tenere conto del fatto che in bilancio devono essere iscritti i debiti relativi alle imposte differite: la riforma del diritto societario lo impone come obbligo.

Conclusioni

L'intervento legislativo, caratterizzato, da un lato, dalla nuova for-

¹⁵ Si veda la nota n. 7.

¹⁶ La precisazione "sono pronti per l'uso ed entrano in funzione" consente di considerare l'esercizio *n* come primo esercizio di calcolo dell'ammortamento sia ai fini civilistici sia i fini fiscali. Infatti, come noto, i principi contabili affermano che l'ammortamento inizia dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso, mentre l'art. 67, primo comma, del TUIR stabilisce che "le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene".

¹⁷ Le regole di calcolo dell'ammortamento dei beni materiali ai fini fiscali sono contenute nell'art. 67 del TUIR.

¹⁸ Nell'esempio in questione, si dovrà indicare in bilancio l'importo delle *imposte differite*, in quanto il maggiore ammortamento fiscale deducibile rispetto a quello civilistico genera una differenza temporanea positiva tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile. Infatti, a fronte di un minore reddito imponibile attuale ci sarà un maggiore reddito imponibile futuro negli esercizi in cui, concluso l'ammortamento fiscale, le quote residue di ammortamento civilistico non saranno più deducibili.

¹⁹ La Relazione ministeriale all'art. 6 del D. Lgs. n. 127/1991 ha precisato che con il termine "rettifiche di valore" si vuole fare riferimento alle svalutazioni (rettifiche in meno) e alle rivalutazioni (rettifiche in più). Per quanto invece concerne il secondo termine, si fa presente che nel TUIR si parla da più parti di "accantonamenti" (artt. 64, 70, 71, 72 e 73); dall'esame di tali articoli si evince che tali accantonamenti sono tutti inerenti a fondi che civilisticamente vengono definiti "Fondi per rischi ed oneri", ovvero sono inerenti al (fondo) "Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato".

mulazione dell'art. 2426 del codice civile (che non ammette più rettifiche di valore e accantonamenti aventi giustificazione esclusivamente fiscale) e, dall'altro, dalla convergente scelta (operata dal legislatore delegante con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa) di liberare quelle stesse componenti dall'onere di preventivo transito nel conto economico, nasce da un'esigenza unica e persegue un solo obiettivo: la liberazione del bilancio dal condizionamento di regole tributarie. La Commissione Gallo aveva di fronte due possibili strade da seguire per coordinare le norme del TUIR al contenuto della riforma del diritto societario in materia di eliminazione delle interferenze fiscali:

- pura e semplice eliminazione del vincolo di obbligatoria imputazione di un'operazione al conto economico perché essa risulti fiscalmente rilevante (il che vuol dire modifica del solo art. 75 del TUIR) e inserimento della stessa nella sola dichiarazione dei redditi (principio della "dipendenza parziale");
- eliminazione della discendenza dell'imponibile fiscale dal conto economico (modifica degli articoli 52 e 75 del TUIR) nella considerazione che i valori risultanti dal bilancio civilistico sono spesso diversi da quelli fiscali da risultare addirittura fuorviante vincolare agli stessi la determinazione del reddito imponibile (teoria del "doppio binario").

La strada seguita dalla Commissione Gallo sembra essere la prima, visto che nessuna modifica è stata apportata all'art. 52 del TUIR che statuisce il principio della dipendenza parziale del reddito d'impresa dal risultato di bilancio. A parer di chi scrive, questa soluzione è condivisibile per i seguenti motivi:

- il bilancio d'esercizio, disinquinato da poste di origine fiscale, è la fonte di dati che più fedelmente rispecchia l'incremento di ricchezza prodotto dall'esercizio di un'attività imprenditoriale e quindi la capacità contributiva attribuibile a codesta attività;
- la gestione di due contabilità parallele, di cui una pura di interferenze fiscali e una finalizzata al calcolo del reddito d'impresa, sembra essere troppo onerosa sia dal punto di vista organizzativo che per la spendita di tempo.

Le novità di cui si è discusso nel corso di questo lavoro, sono davvero notevoli in quanto, come detto, imporranno agli amministratori che redigeranno il bilancio di non ragionare più in termini fiscali ma esclusivamente civilistici, senza più ricercare la soluzione che, meglio di altre, consente di ottenere il maggior risparmio di imposte.

Si auspica, quindi, che in futuro il bilancio torni davvero a rappresentare un documento informativo della reale situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa.

"Ritrattazione" di *ruling* positivo ottenuto dall'Amministrazione finanziaria estera e deducibilità dei costi nella disciplina dell'articolo 76, comma 7 bis del TUIR

Stefano Brunello / Praticante Ordine di Padova

Si ritiene interessante analizzare nella presente sede la disciplina relativa all'indeducibilità di spese ed altri componenti negativi di reddito, nella particolare fattispecie in cui il soggetto italiano abbia intrattenuato un rapporto commerciale con un'impresa estera riconducibile alla *black list* di cui all'art. 76 comma 7 bis, a seguito di *ruling* positivo ottenuto dall'Amministrazione finanziaria estera.

E' infatti opportuno precisare che con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2002, disciplinante "l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in stati o territori aventi regime fiscale privilegiato", è stata introdotta la cosiddetta *black list*, ai fini dell'articolo 76, comma 7-bis, del TUIR.

In particolare, come sarà più approfonditamente trattato nel seguito, il comma 2 dell'articolo 3 del D.M. prevede una particolare fattispecie che, quando soddisfatta dal soggetto estero, può comportare anch'essa, per il soggetto italiano, l'indeducibilità di spese ed altri componenti negativi derivanti da operazioni con esso intrattenute.

Se infatti da un lato le disposizioni degli articoli 1, 2 e 3, primo comma del Decreto Ministeriale in questione individuavano puntualmente dei paesi o dei particolari "tipi" di società residenti nei paesi esteri, che comportano automaticamente l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 76, comma 7 bis, dall'altro, con il comma 2 dell'articolo 3 è stata attribuita una certa "discrezionalità" in capo all'Amministrazione finanziaria, nel senso di un possibile ampliamento dei soggetti esteri comportanti tale sfavorevole disciplina. In esso è infatti previsto che per alcuni soggetti esteri seppur non puntualmente individuati dalla normativa, ma residenti in determinati stati e fruanti di un regime fiscale sostanzialmente analogo ai regimi più sopra individuati per effetto di "accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria" locale, verrebbe comunque soddisfatto il presupposto per l'applicazione delle disposizioni relative all'indeducibilità di spese ed altri componenti negativi di reddito, di cui all'art. 76, comma 7 bis.

A tal punto, introdotta brevemente la problematica oggetto del presente scritto da un punto di vista generale, per completezza espositiva e necessità operativa, si ritiene opportuno analizzare in modo completo e puntuale la struttura ed i contenuti del succitato Decreto Ministeriale, operazione che renderà poi più agevole trarre le interessanti e singolari conclusioni cui si è pervenuti.

Ebbene, salvo alcune differenze¹, peraltro non determinanti ai nostri fini, struttura e contenuti del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2002, sono sostanzialmente analoghi a quelli relativi al Decreto Ministeriale del 21 novembre 2001, il quale ha introdotto la *black list* relativa alla normativa CFC.

I decreti di cui sopra sono infatti strutturati in maniera tale che, all'articolo 1 sono individuati i cosiddetti paradisi fiscali "puri", all'articolo 2 sono individuati invece gli stati e territori i cui regimi sono considerati a fiscalità privilegiata, con esclusione di alcune fattispecie tassativamente individuate; infine, all'articolo 3, comma 1, vengono riportati gli stati e territori considerati a regime fiscale privilegiato con unico riferimento a particolari tipologie di soggetti ed a particolari attività da essi svolte².

E' necessario sottolineare inoltre come il comma 2 dell'articolo 3 del D.M. 23-01-2002 introduca una disciplina normativa che "può determinare particolari problemi applicativi in quanto estende l'applicazione del regime di indeducibilità (...) dell'articolo 76, comma 7-bis, (...) anche ai soggetti e alle attività insediati negli Stati e territori indicati nel primo comma dello stesso articolo 3 che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli nel medesimo indicati, per effetto di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria dei medesimi Stati"³. In altre parole, se l'impresa estera insediata in uno dei Paesi individuati dal comma 1 dell'articolo 3, a seguito di *ruling* ottenuto dall'Amministrazione finanziaria di tale Paese conseguisse una tassazione agevolata analoga a quella citata nella lista di cui al comma 1 del medesimo articolo, rientrerebbe a pieno titolo nel regime di indeducibilità dei costi di cui all'articolo 76, comma 7 bis del TUIR.

Autorevole dottrina ha espresso considerevoli critiche nei confronti di tale previsione normativa in quanto attribuirebbe "alla nostra Amministrazione margini di discrezionalità nell'includere, in via analogica, nei regimi privilegiati fattispecie ulteriori rispetto a quelle indicate nel comma 1", cosa che "non appare del tutto in linea con il sistema della *black list* che (...) definisce *ex lege* le situazioni a rischio (...) "⁴. E' inoltre da sottolineare, da un punto di vista meramente pratico, ma non per questo degno di minore interesse, come, a seguito di tale previsione normativa, "sulle imprese residenti aventi rapporti com-

¹ Infatti nel D.M. 23-01-2002, all'articolo 3 non compare il "Lussemburgo, con riferimento alle società holding di cui alla locale legge del 31 luglio 1929", presente invece all'articolo 3, comma 1, n. 9) del D.M. 21-11-2001; al contrario, nel D.M. 23-01-2002, all'articolo 2, comma 1, n. 4-bis) compare "Singapore, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato", locuzione non presente nel D.M. 21-11-2001.

² A titolo esemplificativo, il D.M. 23-01-2002, all'articolo 3, comma 1, n. 13), cita la "Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio".

³ Cfr. in tal senso S. La Rocca, *L'indeducibilità di spese e componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata*, in Diritto e pratica tributaria, gennaio-aprile 2002, vol. II, n.1.

⁴ Cfr. in tal senso Assonime, circolare n.52 - 2001, relativa alla *black list* della disciplina CFC, ma i cui contenuti, per gli ovvi motivi suesposti, sono estendibili anche alla *black list* in esame.

mercili in detti Stati viene a gravare anche l'onere di questa successiva e improbabile verifica"⁵, verifica volta cioè ad accertarsi che la società estera con cui si hanno rapporti commerciali non abbia ottenuto, dall'Amministrazione finanziaria del Paese in cui risiede, *ruling* dai contenuti sopra descritti.

E ancora, altra autorevole dottrina⁶, facendo specifico riferimento al caso della Svizzera, osserva come "qualunque impresa italiana sarebbe tenuta a chiedere al proprio fornitore svizzero se ha ottenuto un *ruling* che consenta la deduzione di costi ed oneri non documentati o l'applicazione delle imposte municipali e cantonali su una base imponibile determinata in via forfetaria oppure rappresentata da una frazione dell'utile effettivo"; in merito si ritiene perciò opportuno richiamare l'attenzione sottolineando la considerevole rilevanza del rischio in capo alle imprese italiane, così come meglio descritto nel prosieguo.

Si pensi infatti ad un'impresa italiana che abbia intrattenuto rapporti con soggetti domiciliati in paesi esteri potenzialmente a rischio; essa dovrà di fatto sopportare un onere indubbiamente considerevole, scoprendosi "obbligata" ad interrogare tali soggetti terzi relativamente al loro proprio trattamento fiscale e all'eventuale ottenimento di *ruling* positivi da parte delle Amministrazioni finanziarie dei paesi in cui essi risiedono. Ma ciò che rende tale verifica ancor più improbabile e gravosa è la non necessaria esistenza di alcun rapporto partecipativo o comunque di controllo tra i soggetti intervenuti nel rapporto commerciale dal quale potrebbe originare l'applicazione dell'art. 76, comma 7 bis. Si pensi perciò alle difficoltà che dovrebbe sopportare un soggetto italiano nell'interrogare il soggetto estero potenzialmente a rischio, in merito al trattamento fiscale cui esso è sottoposto⁷.

Ebbene, se da un lato quelli suesposti sono i non poco rilevanti oneri da sopportare, dall'altro necessita segnalare che, ad attenuare la loro entità, è venuta in forza la previsione di cui all'art. 9, comma 16, della Legge n. 448/2001, volto ad apportare modifiche all'art. 76, comma 7 ter. In esso è infatti stata introdotta la possibilità di presentare un'ulteriore prova esimente, atta a consentire la disapplicazione della disciplina di indeducibilità di cui all'art. 76, comma 7 bis.

A seguito dell'entrata in vigore della succitata legge infatti, può costituire prova esimente anche il fatto che le operazioni poste in essere con i soggetti esteri rispondano "ad un effettivo interesse economico" e che le stesse abbiano avuto "concreta esecuzione". Mentre giova segnalare come in precedenza l'unica circostanza esimente fosse costituita dalla prova "dell'attività commerciale effettivamente svolta" dal soggetto estero con cui si erano intrattenuti i rapporti.

Ora, visti *in primis* gli oneri di non poco peso cui sono sottoposti i soggetti italiani potenzialmente a rischio, introdotto *in secundis* un breve *excursus* sulle possibili cause esimenti, si desidera approfondire la natura delle situazioni "a rischio"; in altre parole cosa intenda la lettera della norma con la locuzione "accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria" (ex comma 2, art. 3 del D.M. 21-11-2001 e del D.M. 23-01-2002), al fine comprendere esattamente quale sia la tipologia di atti dell'Amministrazione finanziaria estera in funzione dei quali possa trovare applicazione la norma di cui all'art. 76, comma 7-bis.

In merito è utile riportare quanto stabilito dalla Circolare Ministeriale n. 18/E del 12-02-2002 (par. 2.3), la quale, relativamente al D.M. 21-11-

2001 (come già sottolineato, sostanzialmente analogo al D.M. 23-01-2002 e dal quale perciò i principi possono essere utilmente mutuati), nell'approfondire la natura degli "accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria" (ex comma 2, art. 3 del D.M. 21-11-2001 e del D.M. 23-01-2002), sottolinea come: "limitatamente agli Stati e territori indicati (...) è necessario verificare l'effettivo trattamento fiscale riservato ai relativi redditi sulla base di specifiche disposizioni negoziali o amministrative, non essendo determinanti le previsioni normative generali dettate per la categoria societaria di appartenenza".

Con specifico riferimento alla natura degli accordi con l'Amministrazione finanziaria, la Circolare succitata parla di "accordi amministrativi", di "possibilità (...) amministrativamente concessa" e di "agevolazioni concesse in via amministrativa"⁸. La C.M. in questione, adducendo un esempio relativo alla Svizzera, continua precisando come, per effetto di tali provvedimenti, accade che i soggetti esteri possano beneficiare di "(...) trattamenti sostanzialmente analoghi alla esenzione dalle predette imposte", come per esempio la "(...) deduzione di costi ed oneri non documentati o di applicazione delle imposte municipali e/o cantonali su una base imponibile determinata in via forfetaria oppure rappresentata da una frazione dell'utile effettivo". In pratica i soggetti esteri "(...) sono sì formalmente assoggettati alle imposte cantonali e municipali, ma, per effetto delle agevolazioni concesse in via amministrativa, la base imponibile cui si applicano le predette imposte è assai esigua". In tal senso "risulta verificata, anche in questi casi, la condizione del "livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia"⁹, come previsto dal comma 4 dell'articolo 127 bis del TUIR, nonché dal comma 7 bis dell'articolo 76 del TUIR.

Per necessaria completezza è di non minore importanza comprendere quale sia la data di entrata in vigore del D.M. in questione, atteso che, sino a tale data, doveva intendersi in vigore il precedente Decreto Ministeriale del 24-04-1992⁹, il quale, seppur atto ad individuare una *black list*, non conteneva una norma di applicazione estensiva dei soggetti esteri, simile a quella contenuta nell'art. 3, comma 2, del D.M. 23-01-2002.

Si ritiene che, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 1° gennaio 2002 al 18 febbraio 2002, dovrebbe intendersi in vigore la *black list* di cui al D.M. 24-04-1992, mentre dal 18 febbraio in poi dovrebbe intendersi in vigore la *black list* di cui al D.M. 23-01-2002; infatti tale D.M. da ultimo citato, non essendo diversamente previsto, avrebbe dovuto con ogni probabilità entrare in vigore il giorno 19 febbraio 2002, essendo questo il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 4 febbraio 2002¹⁰.

Analizzata sin qui, da un lato quale sia la natura degli "accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria" atti a concedere le agevolazioni fiscali di cui sopra, dall'altro la data di entrata in vigore della normativa che ne ha introdotto la rilevanza, è di indubbio interesse approfondire la problematica relativa alla possibile "ritrattazione" dell'eventuale *ruling* positivo ottenuto dall'Amministrazione finanziaria del paese estero, al fine di evitare di ricadere nella fattispecie di cui all'art. 3, comma 2, del D.M. 23-01-2002 (nonché del D.M. 21-11-2001) e perciò di vedersi applicata la sfavorevole disciplina di cui all'articolo 76, comma 7 bis.

⁵ Cfr. in tal senso Assonime, circolare n. 52 - 2002, peraltro citata e riportata anche da M. Piazza, *Operazioni con società domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata*, in *Contabilità Finanza e Controllo*, n.11, 29/10/2002.

⁶ Cfr. in tal senso R. Rizzardi, *CFC, costi deducibili al nodo della "lista"*, Il Sole 24 Ore - Norme e tributi, 23-04-2002.

⁷ Cfr. in tal senso S. Mayr, *L'indeducibilità dei costi nei rapporti con soggetti residenti in "paradisi fiscali"*, Corriere tributario, n. 27, 2002, il quale fa presente che "l'impresa italiana (...) dovrebbe chiedere al suo fornitore (che può anche essere un soggetto terzo) tutte le informazioni necessarie per poter giudicare essa stessa se i costi e gli altri componenti negativi, derivanti da operazioni intercorse con tali soggetti, rientrano o meno nella disciplina limitativa del comma 7 bis. E' vero che questa disposizione si trova anche nel D.M. 21 novembre 2001 per le CFC. In quest'ultimo caso, però, il soggetto italiano deve controllare il soggetto estero, per cui è più facile per il soggetto italiano stesso conoscere la "situazione fiscale" del soggetto estero controllato".

⁸ In merito cfr. P. Comuzzi, *Le società svizzere: chiarimenti ministeriali sulle CFC*, in Il Fisco n. 13, 2-04-2002, il quale sostiene che "il termine sostanziale mi pare essere quello "in via amministrativa" ovvero, se devo interpretare il termine guardando alla letteralità della previsione normativa, devo intendere quel termine come un vantaggio fiscale che insorge a seguito di o mediante un accordo (scritto e/o verbale) con le autorità (e quindi a ragione di un documento denominato *ruling*)".

⁹ Si precisa che, con specifico riferimento al caso in questione relativo alla Svizzera, anche il D.M. 24-04-1992, all'art. 3, comma 1, n. 19), inseriva nella *black list* la "Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le "società holding", "ausiliarie" e di "domicilio".

¹⁰ Per ulteriori approfondimenti in merito cfr. S. Mayr, *op. cit.*, Corriere tributario, n. 27, 2002.

Una recente Risoluzione Ministeriale, la numero 358/E del 15-11-2002, emanata ai fini della disciplina relativa alle CFC, ma i cui principi, per le motivazioni più volte esposte, possono essere utilmente impiegati anche per la problematica in questione relativa all'applicazione dell'art. 76, comma 7 bis, ha ritenuto che la disciplina CFC fosse applicabile anche a società svizzera "holding", la quale aveva rinunciato ai benefici fiscali previsti dalla normativa interna, a seguito di *ruling* "negativo" con l'Amministrazione finanziaria svizzera. In pratica tale società "holding" (la quale, essendo espressamente individuata nei D.M. 21-11-2001 e 23-01-2002 avrebbe dovuto ricadere in pieno rispettivamente sia nella normativa CFC che in quella relativa all'indeducibilità dei costi), pur potendo usufruire, in base alla legge svizzera, dell'esenzione dalle imposte cantonali e municipali, aveva chiesto all'Amministrazione finanziaria locale, ottenendo da essa parere positivo, la disapplicazione di tale regime agevolativo, per non ricadere nella disciplina CFC.

A seguito di interpello, presentato dalla società controllante italiana, l'Amministrazione finanziaria italiana, pur a fronte di quanto sopra, non aveva concesso la disapplicazione della normativa CFC ritenendo gli "atti amministrativi di una Amministrazione estera, atti non aventi natura di fonti di diritto e quindi privi delle garanzie di pubblicità, trasparenza e definitività tipiche di queste ultime"; l'Amministrazione aggiungeva inoltre che, per i motivi di cui sopra, "il richiamo contenuto nella legislazione CFC agli atti amministrativi di una Amministrazione estera (...) è esclusivamente finalizzato ad una applicazione estensiva del regime previsto dall'art. 127 bis del TUIR".

Gran parte della dottrina¹¹ è stata piuttosto critica nei confronti di tale Risoluzione, in quanto il *ruling* varrebbe per "estensione analogica" soltanto a disfavore del contribuente, ma non anche in senso opposto. La menzionata dottrina continua inoltre specificando che: "la principale perplessità derivante dalla risoluzione in esame è data dalla circostanza che non tutte le società residenti in Svizzera rientrano nella *black list*, ma solo quelle che non sono soggette alle imposte cantonali e municipali. Ora, nel caso in esame la società controllata è soggetta a dette imposte e dunque si pone di per sé fuori dalla *black list*. La soluzione dell'Agenzia avrebbe, pertanto, potuto essere condivisa qualora la Svizzera fosse stato un paradiso fiscale *tout court*, ma, nel caso in esame, proprio perché la Svizzera è uno Stato che può definirsi "virtuoso" in relazione alla maggior parte delle società residenti, risulta difficile abbracciare le conclusioni ministeriali. Si potrebbe condividere la soluzione raggiunta dal Ministero anche qualora talune tipologie societarie fossero sempre e comunque escluse dalle esimenti - se, in altre parole, la Svizzera fosse considerata un Paese a fiscalità privilegiata in relazione ad alcune categorie di società. In realtà, il D.M. 21 novembre 2001, utilizza un concetto differente, composto di due parti: in primo luogo, viene espresso il principio fondamentale per cui risultano escluse dall'applicazione delle esimenti le "società non soggette ad imposte cantonali e municipali", in secondo luogo, detto principio viene esemplificato - per mezzo dell'aggettivo "quali" - con l'inclusione di alcune tipologie societarie. Pertanto, si potrebbe accedere al secondo elemento concettuale ("società holding, ausiliarie e di domicilio") solo qualora il primo, vale a dire l'esclusione dall'applicazione delle imposte cantonali e municipali, risultasse confermato. Se si fosse voluto escludere sempre ed a priori dalla fruizione delle esimenti le tipologie di società in esame, il legislatore avrebbe utilizzato una differente fraseologia ed avrebbe parlato piuttosto di "società non soggette alle imposte cantonali e municipali e le società holding, ausiliarie e di domicilio". Alla luce di quanto fin qui rilevato,

pare dunque che l'Agenzia delle Entrate abbia fissato una presunzione assoluta, che non ammette prova contraria: alle società che la legge svizzera esenta dal pagamento delle imposte cantonali e municipali sono sempre e comunque applicabili le norme CFC, anche se queste imposte vengano effettivamente versate. E, come è stato notato, oltre al fatto che il carattere di presunzione assoluto di una norma viene sempre specificato dalla legge, le presunzioni assolute non si conciliano bene con la normativa antielusiva che, invece, dovrebbe ammettere sempre la prova contraria"¹².

Altra dottrina ancora¹³, il cui contributo appare interessante, ha ritenuto che, soltanto dal momento che il *ruling* con cui la società svizzera aveva rinunciato ai benefici fiscali non vantava il carattere di "irrevocabilità temporale della scelta", potesse essere allora "comprensibile la posizione ministeriale".

Alla luce di quanto esposto, si ritiene opportuno illustrare alcune riflessioni di rilievo relativamente alla possibilità di "ritrattazione" dell'eventuale *ruling* positivo ottenuto dall'Amministrazione finanziaria del paese estero, al fine di evitare di ricadere nella fattispecie di cui all'art. 3, comma 2, del D.M. 23-01-2002 e perciò di vedersi applicata la disciplina di cui all'articolo 76, comma 7 bis.

Con la citata Risoluzione n.358/E, l'Amministrazione finanziaria italiana ha negato la disapplicazione della normativa CFC in caso di:

- disposizioni normative del paese estero per effetto delle quali il soggetto estero ricadrebbe a pieno titolo nella normativa CFC;
- *ruling* ottenuto dal soggetto estero, in base al quale sia stata ottenuta la disapplicazione del regime normativo di agevolazione fiscale.

Alla luce di ciò, si può ritenere che, nel caso di:

- preventivo *ruling* positivo dell'Amministrazione finanziaria estera che abbia concesso il regime agevolativo sulla base del quale si dovrebbe ricadere a pieno titolo nella normativa CFC (o dell'art. 76, comma 7 bis);
- "ritrattazione" del *ruling* di cui sopra, in cui il soggetto estero rinunci alle agevolazioni fiscali precedentemente ottenute tramite il predetto *ruling* (e non sulla base di disposizioni normative),

di fatto sembrerebbe possibile ritenersi non ricadere nel presupposto soggettivo per l'applicazione della normativa CFC o della normativa di ineducibilità dei costi (ex art. 76, comma 7 bis).

In altre parole, cosa è ricadere *ex lege* nella disciplina di cui all'art. 76, comma 7 bis (o nella disciplina CFC) ed ottenerne la disapplicazione tramite *ruling*; altra cosa è ricadere nella disciplina di cui sopra a seguito di *ruling* positivo ottenuto dall'Amministrazione finanziaria estera e ottenere la disapplicazione dello stesso a seguito di "ritrattazione".

In tal caso infatti, la ritrattazione del *ruling*, non sarebbe volta a modificare "(...) l'operatività di disposizioni che discendono da principi di diritto tributario condivisi a livello internazionale"¹⁴, ma sarebbe invece volta a modificare l'operatività di un precedente *ruling*. In pratica l'atto di "ritrattazione" concesso dall'Amministrazione finanziaria estera non andrebbe contro disposizioni normative dall'indubbia natura di "fonti di diritto", ma andrebbe a rettificare un precedente atto della stessa Amministrazione finanziaria, rispetto al quale non si troverebbe in posizione di "subordinazione", ma sostanzialmente sullo stesso piano.

¹¹ Cfr. in tal senso, *ex multis*, C. Perrone, *Normativa CFC e cause esimenti nella recente prassi ministeriale*, Il Fisco, n.6, 17-02-2003.

¹² Cfr in tal senso C. Perrone, *op. cit.*, Il Fisco, n.6, 17-02-2003; in tal senso anche B. Santacroce, *Le regole CFC in balia dell'interpello*, Il Sole 24 Ore - Norme e tributi, 22-11-2002.

¹³ Cfr. in tal senso G.Bernoni, *CFC: controllo ed imputazione dei redditi secondo il Ministero. Analisi, critiche e riflessioni*, Il Fisco, n. 1, 6-01-2003.

¹⁴ Cfr. in tal senso la Risoluzione n.358/E del 15-11-2002.

Publicità IPSOA