

DEDUCIBILITÀ FISCALE DEL CONTRIBUTO DI FINANZIAMENTO DELL'AGCM

I. Introduzione

Il 30 ottobre 2012 è scaduto il termine per il pagamento del contributo annuale obbligatorio posto a carico delle società di capitale (il "Contributo") dovuto all'Autorità garante della concorrenza e del mercato (l' "Autorità") a partire dal 2013¹.

I soggetti tenuti all'adempimento si trovano ad affrontare i primi dubbi sulla natura del Contributo e, quindi, sulla deducibilità o indeducibilità fiscale dello stesso.

II. Natura del Contributo

Nel quadro dei crescenti vincoli posti alla finanza pubblica di riduzione della spesa, il Contributo persegue il principale obiettivo di trasferire a carico dei soggetti sottoposti al controllo dell'Autorità i costi di funzionamento della stessa, sostituendosi alle attuali forme di finanziamento dell'Autorità, che rimarranno in vigore sino al 31 dicembre 2012².

Si ritiene che il Contributo soddisfi i tre principali requisiti caratterizzanti le entrate tributarie statali:

- la doverosità della prestazione: il Contributo è obbligatorio;
- il collegamento a una pubblica spesa: il Contributo costituirà la risorsa esclusiva per finanziare un organo statale di garanzia e controllo;

¹ V. art. 10, commi 7-ter e 7-quater, della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 ("L. 287/1990"). Per gli aspetti generali relativi alle nuove regole per il finanziamento dell'Autorità si rinvia al nostro Alert Memo del 2 ottobre 2012 "*Novità in materia di finanziamento dell'AGCM: obbligo di contribuzione agli oneri per le società di capitali*", che è allegato al presente per riscontro immediato.

² Vale a dire: (i) il trasferimento dallo Stato; (ii) il fondo di solidarietà alimentato dalle altre autorità indipendenti; (iii) le contribuzioni a carico delle imprese tenute all'obbligo di comunicazione delle operazioni di concentrazione; e (iv) la quota parte delle sanzioni irrogate ai sensi della normativa in materia di tutela del consumatore.

- il riferimento a un presupposto economicamente rilevante in relazione al quale è determinato l'ammontare della contribuzione: il Contributo è calcolato sui ricavi delle società di capitali obbligate a pagarlo³.

Può essere utile ricordare che la natura di “entrata tributaria statale” era già stata riconosciuta in passato per le contribuzioni a carico delle imprese tenute all’obbligo di comunicazione delle operazioni di concentrazione, previste dall’abrogato comma 7-bis dell’art. 10 della L. 287/1990, e che costituiscono una delle attuali forme di finanziamento dell’Autorità ancora in vigore sino al 31 dicembre 2012⁴.

III. Deducibilità del Contributo

Se il Contributo è correttamente classificato tra le entrate tributarie statali, allora per le società tenute al loro pagamento va qualificato come un onere di natura fiscale. Ne consegue, quindi, la necessità di verificarne la deducibilità ai fini tributari.

Orbene, l’ordinamento tributario individua gli oneri fiscali deducibili (incluse tasse e contributi) in negativo, tali essendo quelli per i quali non è espressamente prevista l’indeducibilità⁵. Pertanto, in assenza di una previsione espressa di sua indeducibilità, si ritiene che il Contributo possa essere dedotto.

Per quanto riguarda il criterio temporale della concorrenza del Contributo alla formazione del reddito d’impresa come componente negativo di reddito, la regola generale⁶ è che gli oneri fiscali sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento; per cui, il Contributo dovrebbe essere dedotto per cassa. Tuttavia, è interessante notare che vi è prassi ministeriale secondo cui, in caso di ricarico di un onere fiscale a soggetti terzi, tale onere andrebbe dedotto per competenza invece che per cassa⁷.

Infatti, l’amministrazione finanziaria, con riferimento all’individuazione delle precise modalità di deduzione di talune imposte indirette (più precisamente, l’imposta sostitutiva sui finanziamenti, l’imposta di bollo e l’ormai abrogata tassa sui contratti di borsa) ha chiarito che, nel caso in cui il costo dell’onere fiscale venga ricaricato ad un soggetto terzo rispetto a quello tenuto al suo pagamento (così realizzando una traslazione economica dello stesso), esso andrà dedotto per competenza e non per cassa, in ragione della stretta correlazione che

³ Le società di capitali con ricavi totali superiori a 50 milioni di euro.

⁴ V. Decisione del Consiglio di Stato n. 2962 del 13 maggio 2009.

⁵ A titolo esemplificativo, tra le norme che prevedono espressamente l’indeducibilità, cfr. l’art. 99, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (“TUIR”), in materia di imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, l’art. 1, comma 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in materia di imposta regionale sulle attività produttive, nonché l’art. 336, D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, in materia di imposta di assicurazione e riassicurazione.

⁶ V. art. 99, comma 1, secondo periodo, del TUIR.

⁷ V. Circ. n. 136/E-108411 del 5 luglio 2000 e la Ris. n. 228/E del 21 agosto 2007.

si realizzerebbe tra l'onere fiscale rimborsato dal terzo e i ricavi della società tenuta al suo pagamento⁸.

La menzionata prassi potrebbe assumere particolare rilevanza in ragione dei chiarimenti forniti dall'Autorità⁹, secondo cui, nel caso in cui si raggiunga la soglia massima di contribuzione al livello di un gruppo societario, è la società madre che sarà tenuta al versamento del Contributo¹⁰. È di tutta evidenza che, laddove la società madre ne chiedesse il rimborso, anche solo parziale, alle sue controllate¹¹, bisognerebbe comprendere quale sia il criterio temporale di deducibilità da applicare. Su tale questione sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore dell'amministrazione finanziaria.

* * *

Per qualsiasi approfondimento, si prega di contattare Vania Petrella o Paola Albano dell'ufficio di Roma (+39 06 695 221), o qualsiasi altro avvocato del nostro studio con cui siate abitualmente in contatto.

⁸ In questi stessi precedenti, l'amministrazione ha, inoltre, precisato che il criterio di cassa, invece, continua ad applicarsi a *"tutti i tributi per i quali si pone un problema di autonoma riferibilità al periodo di imposta, giacché trattasi di oneri che non sono imputabili a particolari beni o servizi o non sono autonomamente associabili a ricavi specifici e riconoscibili"* (v. Circ. n. 136/E-108411 e la Ris. n. 228/E, su citate).

⁹ <http://www.agcm.it> (sezione "Contributo agli oneri di funzionamento", sottosezione "FAQ – Risposte alle domande più frequenti").

¹⁰ V. FAQ 7: *"Solo ed esclusivamente nel caso in cui si raggiunga la soglia massima per il gruppo di società (v. FAQ 14), è ammesso un unico versamento, la cui causale per il beneficiario dovrà riportare il codice fiscale e la denominazione sociale della società madre del gruppo cui il versamento fa riferimento"*.

¹¹ V. FAQ 20: *"Il criterio di ripartizione del contributo massimo di 400.000 euro applicabile al gruppo è irrilevante"*.

NEW YORK

One Liberty Plaza
New York, NY 10006-1470
T: +1 212 225 2000
F: +1 212 225 3999

WASHINGTON

2000 Pennsylvania Avenue, NW
Washington, DC 20006-1801
T: +1 202 974 1500
F: +1 202 974 1999

PARIGI

12, rue de Tilsitt
75008 Paris, France
T: +33 1 40 74 68 00
F: +33 1 40 74 68 88

BRUXELLES

Rue de la Loi 57
1040 Brussels, Belgium
T: +32 2 287 2000
F: +32 2 231 1661

LONDRA

City Place House
55 Basinghall Street
London EC2V 5EH, England
T: +44 20 7614 2200
F: +44 20 7600 1698

MOSCA

Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLC
Paveletskaya Square 2/3
Moscow, Russia 115054
T: +7 495 660 8500
F: +7 495 660 8505

FRANCOFORTE

Main Tower
Neue Mainzer Strasse 52
60311 Frankfurt am Main, Germany
T: +49 69 97103 0
F: +49 69 97103 199

COLONIA

Theodor-Heuss-Ring 9
50688 Cologne, Germany
T: +49 221 80040 0
F: +49 221 80040 199

ROMA

Piazza di Spagna 15
00187 Roma, Italia
T: +39 06 69 52 21
F: +39 06 69 20 06 65

MILANO

Via San Paolo 7
20121 Milano, Italia
T: +39 02 72 60 81
F: +39 02 86 98 44 40

HONG KONG

Cleary Gottlieb Steen & Hamilton (Hong Kong)
Bank of China Tower, 39th Floor
One Garden Road
Hong Kong
T: +852 2521 4122
F: +852 2845 9026

PECHINO

Twin Towers – West (23rd Floor)
12 B Jianguomen Wai Da Jie
Chaoyang District
Beijing 100022
T: +86 10 5920 1000
F: +86 10 5879 3902

BUENOS AIRES

CGSH International Legal Services, LLP-
Sucursal Argentina
Avda. Quintana 529, 4to piso
1129 Ciudad Autonoma de Buenos Aires
Argentina
T: +54 11 5556 8900
F: +54 11 5556 8999

SÃO PAULO

Cleary Gottlieb Steen & Hamilton
Consultores em Direito Estrangeiro
Rua Funchal, 418, 13 Andar
São Paulo, SP Brazil 04551-060
T: +55 11 2196 7200
F: +55 11 2196 7299

ABU DHABI

Al Odaid Tower
Office 1105, 11th Floor
Airport Road; PO Box 128161
Abu Dhabi, United Arab Emirates
T: +971 2 414 6628
F: +971 2 414 6600

SEOUL

Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLP
Foreign Legal Consultant Office
19F, Ferrum Tower
19, Eulji-ro 5-gil, Jung-gu
Seoul 100-210, Korea
T: +82 2 6353 8000
F: +82 2 6353 8099