

In Gazzetta Ufficiale il provvedimento con il decreto sulla revisione straordinaria anticrisi

Studi, gli indicatori con il bollino

Dieci indici per smascherare gli abusi dello strumento

DI ANDREA BONGI

Studi di settore del 2011: scende in campo la nuova schiera di indicatori di coerenza. Si tratta di ben 10 nuovi indici la cui finalità specifica è quella di smascherare situazioni di non corretta compilazione dei modelli dati e consentire l'accesso al nuovo regime premiale varato dalla manovra Monti (dl 201/2011).

La pattuglia dei nuovi indicatori è contenuta nel decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 26 aprile 2012, pubblicato nel supplemento straordinario della *Gazzetta Ufficiale* n.99 del 28 aprile scorso.

Il decreto pubblicato in *Gazzetta* contiene anche la revisione congiunturale straordinaria degli studi di settore e altre misure e integrazioni agli studi di settore, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali secondo quanto previsto dall'art.62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n.331.

Nuovi indicatori di coerenza.

Sono ben dieci i nuovi indicatori di coerenza la cui funzione è quella di contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei modelli dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. In parte si tratta di indicatori già noti agli operatori quali, ad esempio, l'indice relativo alla «mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti», già utilizzato per la segnalazione telematica delle anomalie da parte dell'Agenzia delle entrate. Per altri indicatori si tratta invece di vere e proprie novità al debutto sulla scena. Le note allegate al citato provvedimento contengono le note tecniche e metodologiche che spiegano la costruzione ed il funzionamento di ognuno dei dieci indicatori. Il decreto non chiarisce però se vi sarà o meno la possibilità per il contribuente di sanare tale incoerenza superando così lo sbarramento all'accesso al regime premiale introdotto dall'articolo 10 del dl 201/2011. Una tale possibilità era stata auspicata dai rappresentanti delle categorie economiche associate

in Rete Imprese Italia (si veda *ItaliaOggi* del 21 aprile scorso) che avevano chiesto allo stesso presidente di Sose, un intervento in tal senso.

Altre novità. Il decreto ministeriale del 26 aprile scorso contiene anche alcuni interventi specifici relativi allo studio di settore VM04U (farmacie) e VM05U (commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature, pelletterie e accessori), nonché l'aggiornamento delle analisi di territorialità operanti negli studi di settore. Per quanto attiene allo studio delle farmacie l'intervento è finalizzato all'aggiornamento dei valori di ricario del settore per tener conto dell'impatto sul settore delle nuove disposizioni normative. Per il commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature invece le correzioni apportate riguardano essenzialmente l'introduzione di un nuovo correttivo della funzione di stima dei ricavi connesso alla possibile influenza esercitata dai c.d. Factory Outlet Center sui negozi di tipo tradizionale

© Riproduzione riservata

I NUOVI INDICATORI

Nuovi indicatori di coerenza applicabili agli studi di settore per l'annualità 2011

- Incoerenza valore rimanenze finali e/o esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- Valore negativo costo del venduto comprensivo del costo per la produzione servizi;
- Valore negativo costo del venduto relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- Valore costo del venduto relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei ricavi;
- Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- Mancata dichiarazione spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria;
- Mancata dichiarazione spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria;
- Mancata dichiarazione valore beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;
- Mancata dichiarazione valore beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria;
- Mancata dichiarazione numero e/o percentuale lavoro degli associati in partecipazione.

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI BRESCIA SI SCHIERA A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

Finanziamento stipulato all'estero, non c'è elusione

Non è elusiva la stipula di un contratto di finanziamento avvenuta al di fuori del territorio dello Stato italiano ove si prospetti fiscalmente meno onerosa per i contribuenti in quanto tipica espressione dell'autonomia privata. È questo il principio sancito dalla recente sentenza n. 27/10/12 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia in data 14.3.10.4.2012 che ha completamente disatteso l'interpretazione prospettata dall'Amministrazione finanziaria che ha sempre ritenuto, immotivatamente, che tale prassi rappresentasse una fattispecie avente finalità elusiva. La fattispecie riguarda l'applicazione dell'art. 15 dpr. 601/1973, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, che non prevede espressamente il requisito territoriale ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Tale requisito, infatti, deve considerarsi necessario in virtù del rinvio operato dall'art. 20, comma 4, dpr. 601/1973 alle norme sull'imposta di registro che si applica, in linea di principio, agli atti stipulati nel territorio italiano.

Il predetto art. 20, al comma 4, recita: «Per la rettifica dell'imponibile, per l'accertamento d'ufficio dei cespiti omessi, per le sanzioni relative alla omissione o infedeltà della dichiarazione, per la riscossione, per il contenzioso e per quanto altro riguarda l'applicazione dell'imposta sostitutiva valgono le norme sull'imposta di registro».

La disciplina fiscale dell'imposta sostitutiva degli artt. 15 ss. dpr. 601/1973 è completata, quindi, dal dpr. 131/1986 (Testo Unico delle disposizioni concer-

nenti l'imposta di registro), nonché dalla Tariffa e Tabella allegate al Testo Unico stesso. Ai sensi dell'art. 2, lett. d) del dpr. 131/1986: «Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti: gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato; i contratti verbali indicati nel comma 1 dell'art. 3; le operazioni delle società ed enti esteri indicate nell'art. 4; gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni». Tutti gli altri atti formati all'estero, saranno soggetti a registrazione solo in «caso d'uso» in virtù dell'art. 11 della Tariffa, parte II, allegata al dpr. 131/1986. In base all'art. 6 del dpr. 131/1986: «Si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento».

Dall'esame delle disposizioni appena citate, si evince, quindi, che, ai fini dell'imposta di registro, gli atti formati all'estero diversi da quelli contemplati nell'art. 2,

lett. d) non sono soggetti a registrazione in termine fisso (rectius: fin dall'origine), anche se le prestazioni debbano essere eseguite nel territorio nazionale.

Il rinvio operato dall'art. 20, comma 4, dpr. 601/1973 alla disciplina dell'imposta di registro, porta ad affermare, quale «principio generale», che le operazioni di finanziamento bancario a medio e lungo termine poste in essere sulla base di contratti stipulati all'estero, non sono soggette all'imposta sostitutiva per mancanza del presupposto di territorialità (ex art. 2, comma 1, lett a) dpr. 131/1986). Ai fini dell'applicazione dell'imposta, infatti, non rileva il «caso d'uso», posto che, essendo un'imposta d'atto al pari dell'imposta di registro, ciò che rileva è la mera stipulazione dell'atto di cui si tratta; la operatività dell'imposta sostitutiva, quindi, andrà verificata in base al contenuto del contratto di finanziamento originario, ossia agli elementi e clausole di quest'ultimo, a nulla rilevando il successivo evolversi del rapporto di credito, le modalità di esecuzione e la materiale erogazione. Pertanto, non andrà preso in considerazione l'art. 11, comma 1, della Tariffa, parte II, ma soltanto l'art. 2, lett. d) dpr. 131/1986. Ne deriva che i contratti di finanziamento stipulati all'estero (che non comportino il contestuale trasferimento e/o la costituzione di diritti reali di godimento o di garanzia su immobili siti nel territorio italiano) non sono soggetti a imposta di registro e, quindi, per relationem, neanche all'imposta sostitutiva. In altri termini,

i contratti di finanziamento suddetti, scontreranno le eventuali imposte dello Stato estero in cui sono posti in essere. Qualora vengano posti in essere in Italia atti, documenti, garanzie, formalità fiscali rilevanti in relazione a tali finanziamenti (caso d'uso dell'atto estero ex art. 6 dpr. 131/1986, rilascio di garanzie personali o reali a favore di terzi, ecc.), saranno applicabili le ordinarie imposte indirette nazionali. L'Agenzia delle entrate, con atto interno prot. n. 2008/25064/DA3 del 2008 ha definito come «prassi elusiva», senza tuttavia alcun concreto riferimento a norme di legge, la pratica di stipulare i contratti al di fuori del territorio italiano. Tale interpretazione dell'Agenzia delle entrate viene categoricamente smentita dal giudice tributario bresciano, secondo il quale la disposizione non si presta a interpretazione diversa da quella che si evince dalla sua lettera, che non esclude sotto alcun profilo che la stipula di contratti fra soggetto italiani sia effettuata fuori dal territorio nazionale, ove si prospetti meno onerosa per i contribuenti senza che tale opzione, quale tipica espressione dell'autonomia privata, possa essere ritenuta strumento di elusione: la circostanza che la vicenda sia stata espressamente esclusa dal Legislatore esclude, infatti, che la sua applicazione possa integrare l'abuso elusivo nei confronti dei contribuenti. Precisa altresì il giudice che non vi sarebbe alcuna necessità che, in tale quadro normativo, siano fornite dai contribuenti persuasive ragioni volte a giustificare la scelta attuata.

Stefano Loconte

IO ONLINE Il testo della sentenza su www.italiao-gi.it/documenti