



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
Magistrale
in
Amministrazione, finanza
e controllo

**Un'analisi della tax compliance:
il passaggio dagli studi di settore
agli Indici Sintetici di
Affidabilità fiscale**

Relatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Correlatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Giulia Zanenghi
842955

Anno Accademico

2017 / 2018

Indice

Introduzione	pag. 1
---------------------------	---------------

Capitolo I. La tax compliance

1.1. Cenni introduttivi sul sistema impositivo italiano	pag. 2
1.2. L'evasione fiscale in Italia	pag. 5
1.2.1. I dati dell'Istat	pag. 7
1.2.2. Le teorie sul comportamento dei contribuenti	pag.11
1.3. Il rapporto tra evasione, abuso del diritto e tax compliance	pag.15
1.3.1. L'abuso del diritto in ambito europeo	pag.16
1.4. Il Decreto Legislativo 5 agosto 2015 n. 128	pag.23
1.5. L'intento collaborativo e i reciproci vantaggi per contribuenti ed Amministrazione finanziaria	pag.27
1.5.1. Delega fiscale per un fisco trasparente	pag.31

Capitolo II. Gli studi di settore e gli indici di affidabilità ISA

2.1. I metodi di accertamento del reddito	pag.36
2.1.1. Metodo analitico e sintetico	pag.36
2.1.2. Metodo contabile, extracontabile e misto	pag.40
2.2. Cenni su presunzioni e predeterminazioni normative di reddito	pag.43
2.3. Introduzione e applicazione degli studi di settore	pag.50
2.3.1. Cause di esclusione e inapplicabilità	pag.56
2.3.2. Congruità, coerenza e normalità economica	pag.57
2.3.3. Territorialità e correttivi	pag.60
2.3.4. Aspetti critici degli studi di settore	pag.61

2.4. I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria	pag.63
2.5. La difesa del contribuente	pag.67
2.6. Il regime premiale degli studi di settore	pag.71
2.7. Introduzione degli Isa	pag.73
2.8. Il regime premiale degli Isa	pag.80
2.9 Le novità metodologiche	pag.82

Capitolo III. Un confronto tra Studi di settore e ISA

3.1. Casi pratici	pag.88
3.2. Osservazioni sul passaggio dagli Studi di settore agli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale	pag.97

Conclusioni pag. 104

Bibliografia e sitografia pag. 106

Fonti normative pag. 114

Appendice pag. 119

Introduzione

A seguito della profonda crisi economica che ha colpito l'economia mondiale nell'ultimo decennio, la situazione attuale è interessata da un periodo di importanti cambiamenti, trascinata dall'inarrestabile progresso tecnologico e sociale. In uno scenario in continuo sviluppo, il sistema fiscale italiano non può prescindere dall'adeguarsi a tutte le reali necessità, dettate non solo dalle mutate esigenze interne del Paese, ma anche dall'Unione Europea e dalle altre organizzazioni internazionali.

Con il presente elaborato si vuole tracciare un percorso, partendo dalle basi del sistema fiscale italiano, attraverso i gravi problemi legati all'evasione e all'elusione fiscale che affliggono la nostra economia, con il supporto dei dati forniti dall'Istat, per poi analizzare le recenti normative, tra cui il Decreto Legislativo 128/2015 e la Legge 23/2014, ponendo l'attenzione anche sul comportamento dei contribuenti.

Ciò che emerge è il nuovo obiettivo dell'Amministrazione finanziaria di instaurare un rinnovato rapporto di tipo collaborativo con i contribuenti, in netto contrasto con il precedente, caratterizzato invece da profondo distacco tra le parti.

Le parole chiave di questo sistema sono compliance, trasparenza, equità e semplificazione, con il fine ultimo di promuovere l'adempimento spontaneo. È in questo contesto che si inserisce l'adozione dei nuovi Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, abbreviati in ISA, in sostituzione dei precedenti Studi di Settore.

Nel secondo capitolo si è cercato di esaminare in primo luogo le caratteristiche degli Studi di Settore e delle forme di accertamento basate sugli stessi, per poi valutare gli aspetti che non li rendono più in linea con le attuali esigenze. Si giunge così all'analisi degli ISA e delle novità metodologiche di questo nuovo strumento, tramite il quale l'Agenzia delle Entrate è intenzionata a perseguire gli intenti succitati.

Nel terzo ed ultimo capitolo si propone un esame di due Studi di settore, uno per un professionista e uno per un'impresa operante nel settore dei servizi, e dei relativi modelli ISA, verificandone somiglianze e differenze, seguito da un'analisi critica a conclusione del percorso svolto.

Capitolo I. La tax compliance

1.1. Cenni introduttivi sul sistema impositivo italiano

Secondo quanto stabilito dall'articolo 53 della Costituzione «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.» e perciò il prelievo fiscale deve essere reso sopportabile in relazione al reddito prodotto da ciascun contribuente al fine di realizzare un eguale sacrificio.

I principi amministrativi delle imposte erano stati già illustrati e proposti da Adam Smith nel lontano 1776 nel suo saggio intitolato «Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni». Secondo l'autore, lo Stato deve seguire nello svolgimento dell'attività finanziaria i principi di giustizia (ossia tutti i cittadini devono contribuire al finanziamento della spesa pubblica in proporzione al loro reddito¹), della certezza (ossia l'imposta deve essere certa e non arbitraria), della comodità (l'imposta deve essere facilmente pagabile) e infine dell'economicità (le spese di riscossione devono essere le minori possibili al fine di massimizzare le entrate).

In Italia è previsto che ciascun cittadino proceda alla “autoliquidazione” delle imposte, ossia dichiari autonomamente i redditi percepiti e versi di conseguenza le relative imposte. Tali imposte si suddividono in dirette e indirette. Le prime «assumono a presupposto indici diretti di forza economica (reddito o patrimonio)²», mentre le seconde «colpiscono fatti che tale forza palesano in via indiretta o indiziaria (gli scambi)³». In un sistema perfetto in cui tali redditi vengono dichiarati correttamente e onestamente da ciascun contribuente l'attività di accertamento e di controllo sarebbe superflua e non necessaria. Poiché tuttavia la realtà è ben diversa, in particolar modo in un Paese come l'Italia

¹ Principio ripreso nella Costituzione italiana all'articolo 53

² Il reddito non deve essere necessariamente realmente conseguito, ma può essere presunto: si fa l'esempio di un immobile sfitto sul quale gravano le imposte dirette oltre ai tributi locali

³ Definizioni tratte da FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, edizioni Cedam, 2016

dove il tasso di evasione fiscale è tra i più alti d'Europa, sono necessari degli organi deputati al controllo e al sanzionamento dei comportamenti contrari all'ordinamento tributario. Tra questi il ruolo predominante spetta all'Agenzia delle Entrate, coadiuvata dalla Guardia di Finanza; quest'ultima infatti può agire per propria iniziativa o su richiesta degli Uffici finanziari. All'Agenzia delle Entrate spetta un duplice compito: da un lato contrastare le pratiche fiscalmente scorrette e dall'altro dissuaderle, nella ricerca di una sempre maggiore compliance. Per attuare il suo incarico ha a disposizione vari strumenti di controllo: controlli automatizzati, controlli formali, inviti al contraddittorio, attività istruttorie, indagini finanziarie, questionari ecc... L'Amministrazione finanziaria possiede inoltre una vasta gamma di poteri d'indagine e discrezionalità nella scelta dei soggetti da sottoporre a verifica.

Con il passare del tempo il ruolo del contribuente si è profondamente modificato ed è passato dall'essere un mero destinatario dell'attività di controllo all'essere partecipante attivo nel procedimento di verifica, anche tramite degli intermediari che possono svolgere una funzione difensiva durante la formazione degli atti. A conferma di ciò, ad oggi è ormai divenuta regola che il contribuente partecipi al contraddittorio, permettendo un confronto diretto tra le parti, e la stessa Amministrazione finanziaria si dimostra favorevole a forme di determinazione consensuale dell'accertamento.

Il controllo formale -appena citato- secondo gli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 è un ulteriore esempio di situazione in cui il contribuente è chiamato a partecipare al controllo sulla propria dichiarazione. Secondo quanto previsto dall'articolo 36-bis «Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta»⁴ e prosegue al comma 3 «Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio,

⁴ Al comma 1

ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione».

Dagli articoli riportati si nota la volontà del legislatore di offrire al contribuente la possibilità di correggere eventuali errori involontari e di presentare chiarimenti su quanto dichiarato. Lo stesso vale per il controllo formale ex articolo 36-ter, la differenza consiste nel tipo di verifica effettuata; in questo caso i dati riportati in dichiarazione vengono confrontati con quelli forniti dagli enti previdenziali e assistenziali, con quelli delle dichiarazioni presentate da altri soggetti, con la documentazione giustificativa che deve essere conservata dal contribuente e con tutti gli ulteriori dati in possesso dell'Agenzia. Qualora non venisse trovato riscontro e il contribuente non dovesse fornire chiarimenti soddisfacenti, l'Ufficio può decidere di escludere eventuali detrazioni, deduzioni e ritenute non spettanti, rettificando la dichiarazione.

Altri casi più complessi, come gli accertamenti sulla base degli Studi di settore, presuppongono invece una fase di contraddittorio anteriore all'emanazione dell'avviso di accertamento al quale il contribuente è invitato a partecipare.

1.2. L'evasione fiscale in Italia

L'evasione fiscale in Italia è un fenomeno profondamente radicato e diffuso. Le conseguenze generate sono gravi sia sul piano economico che su quello sociale. Infatti, il mancato prelevamento di gettito dovuto all'evasione sottrae risorse che dovrebbero essere destinate ai fabbisogni dello Stato, al welfare e alla redistribuzione. È ben noto inoltre come l'indebitamento dello Stato italiano abbia raggiunto livelli molto alti, soprattutto a seguito della crisi economica dell'ultimo decennio che ha aggravato una situazione già difficile⁵. Ciò comporta notevoli problematiche nell'economia nazionale e gli effetti negativi si accumulano con il passare del tempo: il mancato prelevamento di gettito causa situazioni di deficit che a loro volta creano la necessità di ricorrere al finanziamento tramite debito pubblico, esposto alle oscillazioni dei tassi di interesse. Le conseguenze sono tagli alla spesa pubblica e/o aumento dell'imposizione fiscale, fuga di capitali e di settori produttivi all'estero (delocalizzazione), che inducono scontento nella popolazione e nei settori trainanti dell'economia, generando un circolo vizioso di propensione all'evasione, o impossibilità di adempiere alle obbligazioni tributarie.

Tra i comportamenti che configurano evasione si annoverano principalmente la mancata emissione di fattura o scontrino per l'intero importo del servizio/prestazione o per parte di esso, la mancata o infedele dichiarazione dei redditi, lo svolgimento di attività economica non regolarizzata (lavoro in nero) o l'alterazione delle voci della busta paga, l'emissione di documenti fiscali falsi, il mancato pagamento di imposte e tributi, azioni elusive e, in generale, il mancato adempimento di obblighi fiscali disposti dal Tuir. L'ampia diffusione di tale pratica trova spiegazione nel fatto che, in molti dei casi, appare conveniente non solo per chi effettua la vendita/servizio ma anche per chi lo riceve; viene a crearsi di fatto complicità tra i soggetti coinvolti. Pur essendo questa prassi pubblicamente

⁵ Per approfondire vedasi MAURO M. R., PERNAZZA F., *Il debito sovrano tra tutela del credito e salvaguardia della funzione dello Stato*, Edizioni scientifiche italiane, 2014 e TEDOLDI L., *Il conto degli errori: Stato e debito pubblico in Italia dagli anni Settanta al Duemila*, Laterza, 2015

condannata, spesso è proprio il consumatore finale, sul quale grava l’IVA - poiché si tratta di un’imposta indiretta sui consumi - a richiedere all’artigiano o al professionista di non emettere fattura per non doverla pagare. Salvo alcuni casi espressamente previsti dalla legge (detrazione e deduzioni), il consumatore finale infatti non può dedurre o detrarre i costi e le altre imposte indirette, a differenza di imprese e professionisti. A tal proposito è risultato molto proficuo in termini di gettito il coinvolgimento dei fruitori di servizi, attraverso l’introduzione di agevolazioni fiscali (detrazioni d’imposta) per determinate spese, ad esempio ristrutturazioni e opere di risparmio energetico sugli edifici, o per prestazioni rese da medici, intermediari mobiliari e da imprese di servizi funebri. In tal modo l’interesse del destinatario a detrarre i costi fa sì che l’artigiano, impresa edile, medico o altri prestatori di servizi - altamente soggetti ad evasione - siano obbligati ad emettere fattura.

Fino al 1956 i reati in materia di imposte sui redditi erano puniti solamente con sanzioni amministrative. Con la Legge 5 gennaio 1956, n. 1 fu prevista la detenzione per l’omessa denuncia dei redditi e per alcune fattispecie di frode fiscale. Un passo importante nella lotta all’evasione fiscale si è avuto con la Legge 7 agosto 1982 n. 516, «Norme per la repressione dell’evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto», anche conosciuta come "manette agli evasori". Da questo momento infatti, possono essere perseguiti anche comportamenti prodromici all’accertamento dell’evasione, come ad esempio l’omessa o irregolare tenuta della contabilità oppure l’omessa presentazione della dichiarazione annuale; in tal modo l’accertamento del reato risulta separato da quello amministrativo dell’imposta evasa. Inoltre, con questa Legge è stato introdotto il cosiddetto “doppio binario”, ossia in caso di infrazione punita sia con sanzione amministrativa che penale, i due processi (tributario e penale) possono essere entrambi avviati senza dover attendere l’accertamento dell’imposta evasa, come invece accadeva in passato, quando a causa dell’istituto della “pregiudiziale tributaria” il processo penale risultava di fatto subordinato a quello tributario.

1.2.1. I dati dell'Istat

Misurare con precisione l'entità dell'evasione è molto difficile in quanto deve essere stimata sulla base dei dati in possesso e tramite questionari sottoposti a campioni della popolazione, i quali tuttavia presentano limiti non sottovalutabili come la rappresentatività statistica dei campioni e la possibilità che le risposte fornite non siano veritiere. In Italia i dati vengono prodotti dall'Istat e dall'Agenzia delle Entrate.

Il 12 ottobre 2018 l'Istat ha pubblicato lo studio annuale su "L'economia non osservata nei conti nazionali". A partire dall'anno 1987 nelle stime dell'Istat sul Pil italiano viene inclusa anche la stima dell'economia non osservata. È bene notare che l'Istat non fornisce un dato sull'evasione fiscale e contributiva ma solamente dell'economia non osservata.

Figura 1 Prospetto economia sommersa e attività illegali anni 2013 – 2016, in milioni di euro

	Anni			
	2013	2014	2015	2016
Economia sommersa	189.941	196.005	190.251	191.838
da Sottodichiarazione	99.444	99.542	93.119	95.383
da Lavoro irregolare	92.299	78.068	76.998	78.010
Altro	18.199	18.396	20.134	18.445
Attività illegali	16.548	16.884	17.099	17.981
Economia non osservata	206.490	212.889	207.351	209.819
Valore aggiunto	1.444.106	1.457.859	1.485.251	1.517.531
PIL	1.604.599	1.621.827	1.652.085	1.689.748

Figura 2 Composizione dell'economia sommersa e delle attività illegali, anno 2016, in valori percentuali

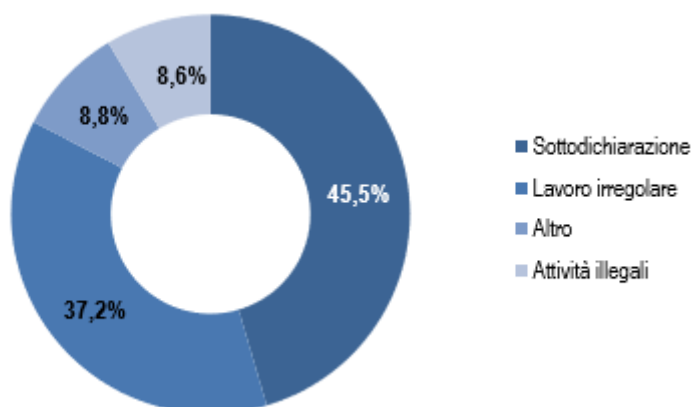


Figura 3 Incidenza delle componenti dell'economia sommersa sul valore aggiunto totale per attività economica, confronto anni 2015 – 2016, in valori percentuali

MACROSETTORE	Economia sommersa						Totale Economia sommersa	
	da Sottodichiarazione		da Lavoro irregolare		Altro		2015	2016
	2015	2016	2015	2016	2015	2016		
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	15,7	16,4	-	-	15,7	16,4
Produtz. beni alimentari e di consumo	7,8	7,5	3,3	3,3	-	-	11,2	10,8
Produtz. beni di investim.	2,4	2,3	1,8	1,7	-	-	4,2	4,0
Produtz. beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	0,5	1,2	1,4	-	-	1,7	1,9
Costruzioni	12,2	11,9	10,7	10,8	-	-	23,0	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,7	12,4	8,1	7,9	3,7	3,3	24,5	23,6
Servizi professionali	16,4	16,3	6,0	5,8	-	-	22,4	22,1
Altri servizi alle imprese	2,7	3,0	1,9	2,1	2,1	1,8	6,8	6,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,9	3,6	4,5	4,1	-	-	8,4	7,7
Altri servizi alle persone	8,7	9,8	23,6	22,8	0,7	0,7	33,0	33,3
TOTALE	6,3	6,3	5,2	5,1	1,4	1,2	12,8	12,6

Fonte figure 1, 2 e 3: L'economia non osservata nei conti nazionali, anni 2013 – 2016, data di pubblicazione 12 ottobre 2018

I primi due grafici (Figura 1 e 2) riportati mostrano l'entità dell'economia sommersa e delle attività illegali⁶ in Italia dall'anno 2013 all'anno 2016, che complessivamente forniscono il dato dell'economia non osservata. Nel 2016 l'economia non osservata ha un valore stimato di 209.819 milioni di euro che corrispondono al 12,4% del Pil. Nonostante i valori nominali mostrino una crescita rispetto all'anno precedente, va considerata la diminuzione di 0,2 punti percentuali dell'economia non

⁶ Nell'economia illegale sono compresi droga, prostituzione e contrabbando di sigarette

osservata in rapporto al Pil. Le stime dunque confermano la tendenza alla riduzione dell'incidenza delle componenti dell'economia sommersa sul valore aggiunto totale. Inoltre, il lavoro irregolare, che costituisce la seconda voce per importanza dopo la sottodichiarazione, ha avuto un netto calo nel 2014 che si mantiene negli anni successivi.

Analizzando la Figura 3 si può notare che, nell'anno 2016, l'incidenza della sottodichiarazione pesa maggiormente sui "Servizi professionali" (16,3%), seguiti dalla categoria "Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione" (12,4%) e "Costruzioni" (11,9%); mentre per quanto riguarda l'incidenza del lavoro irregolare al primo posto si trovano gli "Altri servizi alle persone"⁷ (22,8%), seguiti da "Agricoltura, silvicoltura e pesca" (16,4%) e "Costruzioni" (10,8%).

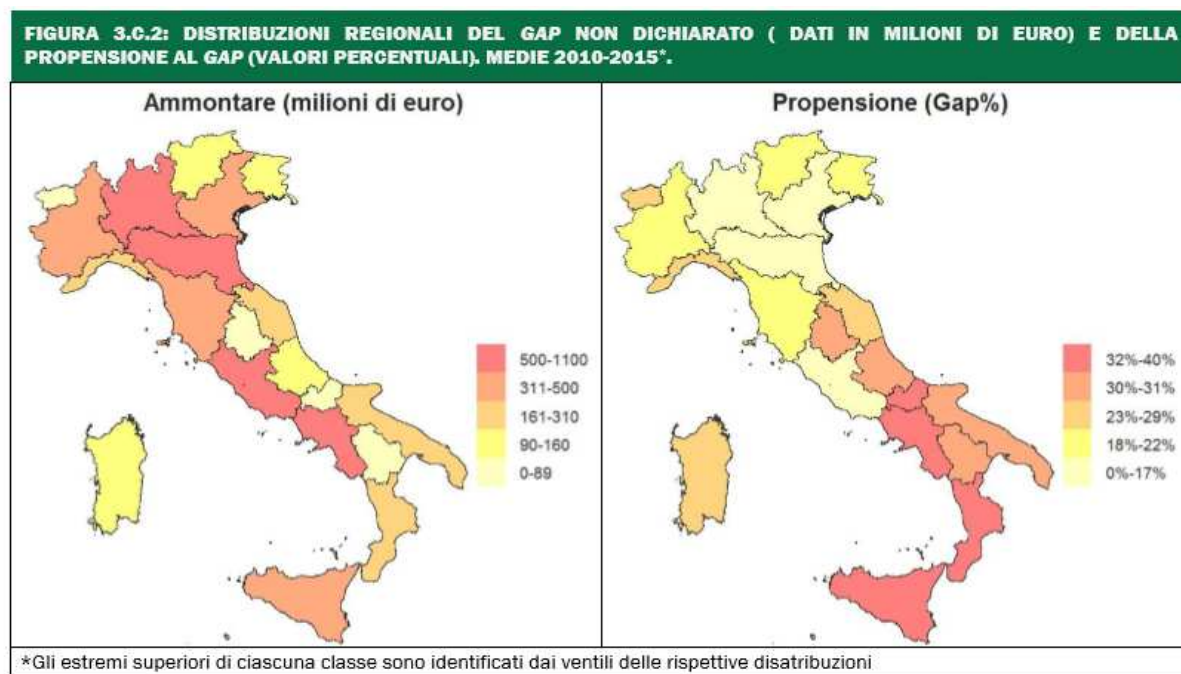
Il concetto di economia non osservata non corrisponde a quello di tax gap, che può essere definito come l'ammontare di gettito che manca alle casse dello Stato, o meglio la differenza tra quanto viene effettivamente incassato dalle amministrazioni fiscali e l'ammontare che invece dovrebbe essere incassato se tutti i contribuenti adempissero correttamente e puntualmente agli obblighi fiscali. Il tax gap comprende non solo il sommerso economico, ossia «tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche»⁸, e le attività illecite, ma anche i mancati versamenti dovuti ad errori di interpretazione delle norme e a crisi di liquidità del contribuente. Un tratto fondamentale della tax compliance è che spesso il contribuente si trova in una situazione nella quale pur essendo sua intenzione versare imposte, tasse e contributi, è impossibilitato a farlo poiché al momento della scadenza del tributo non ha a disposizione il denaro necessario. Questa, sommata all'elevata pressione fiscale, è una delle ragioni per cui in Italia gran parte del gettito deriva

⁷ Comprendono: Attività creative, artistiche e di intrattenimento; Attività di biblioteche, archivi, musei ed altre attività culturali; Attività riguardanti le lotterie, le scommesse e le case da gioco; Attività sportive, di intrattenimento e di divertimento; Attività di organizzazioni associative; Riparazione di computer e di beni per uso personale e per la casa; Altre attività di servizi per la persona; Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico; Produzione di beni e servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze

⁸ Definizione tratta da ISTAT, "Economia non osservata nei conti nazionali", ottobre 2018

dall'imposizione indiretta (consumi, imposte di registro accise ecc..). Inoltre, generalmente, il reddito è determinato in base al criterio della competenza economica, che può ben differire dal reddito monetario effettivo. Per ovviare a tale inconveniente, ai fini reddituali, per le imprese in contabilità semplificata, a partire dal 2017 è stata prevista la possibilità di optare per la determinazione del reddito in base al criterio di cassa, considerando i ricavi fiscalmente rilevanti solo se incassati e gli acquisti solo se effettivamente pagati.

Figura 4 Distribuzioni regionali del gap non dichiarato e della propensione al gap



Fonte: Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, anno 2017, Ministero dell'economia e delle finanze

Dall'immagine è possibile osservare che considerando il valore monetario assoluto si evade di più al nord; tuttavia il sud Italia si caratterizza per un numero maggiore di evasori. È importante far presente che nel nostro Paese la presenza di tante piccole e medie imprese e di una elevata percentuale di lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori dipendenti, complica notevolmente il lavoro degli Enti preposti al monitoraggio degli

adempimenti fiscali e favorisce comportamenti elusivi/evasivi. Per ovviare a tale inconveniente sono stati introdotti per i lavoratori autonomi con ridotto volume d'affari semplificazioni e tassazione agevolata, ossia i cosiddetti "regimi di vantaggio" (minimi e forfettari), anche a scopo di limitare il sommerso dovuto al calo delle assunzioni come lavoro dipendente; non è infrequente infatti che le partite IVA siano diventate sostitutive a quest'ultimo.

1.2.2. Le teorie sul comportamento dei contribuenti

Nel corso degli anni gli economisti hanno sviluppato diverse teorie sulla propensione dei cittadini a pagare le imposte; secondo una di queste, essa dipende da più variabili, come la probabilità di subire un accertamento, l'entità delle sanzioni e l'attitudine del contribuente al rischio.⁹ Se così fosse, la soluzione consisterebbe semplicemente nell'aumento dei controlli e delle sanzioni. Guardando alla situazione reale tuttavia, emergono alcuni limiti a tale teoria: secondo l'analisi di Andreoni, Erard e Feinstein (1998)¹⁰ relativa ai principali paesi industrializzati, considerare il contribuente come un agente razionale che all'atto decisionale analizza costi e benefici associati alla tassazione, porterebbe ad un livello di evasione più alto di quello effettivamente rilevato. Gli economisti hanno cercato quindi altre motivazioni legate al processo decisionale dei contribuenti e hanno spostato la loro attenzione su etica, norme sociali e senso civico. Secondo questo modello attitudinale basato su teorie socio-psicologiche ciò che conta sono il comportamento dei membri della comunità di appartenenza e la percezione di un senso di equità personale e sociale.

In una società dove molte persone evadono, nell'individuo onesto (o che non può sottrarsi al prelievo fiscale perché assoggettato al prelievo operato del sostituto d'imposta) si crea la consapevolezza di trovarsi in una situazione di svantaggio e di ingiustizia e dunque sarà indotto ad avere un

⁹ ALLINGHAM M. G., SANDMO A., Income tax evasion: a theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1, pp. 323-338, 1972

¹⁰ ANDREONI J., ERARD B., FEINSTEIN J., *Tax Compliance Journal of Economic Literature*, Vol 36, No. 2 June, 1998

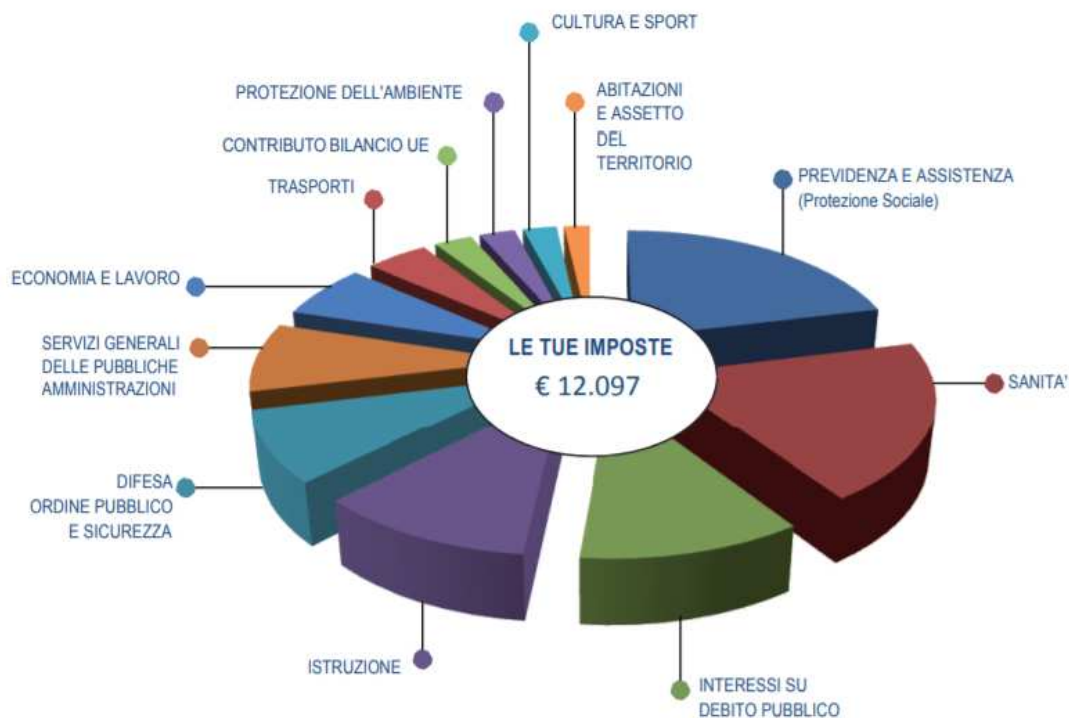
atteggiamento negativo nei confronti dell'obbligazione tributaria. È questo un tipico esempio di dilemma sociale; l'individuo sa che sarebbe preferibile se tutti partecipassero equamente al finanziamento dei beni di pubblica utilità, ma sa anche che in un'ottica individuale è ancora più vantaggioso se sono gli altri a pagare al suo posto. Comportamenti opportunistici come quello descritto nuocciono alla collettività, causando distorsioni nell'allocazione delle risorse, fenomeni di ingiustizia sociale e maggiore disuguaglianza, se non di complicità con l'evasore.

Anche le politiche pubbliche giocano un ruolo fondamentale nell'influenzare i comportamenti dei cittadini ai quali deve essere consentito di adempiere in modo agevole al prelievo, e quest'ultimo deve essere caratterizzato da elementi di certezza e trasparenza. Forse un fattore ancora più rilevante è poi la gestione della spesa pubblica. Soprattutto in un periodo di crisi come quello che stiamo attraversando e dove episodi di corruzione e malaffare sono all'ordine del giorno, deve essere incentivato il patto di fiducia tra cittadini e Stato. L'evasione infatti tende ad aumentare se le persone percepiscono che le risorse dello Stato sono impiegate in modo poco efficiente e se la qualità dei servizi offerti è scarsa. Violando tali principi viene meno la lealtà fiscale (anche detta tax morale).¹¹In questa direzione si collocano gli interventi finalizzati a spiegare ai cittadini come vengono impiegate tasse e imposte versate; un esempio è l'inserimento del cassetto fiscale dei contribuenti di una apposita sezione denominata "Destinazione imposte" dove viene reso disponibile un quadro riassuntivo della destinazione delle imposte relative alla dichiarazione dei redditi presentata, di cui si riporta un esempio.

Figura 5 Esempio destinazione imposte

Destinazione imposte		€
●	Previdenza e assistenza (Protezione sociale)	2.568
●	Sanità	2.340
●	Interessi su debito pubblico	1.334
●	Istruzione	1.319
●	Difesa, Ordine pubblico e sicurezza	1.067
●	Servizi Generali delle Pubbliche Amministrazioni	1.006
●	Economia e lavoro (comunicazioni, agricoltura, att. manifatturiere)	795
●	Trasporti	536
●	Contributo Bilancio UE	324
●	Protezione dell'ambiente	302
●	Cultura e sport	287
●	Abitazioni e assetto del territorio	219
Totale imposte		12.097

Nel totale delle imposte, oltre all'IRPEF, sono ricomprese – se dovute – anche quelle relative alle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, alla cedolare secca sulle locazioni, al contributo di solidarietà, all'acconto per somme assoggettate a tassazione separata, all'imposta sostitutiva sui premi di risultato, all'imposta sostitutiva per il "regime di vantaggio" e per il "regime forfetario".
 La destinazione delle imposte è stata predisposta sulla base dei dati analitici della spesa pubblica elaborati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.



Fonte: Agenzia delle Entrate, Cassetto fiscale di un contribuente

¹¹ Vedasi CANNARI L., D'ALESSIO G., *Le opinioni degli italiani sull'evasione*, 2007

Dagli studi effettuati è emerso come la lealtà fiscale vari per area geografica, e come sia positivamente correlata al livello di istruzione e all'efficienza della pubblica amministrazione. Osservando quanto avviene realmente, si può notare che nella lotta all'evasione entrambi gli approcci sono corretti ossia sono necessarie entrambe le componenti, quella sociale e quella di deterrenza tramite sanzioni. Tuttavia, è importante trovare un giusto equilibrio poiché un eccessivo accanimento nei confronti dei contribuenti è controproducente. Di conseguenza una strada percorribile è quella di contrastare le cause del fenomeno prima di dovere usare strumenti repressivi. È in quest'ambito che si inserisce la compliance e in particolare la creazione di una "cultura fiscale" che spieghino ai cittadini perché devono pagare i tributi e come vengono utilizzati, attraverso delle apposite campagne di comunicazione.

Un ruolo importante può essere svolto dalle amministrazioni locali alle quali negli ultimi anni sono stati affidati compiti sempre più gravosi a fronte di risorse sempre minori a disposizione. Con l'articolo 1 del Decreto Legge del 30 settembre 2005, n. 203, è stata introdotta la partecipazione dei comuni all'accertamento dei tributi statali, i quali in cambio ricevono parte delle maggiori somme riscosse.

Le amministrazioni locali possono quindi svolgere un ruolo molto importante nel contrasto all'evasione a patto che vengano garantite una certa autonomia finanziaria ed amministrativa da un lato, mentre dall'altro è necessario che vengano istituiti idonei strumenti di responsabilizzazione per coloro che amministrano le questioni pubbliche.

Il passaggio successivo consiste nella realizzazione di un sistema premiale in modo da ripagare i comportamenti positivi e disincentivare quelli negativi.

1.3. Il rapporto tra evasione fiscale, abuso del diritto e tax compliance

Con il termine *tax compliance* ci si riferisce all'adempimento spontaneo da parte del contribuente agli obblighi tributari, ma il termine ha un'accezione molto più ampia. Con le parole del professore Giovanni Castellani (2017) «con il termine inglese compliance (che, in italiano, si traduce con “conformità”) si intende l'attività ed il controllo di conformità aziendali alle disposizioni normative, ai regolamenti, alle procedure ed ai codici di condotta presenti all'interno del sistema in cui l'impresa di riferimento è inserita. Si tratta, cioè, di un'attività organizzativa che si preoccupa di prevenire il rischio di non conformità dell'attività aziendale alle regole esistenti, suggerendo, ove si riscontrino disallineamenti, le più opportune soluzioni.» Tramite essa l'Agenzia delle Entrate ha come obiettivo il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale. Nel progetto rientrano anche il miglioramento della qualità dei servizi offerti e dell'assistenza.

Questo concetto è strettamente legato a quelli di evasione fiscale e abuso del diritto, i quali sebbene possano essere confusi si differenziano nettamente nella sostanza. Per evasione fiscale intendiamo un comportamento che mira a contrastare e/o occultare il prelievo fiscale, mentre l'elusione è un comportamento o un'azione, privi di sostanza economica, che mirano ad aggirare le leggi per ottenere un indebito vantaggio fiscale. Con la recente modificazione alla Legge 27 luglio 2000, n. 212¹² il concetto di elusione e di abuso del diritto sono stati accorpati. La definizione si trova al comma 1 dell'art. 10-bis: «Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti». Lo stesso articolo¹³ stabilisce che l'Amministrazione finanziaria, qualora identifichi i presupposti per un abuso del diritto, deve notificare al contribuente, a pena di nullità, una richiesta di chiarimenti motivata contro la quale il ricevente può difendersi dando risposta entro 60

¹² Statuto dei diritti del contribuente, introduzione dell'articolo 10-bis a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128

giorni. Al comma 9 viene chiarito inoltre che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, mentre resta a carico del contribuente l'onere di dimostrare che le operazioni effettuate sono giustificate da valide ragioni extrafiscali. Ulteriore importante precisazione data dall'aggiornamento contenuto nell'articolo 10-bis è la depenalizzazione dell'abuso del diritto per il quale attualmente sono previste solamente sanzioni amministrative. In questo si differenzia dall'evasione fiscale, la quale invece ha rivolti anche sotto il profilo penale.

1.3.1. L'abuso del diritto in ambito europeo

Il divieto di abuso del diritto è stabilito anche dall'Unione Europea che lo ha inserito nell'articolo 54 della Carta dei Diritti Fondamentali UE secondo il quale «Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta». Il diritto europeo ha dunque posto l'attenzione sulla distinzione che deve essere necessariamente operata tra le operazioni legittime che portano a conseguire un risparmio d'imposta e il vero e proprio abuso del diritto. Questo tema è fortemente sentito in Italia, dove le fattispecie di tax planning legittime sono state ridotte notevolmente negli ultimi anni e sono spesso ostacolate dall'Amministrazione finanziaria perché assimilate all'abuso del diritto.

Dal un lato vi è dunque la "lecita pianificazione fiscale", e in particolare la possibilità per il contribuente di scegliere tra i differenti regimi fiscali alternativi consentiti dall'ordinamento quello che gli permette di avere un maggior risparmio fiscale. Dall'altro vi è l'estremizzazione di questa pratica che sfocia nella vera e propria elusione, servendosi di imperfezioni e disallineamenti normativi per aggirare dei divieti, come ad esempio il commercio delle perdite o il divieto di dedurre costi a fronte di

¹³ Al comma 6

utili esenti. In molti casi tuttavia è difficile distinguere se una operazione è lecita o meno.

Le multinazionali hanno fatto molto ricorso al tax planning per evitare fenomeni di doppia imposizione, motivo per cui l'Unione Europea è dovuta intervenire per tentare di arginare e controllare il fenomeno. Dagli studi semestrali sugli Stati membri pubblicati il 7 marzo 2018¹⁴ è emerso come in ben sette di essi (Belgio, Cipro, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi e Ungheria) non vi sia un adeguato contrasto a quella che viene chiamata "aggressive tax planning". Riportando le parole del Commissario agli Affari economici Pierre Moscovici: «Queste pratiche possono minare la correttezza e le condizioni di parità nel mercato unico e aumentare il carico fiscale dei contribuenti in maniera iniqua»¹⁵. Dall'esame effettuato sulle legislazioni tributarie degli Stati europei è stato evidenziato come in alcuni di questi sia possibile mettere in atto pratiche fiscali che consentono benefici per le imprese a scapito dell'equità nel mercato interno, con effetti di distorsione della concorrenza. In particolare, la Commissione ha espresso delle riserve sui sistemi tributari di Cipro, Lussemburgo, Malta e Ungheria dove non vi è l'obbligo di assoggettare a ritenuta dividendi, interessi e royalty, e su quelli dell'Irlanda e della stessa Lussemburgo dove sono previste esenzioni su queste fonti di reddito.

Un ulteriore esempio è l'uso non sempre corretto del cosiddetto "tax ruling", ossia accordi preventivi che le multinazionali possono stabilire con un determinato Paese sul trattamento fiscale riservato ad alcune fattispecie di operazioni che potrebbero essere oggetto di contenziosi. Secondo gli ultimi dati disponibili nel 2016 tali accordi erano oltre 2000¹⁶ il maggior numero dei quali firmati dal Belgio, seguito dal Lussemburgo. Questo istituto di per sé utile, si è rivelato per tali società un mezzo per ottenere notevoli riduzioni dell'imposizione fiscale, tramite pratiche che possono essere considerate di pianificazione fiscale aggressiva a svantaggio degli altri Stati. Sono numerosi i casi passati alla cronaca per essere stati

¹⁴ https://ec.europa.eu/info/publications/2018-european-semester-country-reports_en

¹⁵Fonte: Rossi V., *Ue, report su stato dell'economia e pianificazione fiscale*, Fisco Oggi 19 marzo 2018, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/notizie-flash/articolo/ue-report-stato-dell-economiae-pianificazione-fiscale>

¹⁶ Dati forniti dal "Joint transfer pricing forum della Commissione europea"

oggetto di indagini da parte della Commissione europea presso la Corte di giustizia della Ue e dell'Antitrust europeo¹⁷.

L'Unione Europea, in risposta alle problematiche evidenziate e al fine di prevenire fenomeni di evasione fiscale transfrontalieri, ha emanato la Direttiva 2018/822, che gli stati membri dovranno recepire nelle proprie legislazioni entro il 31 dicembre 2019, con l'invio dei primi dati richiesti nel 2020. La direttiva disciplina lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica al fine di contrastare l'evasione e l'elusione all'interno dell'Unione Europea. L'Italia per adeguarsi a tale direttiva ha sottoposto in consultazione pubblica¹⁸, dal 30 luglio al 28 settembre 2018, lo schema di Decreto Legislativo¹⁹ in attuazione della succitata Direttiva. La consultazione pubblica ha lo scopo di acquisire valutazioni, osservazioni e suggerimenti da parte dei soggetti interessati.

All'articolo 2 della bozza di Decreto Legislativo viene data la definizione di "meccanismo transfrontaliero":

«Ai fini del presente decreto si intende per: a) "meccanismo transfrontaliero": uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;
- 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere;
- 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione;

¹⁷ Si ricordano in proposito in casi condannati di Apple (Irlanda), Starbucks (Paesi Bassi) e Fca (Lussemburgo)

¹⁸ Aperta a cittadini, operatori economici, associazioni di categoria, ordini professionali ecc...

¹⁹ Consultabile sul sito http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/consultazioni/BOZZA_DLGS_RECEPIMENTO_DAC6.pdf

4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività in maniera tale da ivi configurare una stabile organizzazione;

5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.»

I dati relativi ai meccanismi transfrontalieri dovranno essere comunicati entro le scadenze prestabilite pena sanzioni amministrative in caso di omessa, incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni.

L'OCSE, ossia l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico - in inglese *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD), nasce nel 1961 con l'obiettivo di promuovere politiche economico-sociali che consentano di migliorare il benessere delle persone. L'organizzazione in particolare mette a disposizione dei governi un forum attraverso il quale possono condividere esperienze e problematiche comuni e analizza i dati in proprio possesso per fissare standard internazionali e studiare le tendenze future. Nel rapporto OCSE "*Corporate loss utilization through aggressive tax planning*" pubblicato nel 2011, viene posta l'attenzione sulle pratiche di pianificazione fiscale attuate dalle imprese per ridurre il carico fiscale, le quali hanno subito un incremento a seguito della crisi che ha colpito l'economia a livello internazionale a partire dall'anno 2008 e che generano concorrenza fiscale tra i Paesi membri dell'Unione Europea.

In particolare, il rapporto identifica tre fattispecie di pianificazione fiscale aggressiva di uso frequente tra le multinazionali:

- a) l'utilizzo di strumenti finanziari per ottenere vantaggi fiscali²⁰;
- b) operazioni straordinarie realizzate a fini fiscali²¹;

²⁰ Ad esempio, gli strumenti finanziari possono essere utilizzati per spostare profitti o perdite tra i diversi contribuenti, consentendo così di far fronte in anticipo alle perdite o di aggirare i limiti di tempo e / o cambio di proprietà / restrizioni di attività. Oppure sono utilizzati per creare perdite artificiali o per ottenere deduzioni multiple della stessa perdita

²¹ Sebbene la maggior parte dei paesi abbia regole che limitano l'uso delle perdite in caso di cambiamenti di proprietà e / o di attività esiste un commercio delle perdite e le

c) l'uso artificioso dei prezzi di trasferimento.

Un'altra pratica che può essere considerata di pianificazione fiscale aggressiva è la costituzione di società off-shore; trattasi di «soggetti giuridici esteri che hanno costituzione e sede in Paese ritenuti, con varie gradazioni, a legislazione opaca, i quali comunque non garantiscono in tutto vera trasparenza ed efficace controllo agli operatori del libero mercato e non consentono facilmente diretto utilizzo di mezzi di intervento ad organi giudiziari, fiscali e di vigilanza. Tali società risultano talvolta operanti in concorrenza, sul libero mercato, a condizioni non paritetiche ed equilibrate, non dotandosi e non fornendo strumenti di garanzia per gli operatori terzi.»²² Queste società sono dunque in gran parte localizzate in quelli che vengono definiti “paradisi fiscali” tra i quali si ricordano le Isole Cayman, Mauritius, Bermuda, Svizzera ma anche alcuni Paesi dell'Unione Europea, come ad esempio Lussemburgo e Irlanda, che vengono spesso compresi per via di alcune politiche fiscali che li rendono particolarmente competitivi rispetto agli altri Paesi UE. Secondo una recente ricerca condotta da Thomas Tørsløv e Ludvig Wier, dottorandi dell'Università di Copenhagen, e Gabriel Zucman, dell'Università di California a Berkeley, pubblicato dal National Bureau of Economic Research degli Stati Uniti nel settembre 2017, nell'anno 2015 il 45% dei profitti delle multinazionali - ossia più di 600 miliardi di euro- sono stati artificialmente spostati in paradisi fiscali²³.

I Paesi a tassazione elevata si “rubano” profitti a vicenda in quanto le autorità fiscali sono legittimate a cercare i profitti spostati in altri Paesi ad elevata tassazione, mentre è molto più difficile recuperarli dai paradisi fiscali. Secondo quanto emerge da questa ricerca i paradisi fiscali in Europa sono ben sei: Paesi Bassi, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Cipro e Belgio.

società in perdita sono acquisite principalmente a fini fiscali; inoltre vengono acquisite società in perdita verso la fine dell'anno, prima che le perdite si concretizzino a fini fiscali

²² Definizione tratta da TASCA G., VIETTI M., *Società off-shore e paradisi legali: regole e disciplina*, Giuffrè editore, 2009

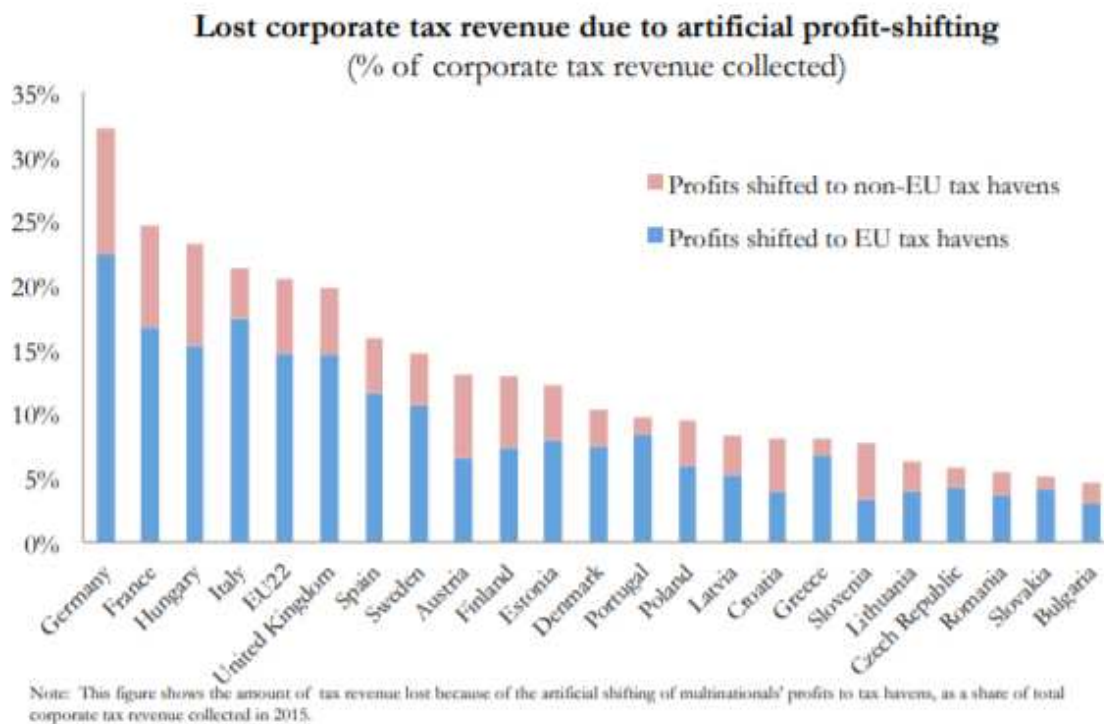
²³ TØRSLØV T., WIER L., ZUCMAN G., *€600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish*, 2017

Il grafico (Figura 6) mostra l'ammontare delle entrate fiscali perse da ciascun Paese europeo suddiviso nei profitti spostati in paradisi fiscali europei e non europei. Per quanto riguarda l'Italia, più del 15% di tale ammontare viene dirottato proprio in paradisi fiscali europei.²⁴

I ricercatori concludono osservando che in tutto il mondo si sta verificando una generale riduzione delle aliquote fiscali e propongono come possibili soluzioni al problema una riforma dell'imposta sulle società e la ripartizione dei profitti globali proporzionalmente a dove vengono fatte le vendite, eliminando ogni possibilità di spostare i profitti e qualsiasi incentivo per la concorrenza fiscale.

²⁴ Va considerato che in Italia l'aliquota effettiva è ben maggiore di quella nominale; sebbene l'aliquota di imposta per le imprese soggette ad Ires sia fissata al 24%, risulta di fatto più elevata a causa delle riprese fiscali da effettuare al momento del calcolo delle imposte in applicazione delle disposizioni del Tuir (es. spese telefoniche, spese per autoveicoli...). Analogamente per l'Iva per la quale sono previsti vari casi di indetraibilità. Inoltre, l'enorme carico in termini di oneri gestionali dovuto alla burocrazia e ai numerosi adempimenti tributari, costituisce un disincentivo per le imprese estere ad insediarsi nel nostro Paese. Secondo il "Financial complexity index 2018" pubblicato nell'aprile 2018 dal Tfm Group, l'Italia si posiziona al 4° posto nella classifica mondiale relativa alla complessità dei sistemi fiscali, dopo China, Brasile e Turchia

Figura 6 Perdite sulle imposte societarie perse dovute allo spostamento artificiale degli utili (% delle entrate fiscali delle società rilevate)



Fonte: Alstadsæter A., Johannesen N., Zucman G., (2017) €600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish

1.4. Il Decreto Legislativo 5 agosto 2015 n. 128

Il 2 settembre 2015 è entrato in vigore il Decreto Legislativo del 5 agosto 2015 n. 128 il quale reca disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

Il Titolo I prevede alcune modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, in particolare l'introduzione dell'articolo 10-bis, comprendente la definizione di abuso del diritto, al comma 1, già precedentemente citato²⁵, mentre, al successivo comma 2, viene specificato che: «Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.»

Non sono considerate abusive invece, le operazioni giustificate da ragioni di carattere extrafiscale che «rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente»²⁶.

Il Titolo II del Decreto riguarda le disposizioni in materia di raddoppio dei termini di accertamento; nello specifico, al fine di tutelare il contribuente viene stabilito che, qualora sia previsto il raddoppio dei termini in presenza di reato penale, esso è consentito solamente «qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti»²⁷.

²⁵ Vedasi pagina 15

²⁶ Art. 1, co. 3, D.L. 5 agosto 2015, n. 128

²⁷ Art. 2, co. 1 D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Il titolo III infine, tratta il regime dell'adempimento collaborativo. Esso viene istituito «Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale»²⁸.

Secondo quanto previsto dall'articolo 4, l'accesso al regime è consentito nella prima applicazione solo per le imprese di maggiori dimensioni e a patto che siano in possesso di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

L'articolo 5 del Decreto stabilisce, al comma 1, i doveri dell'Agenzia delle Entrate:

«Il regime comporta per l'Agenzia delle entrate i seguenti impegni:

a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;

b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva²⁹;

I due commi precedenti richiamati prevedevano come termine ordinario per la notificazione degli avvisi di accertamento, rispettivamente, il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione e, in caso di omessa presentazione o di dichiarazione nulla, il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, l'articolo 43 del D.P.R. 600/1973 è stato sostituito a seguito della promulgazione della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, la quale, al comma 131, prevede quanto segue:

«Art. 43. - (Termine per l'accertamento). - 1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte».

²⁸ Art. 3, co. 1 D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

²⁹ Secondo il provvedimento del 26 maggio 2017 dell'Agenzia delle Entrate: «per

c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;

d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;

e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;

f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.»

Al comma 2 sono invece indicati gli obblighi dei contribuenti che hanno scelto di aderire, come di seguito riportati:

«Il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni:

a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;

b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;

“pianificazione fiscale aggressiva” si intende una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione»

d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.»

Di fatto, l'intenzione sottostante è quella di incentivare la trasparenza, pervenendo ad un continuo scambio di informazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, che tenda a prevenire le controversie fiscali.

Il regime prevede dei vantaggi per coloro che vi hanno aderito, che possono essere riassunti nei seguenti punti:

- La facoltà di chiedere una valutazione preventiva delle situazioni considerate a rischio;
- Una procedura di interpello abbreviata;
- Per i rischi comunicati tempestivamente ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b) del presente Decreto, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere superiori al minimo edittale;
- Gli aderenti non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte dirette e indirette.

L'Agenzia delle Entrate è competente in via esclusiva per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.

La richiesta di adesione va inoltrata telematicamente all'Agenzia, la quale provvedere a verificare i requisiti e qualora successivamente ne riscontri la perdita può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime con provvedimento motivato.

1.5. L'intento collaborativo e i reciproci vantaggi per contribuenti e Amministrazione finanziaria

Negli ultimi anni, le pressioni da parte dell'Unione Europea che richiede continui adeguamenti alle direttive emanate, la tendenza ad uniformare i comportamenti in ambito fiscale tra tutti i Paesi aderenti, ma anche la richiesta da parte dei cittadini italiani di maggiore trasparenza nella gestione delle questioni pubbliche, hanno richiesto alle Amministrazioni statali di modificare le proprie "missioni", ponendo l'attenzione sul soddisfacimento dei bisogni collettivi e sul recupero di efficienza. Con l'obiettivo di favorire la compliance l'Agenzia delle Entrate si sta impegnando per mettere in atto un processo di semplificazione degli obblighi fiscali. Costruendo un sistema in cui contribuenti e Amministrazione finanziaria godono di reciproca fiducia, i controlli possono essere più efficienti e concentrarsi su situazioni ad alto rischio, con notevole risparmio in termini sia economici che di tempo impiegato. Per fare ciò l'Agenzia delle Entrate ha cercato di migliorare i propri strumenti di controllo attraverso la segmentazione della platea dei contribuenti e dei relativi profili di rischio, la collaborazione con l'Inps e gli altri enti del sistema fiscale, il coinvolgimento degli uffici comunali e il potenziamento delle procedure di riscossione. Tutto ciò con il fine ultimo di aumentare la compliance e ridurre il tax gap.

Anche sul lato dell'assistenza sono stati fatti importanti passi avanti, soprattutto considerando che l'ordinamento fiscale italiano è assai complesso e ricco di adempimenti. La capacità dell'Agenzia di rispondere tempestivamente alle richieste, ridurre i tempi di attesa, semplificare l'accesso ai servizi e migliorare la chiarezza delle comunicazioni è uno degli elementi che concorrono ad incrementare la lealtà fiscale.

Da un lato dunque si cerca di rendere più facile l'adempimento, dall'altro di ridurre le opportunità di inadempimento, tramite indagini, tracciabilità dei pagamenti e contrasto ai paradisi fiscali. La tendenza è quella di focalizzare i controlli sui profili a rischio. In ogni caso deve essere garantito un confronto sereno col contribuente in modo da non generare

sentimenti di ostilità e ingiustizia.

Questo nuovo atteggiamento di collaborazione è stato recepito anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale, in ottemperanza all'articolo 10-bis, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, modificato dall'articolo 2 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, pubblica annualmente un "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva" relativo al recupero di gettito fiscale e contributivo derivante da un lato dall'attività di accertamento (c.d. effetto diretto), dall'altro dalla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, ovvero alla tax compliance (c.d. effetto indiretto).

Nel documento, che analizza il tax gap per diverse tipologie di imposte (IVA, Ires, Irpef, Irap, Imu, contributi di lavoro dipendente e da quest'anno anche cedolare secca su locazioni e canone Rai), viene richiamata l'attenzione su "tax compliance e la valorizzazione dell'area dei servizi al contribuente" e "il rafforzamento dell'attività di prevenzione ai fini del miglioramento dell'adempimento spontaneo" come richiesto dall' "Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018". L'Agenzia delle Entrate si è servita di informazioni disponibili nelle banche dati e di tecniche di analisi dei rischi mirate, al fine di migliorare i controlli e renderli più efficaci, in modo da effettuare una verifica preventiva prima di prendere contatto con i contribuenti.

I risultati evidenziati dal Rapporto³⁰ mostrano una realtà in cui è ancora preminente la riscossione a seguito di verifiche e accertamenti da parte delle Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) e della Guardia di Finanza; tuttavia anche le operazioni di compliance e di "cambiamento di verso"(come vengono chiamate nel documento) hanno avuto un ruolo importante. Hanno infatti consentito di recuperare mezzo miliardo di euro dai versamenti spontanei e hanno comportato l'invio di oltre 268 mila comunicazioni a cittadini che avevano commesso degli errori nella

³⁰ Vedasi figura 7 "Sintesi dei principali risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione" tratta dal "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva"

compilazione della dichiarazione, e che quindi hanno potuto rimediare con sanzioni ridotte, e ulteriori 156 mila lettere circa sono state inviate a quanti avevano omesso di presentare la dichiarazione³¹. Nel Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 26 ottobre 2016 viene specificato che «Questo tipo di comunicazioni sprint consente fin da subito ai contribuenti di correggere la rotta evitando d'incagliarsi in controlli futuri. Il vantaggio dell'invito è duplice: oggi è possibile individuare in largo anticipo le anomalie oggetto degli avvisi, innalzando così il livello della tax compliance e l'efficienza dei controlli da parte delle Entrate; allo stesso tempo, ricevendo l'invito preventivo in anticipo, il cittadino può verificare la propria posizione ed eventualmente porvi rimedio da solo, in piena autonomia, tramite l'istituto del ravvedimento operoso e senza imbattersi in successivi controlli.»

Con un comunicato stampa del 30 giugno 2017 l'Agenzia delle Entrate ha invece annunciato l'invio di ulteriori 100 mila lettere a coloro che, in base ai dati in possesso dell'Agenzia, risultano aver commesso errori nella dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2013. Le segnalazioni nascono dall'incrocio dei dati a disposizione e consentono ai contribuenti di giustificare quanto dichiarato o correggere i dati tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa e l'utilizzo del ravvedimento operoso prima che sia emanato l'avviso di accertamento, con una notevole riduzione delle sanzioni; per talune tipologie di redditi, oltre al prospetto informativo sulle anomalie riscontrate, verrà messo a disposizione anche uno schema precompilato del quadro della dichiarazione da correggere.

³¹ Agenzia delle Entrate, Comunicato stampa del 26 ottobre 2016 “Più dialogo e meno controlli all'insegna della compliance. In arrivo 156mila lettere a chi ha dimenticato di presentare la dichiarazione dei redditi”

Figura 7 Sintesi dei principali risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione

TABELLA 2.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Cambiamento di verso	Invio di oltre 268 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato.
	<i>Voluntary disclosure</i>	Le domande di adesione pervenute all'Agenzia sono state oltre 129 mila
	Riscossione complessiva da attività di controllo	19 miliardi di euro (di cui 10,5 miliardi derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale, 8 miliardi di somme riscosse a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni e 0,5 miliardi di somme derivanti da versamenti spontanei)
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Maggiori diritti accertati	1,7 miliardi di euro, di cui 0,9 sono relativi all'IVA intra e 0,3 alle accise
	Contraffazione	11,1 milioni di euro di valore accertato
Guardia di Finanza	Indagini e attività di polizia giudiziaria svolte	14.115
	Soggetti denunciati per reati tributari	11.103
	Verifiche e controlli fiscali	94.016
	Valori sequestrati (€)	781.387.725
	IVA evasa scoperta (€)	5.471 milioni di euro
	Casi di fiscalità internazionale scoperti	1.663

Fonte: Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva

Nel sito dell'Agenzia delle Entrate è stata realizzata una sezione denominata "Attività per la promozione della compliance" disponibile sia per imprese e lavoratori autonomi che per i cittadini dove viene comunicato che, in ordine di superare «il tradizionale rapporto tra fisco e contribuenti, si favorisce l'adempimento spontaneo in relazione agli obblighi dichiarativi, in linea con analoghe esperienze già avviate in altri paesi e coerentemente con le linee tracciate dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)»³². A tal fine l'Agenzia predisponde e invia le succitate comunicazioni, dando la possibilità ai contribuenti di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, e di pagare le sanzioni in misura ridotta ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso.

È importante sottolineare che tali comunicazioni non sono atti autonomamente impugnabili perché non rientrano tra gli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate.

³²<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Compliance+cittadini/InfoGenCompliance/?page=accerteregolarizzazioni>

1.5.1. Delega fiscale per un fisco trasparente

Il 27 marzo 2014 è entrata in vigore la Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega fiscale per un fisco trasparente) recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Con essa vengono dati dodici mesi di tempo al Governo per emanare i relativi decreti attuativi. Ogni articolo è relativo ad una particolare tematica interessata dalla revisione:

- Articolo 1 - Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura (aspetti generali) ³³;
- Articolo 2 - Revisione del catasto dei fabbricati;
- Articolo 3 - Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale;
- Articolo 4 - Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale;
- Articolo 5 - Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale;
- Articolo 6 - Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli;

³³ «1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge, nonché secondo i seguenti principi e criteri direttivi generali:

a) tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità;

b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;

c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura,

efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;

d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico»

- Articolo 7 - Semplificazione;
- Articolo 8 - Revisione del sistema sanzionatorio;
- Articolo 9 - Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo;
- Articolo 10 - Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali;
- Articolo 11 - Revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata, e previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni;
- Articolo 12 - Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta;
- Articolo 13 - Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette;
- Articolo 14 - Giochi pubblici;
- Articolo 15 - Fiscalità energetica e ambientale;
- Articolo 16 - Disposizioni finanziarie.³⁴

In attuazione della legge sono stati emanati una serie di decreti legislativi tra il 21 novembre 2014 e il 22 settembre 2015, mentre sono scaduti i termini per quanto riguarda l'articolo 2, comma 1, (revisione del catasto dei fabbricati), l'art. 6, comma 3, (revisione e ampliamento del sistema di tutoraggio, l'art. 11, comma 1, (norme per la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e sui redditi soggetti a tassazione separata), l'art. 14, comma 1, (codice delle disposizioni sui giochi) e l'art. 15, comma 1, (nuove forme di fiscalità energetica ed ambientale).³⁵

Con il Decreto Legislativo n.175 del 21 novembre 2014 in materia di "semplificazione" (articolo 7 della Legge 23/2014) sono stati introdotti la dichiarazione precompilata³⁶, la Certificazione Unica³⁷, l'obbligo di

³⁴«Dall'attuazione della delega di cui all'articolo 1 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti»

³⁵Fonte: <http://www.programmagoverno.gov.it/media/3732/attuazione-delle-leggi-delega.pdf>

³⁶ A partire dal 2015, l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione dei contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati il modello 730 precompilato

comunicazione all’Agenzia delle Entrate di alcune spese ed oneri dei contribuenti (come spese del mutuo, contributi previdenziali e assistenziali, premi assicurativi sulla vita ecc..) necessari per la dichiarazione precompilata e sono state apportate modifiche alle modalità di rimborso dell’IVA e dei crediti d’imposta.

Con il Decreto Legislativo del 15 dicembre 2014, n. 188, viene sottoposta a revisione la tassazione di fiammiferi, tabacchi e succedanei³⁸, mentre con il successivo Decreto Legislativo del 17 dicembre 2014, n. 198, viene fatto un primo passo per la riforma del catasto relativamente alla commissione censuaria centrale e a quelle locali (articolo 2, comma 3, Legge 23/2014).

Il 18 agosto 2015 sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale i Decreti legislativi n.127 e 128 del 5 agosto 2015, il primo riguardante misure di incentivazione all’utilizzo della fatturazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, mentre il secondo in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale (v. *supra*, par. 1.4). Di poco successiva è la pubblicazione in G.U. del Decreto n.147 del 14 settembre 2015 con il quale viene prevista la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di stringere accordi preventivi con imprese che svolgono attività internazionale al fine di stabilire il trattamento fiscale riservato a determinate situazioni impositive o la modalità di applicazione delle norme.

L’articolo 6 della Legge 23/2014 prevede una revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario contenuta nel Decreto Legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, mentre in attuazione dell’articolo 9 è stato emanato il successivo Decreto n. 157 riguardante disposizioni in materia di riorganizzazione delle agenzie fiscali «con l’obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari anche grazie all’impiego di nuove e più avanzate forme di comunicazione con il contribuente...perseguono, inoltre, la riduzione della invasività dei controlli e dei connessi adempimenti secondo il principio del controllo amministrativo unico, sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi» e «al fine di potenziare l’efficienza dell’azione amministrativa e favorire l’emersione delle basi imponibili» e vengono

³⁷ A sostituzione del Cud, comprende maggiori dati utili alla elaborazione della dichiarazione precompilata da parte dell’Agenzia delle Entrate

³⁸ In attuazione dell’art. 13 L. 11 marzo 2014, n. 23

stabiliti «per le agenzie fiscali specifici obiettivi di incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari, del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti tributari»³⁹.

Con il Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 viene sottoposto a modifica il sistema sanzionatorio per i reati fiscali sia sotto il profilo penale che per quello amministrativo. A titolo esemplificativo il reato di dichiarazione infedele è punito qualora l'imposta evasa sia superiore a €150.000, mentre prima della riforma la soglia era di €50.000, e per l'omesso versamento dell'IVA viene introdotta la soglia di punibilità pari a €250.000⁴⁰.

Infine, gli ultimi due decreti emanati in attuazione della Delega fiscale per un fisco trasparente riguardano gli articoli 3 e 4 della Legge 23/2014. Il primo, ossia il Decreto Legislativo n. 159 del 24 settembre 2015, introduce alcune importanti novità in materia di riscossione al fine di favorire l'adempimento spontaneo: in particolare viene eliminato il pagamento degli interessi su interessi e sanzioni; inoltre in caso di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, sale a 7 giorni il ritardo nel versamento concesso senza decadere dal beneficio della rateizzazione ed è stato consentito un nuovo piano di rateizzazione per le somme già oggetto di rateizzazione decaduta nei 24 mesi precedenti l'entrata in vigore del Decreto. Il secondo, ossia il Decreto Legislativo n. 160, riportante medesima data, stabilisce che debbano essere eliminate o riformate «le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità»⁴¹ e introduce l'obbligo di redazione di un "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva" annuale da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

³⁹ Art. 1, co.1 e 2, D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 157

³⁶ Art. 1, co.1 D. Lgs. 24 settembre 2015, n.160

⁴⁰ Questo limite non si applica per le fatture emesse per "operazioni inesistenti"

Nonostante non sia stata completata la riforma di tutte le materie previste dalla Legge 23/2014, tutto ciò costituisce un notevole passo verso una maggiore tax compliance. Tale attività legislativa dimostra l'impegno dell'Amministrazione finanziaria nella promozione di un sistema collaborativo e la consapevolezza della necessità di un nuovo approccio nel rapporto con i contribuenti, anche con l'obiettivo di ridurre l'ingente mole di contenziosi tributari ad oggi esistente.

Capitolo II. Gli studi di settore e gli indici di affidabilità ISA

2.1. I metodi di accertamento del reddito

Come già specificato, in Italia i contribuenti sono tenuti ad autoliquidare le imposte dichiarando i propri redditi complessivi. Determinare imponibile e imposta può non essere un'operazione semplice, che richiede l'applicazione e l'interpretazione - non sempre univoca - di una moltitudine di norme e disposizioni. Per determinare il reddito, l'Agenzia delle Entrate sta facendo ricorso con crescente frequenza all'uso di prove presuntive che si distinguono in semplici, relative e assolute. Solo di rado sono ammesse quelle semplicissime, che non comportano i requisiti di gravità precisione e concordanza previsti dall'articolo 2729 del Codice Civile.

2.1.1. Metodo analitico e sintetico

In generale, l'imponibile fiscale delle persone fisiche, non soggette all'obbligo di tenuta della contabilità, si determina come sommatoria di tutti i redditi previsti dal Tuir, ossia fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e infine i redditi diversi, sottraendo poi a questi gli oneri deducibili⁴². Per il calcolo del reddito imponibile, si utilizza, generalmente, il metodo analitico, che prevede l'analisi delle singole componenti di reddito effettivo⁴³, le quali possono essere rettificatae dagli Uffici impositori qualora venga rilevato che il reddito dichiarato è inferiore a quello effettivo, o qualora al contribuente non spettino deduzioni/detraioni indicate nella dichiarazione. In caso vengano

⁴² Con l'eccezione dei metodi di determinazione forfettaria, riservata a specifiche categorie (Minimi, forfettari.)

⁴³ Con alcune eccezioni, come ad esempio nel caso di proprietà immobiliari tassate in base alla rendita catastale anche in assenza di un rendimento effettivo

dichiarati dati incompleti, falsi e/o inesatti le rettifiche possono essere basate anche su presunzioni semplici motivate dal confronto con ulteriori dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Il secondo metodo di determinazione del reddito per le persone fisiche è detto "sintetico" e si basa sul concetto che ad ogni spesa sostenuta da un soggetto deve contrapporsi un'entrata, sotto forma di reddito o provento di qualsiasi genere: «L'ufficio... può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.»⁴⁴ Le risorse possono provenire anche da lasciti, eredità, donazioni o accantonamenti degli anni precedenti; in tal caso verranno sottoposte a verifica per controllare che tali redditi siano stati effettivamente dichiarati precedentemente e che siano state versate puntualmente le relative imposte. L'articolo 38 del DPR 600/1973 precisa che la determinazione sintetica è consentita solamente a condizione che il reddito dichiarato sia inferiore di almeno un quinto rispetto a quello accertabile e che, prima di emettere l'avviso di accertamento, l'Ufficio è tenuto a convocare obbligatoriamente il contribuente di persona o tramite rappresentante al fine di fornire dati e notizie necessari per il prosieguo dell'accertamento.

Tra i metodi di accertamento sintetico possiamo annoverare il cosiddetto "redditometro", il quale nella prima formulazione⁴⁵ aveva la funzione di stabilire a priori il reddito necessario a sostenere le spese effettuate da un determinato soggetto per l'acquisto di beni e servizi. Tale metodo ha suscitato notevoli critiche a causa della scarsa precisione e discutibile fondatezza delle ragioni sostenute dall'Amministrazione finanziaria per legittimare la maggior determinazione di imponibile rispetto al dichiarato. Le ripercussioni di questa nuova legge si sono fatte sentire

⁴⁴ Art. 38, co.4, DPR 600/1973

⁴⁵ I primi indici/coefficienti ideati al fine di stimare la capacità reddituale del contribuente persona fisica sono contenuti nel Decreto ministeriale 21 luglio 1983

sull'opinione pubblica laddove i cittadini sono stati chiamati a giustificare la fonte reddituale del loro patrimonio e del loro tenore di vita.

Nonostante gli evidenti limiti, questa prima forma di redditometro rimase sostanzialmente immutata, salvo lievi modifiche - in gran parte relative all'aggiornamento dei valori in adeguamento alle variazioni degli indici dei prezzi al consumo - fino all'emanazione del Decreto Legislativo del 31 maggio 2010, convertito nella Legge 30 luglio 2010 n. 122, che ha in pratica riformulato l'accertamento sintetico contenuto nell'articolo 38 del DPR 600/1973 dal comma 4 al comma 9, a partire dal periodo d'imposta 2009, come da Figura 8.

Figura 8 Prospetto delle modifiche effettuate dal quarto al nono comma dell'articolo 38 DPR 600/1973

Fino al 2008	Dal 2009
4 - L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.	4 - L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.
5 - Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti.	5 - La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.
6 - Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.	6 - La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.
7 - L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	7 - L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.
8 - Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	8 - Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.
9 - Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).	

Fonte: Cerati A., (2015) Accertamento sintetico, redditometro e "redditest", Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, 2015

Gli elementi che l'Ufficio impositore può utilizzare per accertare un maggior reddito sono dunque individuati tramite indagini su campioni significativi di contribuenti, differenziati in base a specifiche caratteristiche - in particolare al comma 5 si fa riferimento al nucleo familiare e al territorio di appartenenza - in un tentativo di rendere più attendibile tale metodologia di rilevazione reddituale.

Resta ferma in ogni caso la critica sollevata da numerosi esperti della materia⁴⁶, secondo i quali il reddito non può essere calcolato basandosi su indici e dati che non costituiscono elementi certi, ma solamente presuntivi. La stessa Corte di Cassazione ha portato alla luce con più sentenze i limiti di questo strumento⁴⁷ e numerosi tribunali hanno a più riprese dichiarato illegittime le pretese dell'Agenzia delle Entrate. Ulteriori critiche riguardano la lesione della riservatezza dei cittadini dovuta all'uso di questo metodo accertativo che ha indotto il Garante della Privacy ad una pronuncia a seguito della quale sono stati ridotti i dati utilizzabili.

2.1.2. Metodo contabile, extracontabile e misto

Per quanto riguarda invece i redditi di impresa e di lavoro autonomo, essendo obbligatoria la tenuta delle scritture contabili, il contribuente deve dichiarare costi, spese e ricavi analiticamente secondo le previsioni del Tuir, autoliquidando di conseguenza le imposte dovute sulla loro differenza.

L'Ufficio impositore può in sede di verifica, qualora ritenga ve ne siano i presupposti, o rettificare l'imponibile risultante dalle scritture contabili utilizzando il metodo analitico-contabile, oppure procedere su base indiziaria tramite il metodo detto induttivo o extracontabile (disconoscendo in tutto o in parte l'attendibilità delle registrazioni

⁴⁶ Vedasi ad esempio FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, edizioni Cedam, 2016, p. 227: «anche in questa nuova versione che aspirerebbe ad essere considerata più raffinata e persuasiva, il redditometro costituisce uno strumento deprecabile di predeterminazione legale del reddito, violatore del principio di effettività degli indici di contribuzione (art. 53 Cost.) e persino del diritto costituzionale di difesa, risultando assai arduo, se non impossibile, per il contribuente, fornire prova contraria per contestare i consumi e i redditi a lui imputabili sulla base di elaborazioni meramente statistiche»

⁴⁷ Ad esempio: Cass., sez. tributaria, sentenza 25 settembre 2013 n. 21994

contabili), o infine può avvalersi di entrambe le modalità (metodo analitico-induttivo).

Non è consentito all'Ufficio scegliere quale metodologia applicare, ma è la legge a stabilirlo individuando specifiche casistiche. Il primo metodo, analitico-contabile, viene utilizzato quando:

- a) non vi è corrispondenza tra le risultanze della dichiarazione e quelle del bilancio;
- b) non è stata correttamente applicata la normativa per la determinazione del reddito;
- c) se quanto riportato nella dichiarazione risulta incompleto, falso o inesatto, da altre fonti in possesso dell'Amministrazione finanziaria;
- d) se l'incompletezza, falsità o inesattezza della dichiarazione possono essere desunte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.⁴⁸

Quest'ultimo caso è quello che viene chiamato metodo misto o analitico-induttivo, per mezzo del quale possono essere ricostruiti induttivamente alcuni elementi, ma non il reddito nella sua interezza, per il quale comunque fanno fede le scritture contabili.

Le situazioni in cui è legittimo il ricorso a questo metodo, individuate dal secondo comma dell'articolo 39 DPR 600/1973, sono le seguenti:

- a) omessa indicazione del reddito d'impresa nella dichiarazione dei redditi;
- b) mancata tenuta o indisponibilità in tutto o in parte delle scritture contabili;
- c) inattendibilità delle scritture contabili;
- d) mancanza di risposta da parte del contribuente a esibire o trasmettere documenti richiesti all'Ufficio;
- e) omessa o non fedele presentazione degli studi di settore, o erronea indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli stessi.

La determinazione induttiva, a differenza di quella analitica-

⁴⁸ Vedasi articolo 39 DPR 600/1973

contabile, consente all'Amministrazione finanziaria di prescindere parzialmente o totalmente dalle risultanze delle scritture contabili, di potersi servire di presunzioni non dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza - purché dotate di quello di ragionevolezza - e di ulteriori dati e notizie «comunque raccolti o venuti a sua conoscenza».

2.2. Cenni su presunzioni e predeterminazioni normative di reddito

«Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto»⁴⁹. Si distingue tra presunzioni semplici e presunzioni legali, le quali a loro volta possono essere relative o assolute. Le presunzioni semplici, lasciate al prudente apprezzamento del giudice, sono ammesse solo se basate su elementi gravi, precisi e concordanti come stabilito dall'articolo 2729 del Codice Civile: «Tale procedimento d'ordine logico (per cui da un certo fatto se ne desume o se ne inferisce come conseguenza un altro) può essere liberamente utilizzato dalle parti, come normale mezzo di prova, sulla base delle c.d. regole d'esperienza, cioè sulla base...di ciò che generalmente o normalmente accade (*l'id quod plerumque accidit*)»⁵⁰. Con “gravità” si intende dire che gli elementi costituenti le presunzioni devono essere oggettivamente probabili e altamente attendibili; con “precisione” che tali presunzioni devono anche essere specifiche e non consentire diverse interpretazioni; infine, per “concordanza” si ritiene che debbano essere valutate complessivamente senza portare a contrasti e contraddizioni, sebbene possa essere sufficiente anche un solo elemento presuntivo di particolare gravità per legittimare la pretesa⁵¹ - ma qualora siano più d'uno devono necessariamente essere concordanti.

Le presunzioni legali invece sono quelle sancite dal legislatore, ossia derivanti dalla legge, la quale stabilisce quali siano i fatti probatori. Le presunzioni legali assolute, anche dette presunzioni *iuris et de iure*, non ammettono prova contraria e il valore probatorio della relazione tra il fatto che ha portato alla costituzione della presunzione e quello presunto è assoluto. Di conseguenza si ritiene che al verificarsi della circostanza nota di necessità di verificarsi anche quella ignota, mentre per le presunzioni legali relative, anche dette presunzioni *iuris tantum*, è ammessa la prova contraria e di fatto hanno lo scopo di invertire l'onere della prova che viene posto a carico del soggetto al quale viene opposta l'esistenza di un fatto;

⁴⁹ Art. 2727 c.c.

⁵⁰ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, edizioni Cedam, 2016

nello specifico, sono di aiuto per semplificare l'onere probatorio degli uffici impositori, per quanto rimanga a carico di questi ultimi fornire gli elementi indizianti.⁵²

Le presunzioni semplici non sono sufficienti per operare rettifiche del reddito a fini accertativi e in giudizio deve essere data prova che i fatti fondanti siano gravi, precisi e concordanti, onere che spetta all'Amministrazione finanziaria. Nel caso invece di presunzioni legali il giudice può solamente valutare le prove portate dal contribuente in propria difesa, ma non contestare il valore probatorio delle presunzioni legali. Si può comunque ritenere che le qualità di gravità, precisione e concordanza siano soddisfatte quando vi è elevata probabilità del fatto presunto.

In caso vengano rilevate violazioni particolarmente gravi, di cui all'articolo 39 comma 2⁵³ e 41 comma 2⁵⁴ del DPR 600/1973, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a rettificare imponibile e imposte anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei tre requisiti

⁵¹ Cass., 21 ottobre 2003, n. 15723

⁵² Possono essere portate ad esempio di presunzioni legali assolute alcune norme in materia di residenza di persone fisiche e giuridiche nel territorio italiano ai fini delle imposte sui redditi; si vedano gli articoli 2, comma 2, e 73, comma 3, del TUIR. Proprio per via di questa inversione dell'onere della prova, e per l'esigenza di incrementare la base imponibile, negli ultimi anni abbiamo assistito ad un aumento dei casi di presunzioni legali nel diritto tributario, cui l'Amministrazione finanziaria ha fatto ricorso sempre più di frequente.

⁵³ «l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite; (lettera abrogata dall'art. 8, d.lgs 9 luglio 1997, n°241)
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma e le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica»

⁵⁴ «Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute»

succitati.

Per fare un esempio, esiste la presunzione che gli utili di una società a ristretta base azionaria siano “automaticamente” distribuiti ai soci e sono frequenti i casi in cui l’Agenzia delle Entrate, a seguito dell’accertamento di maggiori ricavi o del disconoscimento di costi, procede alla contestazione di tale maggior utile non solo nei confronti della società, ma anche dei soci, in proporzione alla loro quota di partecipazione in essa, come se si trattasse di una società personale. Ciò avviene nonostante, nella maggior parte dei casi, non vengano riscontrate concretamente prove dell’effettiva distribuzione delle somme contestate, appunto perché si tratta di una presunzione.

A riguardo, in giurisprudenza, vi sono due orientamenti, uno più favorevole all’Amministrazione finanziaria e uno più favorevole ai contribuenti. Leggendo le sentenze della Corte di Cassazione, troviamo un esempio a sostegno del primo orientamento nella sentenza 25 maggio 2016, n. 10793, secondo la quale «è legittima la presunzione di attribuzione, ai soci, degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente nemmeno l’eventuale mera deduzione del profilo per cui l’esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili»; a supporto della seconda si ritiene, di contro, che debba sussistere una prova che la base sociale sia effettivamente ristretta e dell’effettiva distribuzione degli utili. A riprova di ciò vi è la sentenza 25 novembre 2014, n. 25115 della Corte di Cassazione, che ha rigettato il ricorso dell’Amministrazione finanziaria poiché non aveva dimostrato «l’esistenza della ristretta base azionaria, che pur costituisce il presupposto della presunta distribuzione di utili ai soci»⁵⁵. Le ragioni di questo trattamento sono sostanzialmente riconducibili alla realizzazione da parte delle società a ristretta base partecipativa di utili non rinvenibili nelle scritture contabili e non dichiarati da parte del contribuente, che non hanno interessato le poste dello stato patrimoniale e che devono pur aver

⁵⁵ Cass., 25 novembre 2014, n. 25115

avuto una qualche destinazione. Tali premesse, unite al ristretto numero di soci, consentono all'Amministrazione finanziaria di applicare la presunzione secondo la quale le somme extracontabili realizzate siano state oggetto di distribuzione sulla base della quota di partecipazione nella società, a meno che non venga data prova che gli utili siano rimasti nella disponibilità patrimoniale societaria o che siano stati erogati ad uno o più soggetti specifici. Solitamente il contribuente invoca a propria difesa la mancanza di prove concrete a sostegno della distribuzione degli utili.

Ad oggi si alternano sentenze contrastanti e ancora non è chiaro se questa debba essere considerata una presunzione semplice o legale; a coloro che sono più propensi a considerarla una presunzione semplice si contrappone la giurisprudenza di merito e legittimità che propende per una lettura più favorevole all'Amministrazione finanziaria. Di fatto, nella maggior parte dei casi, la decisione è affidata mediante ricorso ai giudici, ai quali spetta il compito di valutare caso per caso se la pretesa sia corretta o meno.

Esistono poi le "predeterminazioni" normative ossia «strumenti di fonte normativa, sia essa legislativa o regolamentare, in forza dei quali un dato stabilito *ex ante*, o comunque determinabile in base a criteri prefissati, è destinato a prendere il posto del dato effettivo, rilevando esso stesso e non quest'ultimo ai fini della tassazione»⁵⁶. Tale concetto presenta alcune somiglianze con le già esaminate presunzioni legali; entrambe infatti, «dispensano la parte a cui vantaggio sono poste dall'onere di motivare e provare, ed il giudice dal magistero di valutare, sia l'eventualità di un'applicazione sia il grado di attendibilità del nesso inferenziale posto dalla norma, nesso che viene appunto sancito autoritativamente e come tale è destinato a vincolare chiunque sia chiamato a darne applicazione. Ciò che le differenzia non è dunque la matrice *latu sensu* "legale", bensì il tipo di percorso che conduce dal fatto noto a quello ignoto: percorso che nelle presunzioni poggia sull'osservazione e sulla rappresentazione della realtà, mentre nelle predeterminazioni è essenzialmente volto a dare una

⁵⁶ Definizione tratta da TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999, p. 15-16

veste a delle statuizioni imperative.»⁵⁷

Se da una parte le predeterminazioni disattendono le risultanze analitiche, dall'altro individuano dei valori che si presumono più adeguati. Spesso, inoltre, le predeterminazioni sono legate a specifiche esigenze di politica tributaria e dunque possono avere una finalità semplificativa, che «consiste nel facilitare l'assolvimento delle prestazioni tributarie, sostituendo agli ordinari criteri di quantificazione dell'imponibile e/o dell'imposta delle metodologie di calcolo più snelle che fanno sovente affidamento su conteggi aritmetici molto lineari e di immediata percettibilità», ad esempio in quelle situazioni in cui vi è una effettiva impossibilità di determinare analiticamente i valori, o in altri casi per la necessità di ridurre gli obblighi formali altrimenti insostenibili per talune categorie di contribuenti, che ricadono di conseguenza in regimi forfettari. Ma le finalità possono anche essere agevolative: relativamente al pagamento di alcune imposte, stabilite in misura fissa, come nel caso di quelle di tipo catastale, o alla determinazione del reddito imponibile, senza doversi servire di un impianto contabile, e potendo anche risolversi in una minore imposta, con un conseguente risparmio economico, per certi soggetti ai quali è consentito optare per i suddetti regimi.

Ma vantaggi vi sono anche per l'Amministrazione finanziaria: i ridotti adempimenti contabili e la facilità di determinazione dell'imposta dovuta agevolano la riscossione dei tributi, semplificando i controlli.

Tale imposizione su base forfettaria si può manifestare sotto varie fattispecie: il reddito fiscalmente rilevante può essere, infatti, determinato o in misura fissa, o mediante l'applicazione di coefficienti/parametri numerici (indicatori contabili o extracontabili) o ancora per mezzo di un valore medio o normale.

I valori così determinati devono comunque trovare un qualche riscontro nella realtà, sebbene in alcune situazioni possano non essere sufficientemente attendibili, dal momento che potrebbero essere lontani da quelli effettivi e non tenere conto di caratteristiche soggettive.

Sebbene dunque le scritture contabili costituiscano una garanzia per

⁵⁷ TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999, cit., p. 22-24

i contribuenti che se ne avvalgono, ai metodi analitici si affiancano presunzioni e predeterminazioni normative, impiegate con lo scopo di contrastare i fenomeni evasivi ed elusivi, che caratterizzano i Paesi come l'Italia in cui la gestione finanziaria è poco efficiente.

Nelle predeterminazioni normative rientrano i “coefficienti di congruità” e i “coefficienti presuntivi di reddito” applicati a partire dall'anno 1989 ai ricavi ed ai compensi delle imprese commerciali e dei lavoratori autonomi di modeste dimensioni. Tali coefficienti sono stabiliti e regolamentati da un serie di D.P.C.M. e le informazioni necessarie per la loro applicazione sono ottenute dalle dichiarazioni dei redditi degli stessi contribuenti, dagli accertamenti degli Uffici impositori, e dai dati forniti da enti, istituti, organizzazioni di categoria, C.A.F. e società specializzate in rilevazioni economico-statistiche. Le variabili considerate sono prevalentemente di tipo contabile, ma ne sono presenti anche di extracontabili. I coefficienti devono, inoltre, essere sottoposti ad aggiornamenti e sono basati su una funzione di regressione lineare multipla, «la quale dovrebbe consentire di risalire al valore di una variabile dipendente partendo dai valori di una serie di variabili indipendenti, la cui correlazione con la prima sia espressa da particolari coefficienti determinati statisticamente»⁵⁸.

Non vi è, tuttavia, una previsione stabilita per legge delle modalità di calcolo e delle tecniche statistiche da utilizzare per stabilire i coefficienti, e nemmeno i criteri di selezione dei campioni presi in esame.

Al contribuente è consentito l'adeguamento spontaneo ai valori predeterminati in modo da sottrarsi all'accertamento; qualora, invece, preferisca non allinearsi ai valori prefissati, è data la facoltà di fornire prova del reddito effettivamente conseguito. Il reddito dichiarato dal contribuente può quindi essere rettificato sulla base del risultato a cui si perviene applicando i coefficienti, senza che l'Ufficio impositore debba dare prova della nuova quantificazione dei ricavi. In ogni caso, l'accertamento sulla base dei coefficienti – così come quello basato su parametri e studi di settore – non ha risvolti penali, ma solo amministrativi, in termini di

⁵⁸ TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999, cit., p. 246

sanzioni.

A partire dal 1995 i coefficienti sono stati sostituiti dai “parametri” con i quali si rileva una notevole affinità. Anche questi ultimi, infatti, sono dei moltiplicatori che vengono applicati a degli indici contabili, al fine di determinare ricavi e compensi attribuibili ad un soggetto, con le medesime modalità di applicazione, ad eccezione del fatto che i parametri possono essere utilizzati per accertare il maggior reddito solo se questo si discosta da quello dichiarato di un importo superiore alle soglie prestabilite con appositi decreti. Inoltre, i parametri sono basati su elaborazioni statistiche più complesse, per le quali sono stati considerati un maggior numero di dati, e di conseguenza risultano maggiormente accurati. Anche in questo caso, tuttavia, non è stata data indicazione da parte del legislatore sulle fasi procedurali che portano alla determinazione dei maggiori ricavi/compensi.

2.3. Introduzione e applicazione degli studi di settore

L'ordinamento fiscale italiano, fin dai primi anni della sua formazione, ha separato nettamente le grandi imprese da un lato e le piccole e medie imprese dall'altro. Le prime determinavano il proprio reddito analiticamente secondo le risultanze dei bilanci; le seconde invece, si servivano del "reddito medio e ordinario" derivante dall'attività svolta. Ciò ha causato per molti anni disequilibrio tra le due tipologie di impresa, dal momento che quelle di grandi dimensioni potevano ridurre notevolmente la base imponibile contabilizzando i costi sostenuti per la produzione.

Gli anni '70 furono segnati da una grande riforma tributaria che ebbe inizio con la Legge 9 ottobre 1971, n. 825. Venne introdotta l'Imposta su Valore Aggiunto con Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in sostituzione dell'Imposta Generale sulle Entrate (IGE), che prevedeva invece una tassazione del 4% su ogni transazione, e soprattutto venne estesa anche alle piccole e medie imprese la determinazione analitica del reddito, rendendo di fatto omogenea la disciplina e consentendo un trattamento più equo, permettendo anche a queste ultime di determinare la base imponibile come differenza tra componenti positivi e negativi di reddito derivanti dalle registrazioni contabili.

Ciò finì tuttavia per avvantaggiare le piccole e medie imprese, generando nel periodo successivo una nuova disparità, dovuta al fatto che alcune di queste, servendosi di un impianto contabile solo formalmente corretto, potevano dichiarare artificialmente un reddito inferiore a quello realmente prodotto modificando a proprio favore le poste di bilancio, forti del fatto che i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria erano assai limitati a causa del gran numero di aziende coinvolte e della difficoltà di ricostruire il reddito effettivo.

Più volte il governo ha cercato di intervenire per contrastare i fenomeni evasivi e, nel contempo, soddisfare le crescenti esigenze di fabbisogni statali attraverso molteplici modifiche alla disciplina dell'accertamento presuntivo: nel 1984 venne emanata la Legge Visentini-

ter⁵⁹, con la quale l'Amministrazione finanziaria istituì l'applicazione di un reddito minimo per le imprese in contabilità semplificata sulla base di un forfait per ciascuna categoria di attività esercitata. Fecero seguito i cosiddetti "coefficienti di congruità" applicati per gli anni d'imposta 1989 - 1991, poi sostituiti dai "coefficienti presuntivi" tra il 1992 e il 1994. Nello stesso periodo, fu emanata con il Decreto Legge 19 settembre 1992, n. 384, la "Minimum tax", che aveva come scopo principale contrastare l'evasione fiscale tramite l'applicazione di determinati coefficienti per il calcolo del reddito presunto ai fini Irpef e IVA. Tale norma era indirizzata soprattutto nei confronti dei lavoratori autonomi, per i quali l'accertamento di maggiori ricavi risultava particolarmente difficoltoso, anche per via del fatto che i risultati economici delle attività professionali - ma lo stesso vale per quelle artistiche - sono strettamente legati alle capacità individuali dei singoli soggetti e di conseguenza due professionisti, a parità di attività svolta, possono realizzare redditi notevolmente differenti. Venne abolita con decorrenza dal 1994, dalla Legge 29 ottobre 1993 n. 427.

Nel 1995 furono introdotti i parametri, previsti dall'articolo 3 della Legge 28 dicembre 1995 n. 549⁶⁰, ossia una sorta di versione primitiva di quelli che sarebbero poi diventati gli studi di settore. Questi sono stati introdotti con l'art.62-bis Decreto Legislativo 30 agosto 1993, n. 331⁶¹, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993 n. 427. Il termine di approvazione era inizialmente fissato al 31 dicembre 1995, poi prorogato prima al 31 dicembre dell'anno successivo⁶² e ulteriormente al 31 dicembre 1998⁶³, anno dal quale ne decorre l'applicazione ai fini dell'accertamento.

Gli studi di settore costituiscono una modalità di determinazione del reddito su base induttiva; eventuali gravi incongruenze tra i dati desumibili dagli stessi e quelli riportati in dichiarazione, sono in sé e per sé elementi

⁵⁹ D.L. 19 dicembre 1984 n. 853, convertito con modifiche nella Legge 17 febbraio 1985 n. 17

⁶⁰ Commi da 181 a 189

⁶¹ «1. Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del decreto-legge 2 marzo 1989, n.69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n.154, e successive modificazioni....»

⁶² Ai sensi dell'articolo 3, co. 180, L. 28 dicembre 1995, n. 549

sufficienti a disattendere le risultanze contabili, con riferimento dunque al reddito nella sua globalità. Essi «consistono in una valutazione media-statistica dell'ammontare dei ricavi riferibili ad una attività economica di carattere imprenditoriale o professionale in considerazione dei fattori produttivi impiegati per il relativo svolgimento, la cui combinazione può essere valutata come un attendibile indice della produttività economica della attività considerata e, dunque, può essere assunta a parametro di giudizio in ordine alla idoneità a produrre ricavi destinati a confluire nella base imponibile»⁶⁴.

In pratica il contribuente è tenuto a compilare, per mezzo di uno specifico software chiamato Ge.ri.co (acronimo di gestione ricavi e compensi), dei modelli, da presentare assieme alla Dichiarazione dei redditi, che permettono di avere una stima dei ricavi o compensi attribuibili ad un determinato contribuente, attraverso elaborate analisi economico-statistiche.

Per la realizzazione di questi modelli il Ministero delle Finanze si è servito dei dati raccolti nel corso degli anni in merito alle attività d'impresa e professionali, anche tramite ordini professionali, Camere di commercio e associazioni di categoria, ma anche di appositi questionari sottoposti ai contribuenti. In tal modo sono state individuate una serie di classi - o "cluster"⁶⁵ usando la terminologia ministeriale - di contribuenti, differenziati in base all'attività economica esercitata. I singoli studi, prima della pubblicazione, devono essere approvati da una apposita Commissione di esperti prevista dall'articolo 10, comma 7, della Legge 146/1998⁶⁶. Nei modelli vanno inseriti i dati relativi alla struttura dell'azienda e quelli contabili; ai fini dell'analisi, i dati sono quelli ricavati dalla dichiarazione

⁶³ Ai sensi dell'articolo 3, co. 124, L. 23 dicembre 1996, n. 662

⁶⁴ Definizione tratta da BORIA P. (a cura di), Studi di settore e tutela del contribuente, editore Giuffrè-Milano, 2010, pag.8

⁶⁵ Sottoinsiemi di imprese/professionisti che rientrano nel medesimo settore di attività e contraddistinti da caratteristiche omogenee per struttura

⁶⁶ «7. Con decreto del Ministro delle finanze è istituita una commissione di esperti, designati dallo stesso Ministro tenuto anche conto delle segnalazioni delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali. La commissione, prima dell'approvazione e della pubblicazione dei singoli studi di settore, esprime un parere in merito alla idoneità degli studi stessi a rappresentare la realtà cui si riferiscono. Non è previsto alcun compenso per l'attività consultiva dei componenti della commissione»

fiscale del contribuente basata su stato patrimoniale e conto economico. Costi e ricavi vengono suddivisi secondo le istruzioni dei relativi studi di settore nei vari campi compilabili. Al termine della procedura il software effettua i calcoli previsti e restituisce il risultato evidenziando se la dichiarazione risulta congrua, normale e coerente rispetto ai valori stimati dallo studio di settore applicato.

L'Amministrazione finanziaria si serve delle risultanze per la successiva attività di controllo.

Scopo fondamentale degli studi di settore è stabilire un ammontare di ricavi compatibili sia con le categorie di costi previste dall'indagine, sia con le situazioni soggettive dell'impresa (dimensione, anni di esercizio, personale impiegato...). Rappresentano inoltre un importante strumento sia per i contribuenti che per l'Amministrazione finanziaria: da un lato infatti aiutano il contribuente a prendere consapevolezza dei risultati della propria attività, e soprattutto di confrontarli con quelli di altri imprenditori aventi caratteristiche simili, effettuando un'autovalutazione sulla gestione dell'impresa tramite l'analisi degli indicatori più significativi; dall'altro hanno consentito di implementare una metodologia di determinazione induttiva del reddito più equa e trasparente rispetto a quelle precedenti, rientrando in quello che è uno dei principali obiettivi prefissati dall'Agenzia delle Entrate negli ultimi anni, ossia l'incremento del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuenti. Questi sono chiamati a collaborare fornendo i propri dati, che vengono raccolti ed elaborati anche al fine di migliorare di volta in volta l'attendibilità delle stime effettuate. Non secondario è il contributo degli ordini professionali e delle associazioni di categoria che hanno partecipato attivamente nella fase di predisposizione degli studi di settore, cooperando l'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 399, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 «Gli studi di settore ... sono soggetti a revisione, di norma, ogni quattro anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore ovvero da quella dell'ultima revisione, al fine di mantenere la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica cui si riferiscono». Tale comma tuttavia è stato abrogato dall'articolo 1, comma 15, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007) e sostituito dall'articolo 10-bis della legge 8

maggio 1998, n. 146, il quale prevede che la revisione avvenga ogni tre anni.

Gli studi di settore per l'anno di imposta 2017 sono 193⁶⁷, ognuno contraddistinto da un codice alfanumerico e differenziati per tipologie di attività: 50 modelli per le manifatture, 53 per i servizi, 24 per i professionisti e 66 per il commercio. Per identificare il corretto studio di settore da applicare a ciascuna attività, ad ogni modello corrispondono una serie di codici Ateco⁶⁸. Per fare un esempio, allo studio di settore WD09B vanno riferiti i codici attività 16.10.00 "Taglio e piallatura del legno", 16.21.00 "Fabbricazione di fogli da impiallacciatura e di pannelli a base di legno", 16.24.00 "Fabbricazione di imballaggi in legno" e 33.19.01 "Riparazioni di pallets e contenitori in legno per trasporto, codice attività".⁶⁹

Esistono però delle attività per le quali non sono stati elaborati i relativi studi di settore oppure non sono applicabili: in questi casi le imprese devono applicare i cosiddetti "parametri", ossia strumenti presuntivi per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari delle attività, da utilizzare in tutte quelle situazioni per le quali non sono previsti gli studi di settore. Considerando il rapporto esistente tra parametri e studi di settore, si può constatare che questi ultimi col passare degli anni sono stati oggetto di maggiore attenzione, lasciando ai parametri un valore residuale, in attesa della sostituzione con il relativo studio di settore. A riprova di ciò si cita la sentenza della Corte di Cassazione n. 23554 del 18 novembre 2015, con la quale è stata ribadita l'illegittimità

⁶⁷ Approvati con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2018 n. 25090

⁶⁸ «Il codice Ateco è una combinazione alfanumerica che identifica una Attività Economica. Le lettere individuano il macro-settore economico mentre i numeri (da due fino a sei cifre) rappresentano, con diversi gradi di dettaglio, le specifiche articolazioni e sottocategorie dei settori stessi. Dal 1° gennaio 2008 è in vigore la nuova classificazione Ateco 2007, approvata dall'ISTAT (Istituto Nazionale di Statistica) in stretta collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, le Camere di Commercio ed altri Enti, Ministeri ed associazioni imprenditoriali interessate. Con i codici Ateco 2007, viene pertanto adottata la stessa classificazione delle attività economiche per fini statistici, fiscali e contributivi, in un processo di semplificazione delle informazioni gestite dalle pubbliche amministrazioni ed istituzioni» definizione tratta da <https://www.codiceateco.it/codice-ateco>

⁶⁹ Vedasi tabella "Elenco degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2017 e delle relative attività economiche (classificazione ateco 2007)" riportata sulle "Istruzioni parte generale" degli studi di settore

dell'accertamento basato sui parametri contabili per una determinata annualità quando il soggetto risulti congruo allo studio di settore successivamente approvato. Inoltre, il risultato di congruità allo studio non può essere escluso per il solo fatto di essere applicato ad un anno anteriore, in presenza di situazioni ordinarie non legate ad eventi eccezionali o comunque riferibili solo a certe annualità d'imposta.

Con la circolare 14/E del 6 luglio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha comunicato le novità relative a studi di settore e parametri per l'anno di imposta 2017. In essa viene precisato che i 193 studi sono stati aggiornati in particolare:

- a) con riferimento alle analisi territoriali, per l'istituzione di nuovi Comuni e Province;
- b) per adeguamento alla nuova disciplina delle imprese in contabilità semplificata che dal 1° gennaio 2017, a seguito della modifica all'articolo 66 del TUIR, sono tenute a determinare il reddito ai fini Irpef non più secondo il principio di competenza, ma secondo quello di cassa⁷⁰ (tali modifiche si sono rese necessarie anche per i parametri)⁷¹;
- c) con l'approvazione della revisione congiunturale speciale al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati.

Viene inoltre confermato, anche per quest'anno, l'invio delle comunicazioni relative alle anomalie riscontrate negli studi di settore degli anni precedenti per consentire al contribuente di giustificare il proprio operato o correggere eventuali errori.

Attraverso gli studi vengono forniti importanti dati sulla composizione e redditività delle attività in Italia, anche con la distinzione nei quattro settori in cui sono ripartiti gli studi di settore. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze pubblica annualmente, in collaborazione con

⁷⁰ Con la possibilità di optare per uno dei tre metodi di determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette consentiti, ossia a) metodo dei registri iva integrati; b) metodo del registro incassi e pagamenti; c) metodo della registrazione (o metodo opzione comma 5).

⁷¹ Vedasi Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 maggio 2018

l'Agenzia delle Entrate e So.Se. SpA⁷², alcuni dati statistici relativi alle imprese soggette agli studi di settore e una "Sintesi dei dati" dell'ultima annualità. Sul sito sono disponibili per la consultazione i dati dal 2005 al 2016.

Secondo quanto riportato nel documento di sintesi per il 2016, i contribuenti soggetti all'applicazione degli studi di settore sono stati 3,2 milioni, in calo rispetto all'anno precedente a causa dell'aumento di quanti hanno scelto di aderire al regime forfettario, invece che a quello ordinario⁷³, e il 62,2% di questi sono persone fisiche. Il totale dei compensi/ricavi dichiarati sono stati 723 miliardi di euro, a fronte di un reddito totale pari a 107 miliardi. Dall'indagine si evince anche che il reddito medio dichiarato più elevato si registra nel settore delle attività professionali (€47.780), seguito da quelle manifatturiere (€40.460), servizi (€28.620) e da ultimo il commercio (€23.680).

Tutti i settori hanno registrato un aumento rispetto all'anno precedente, riconducibile anch'esso al passaggio dei soggetti con reddito più basso al regime forfettario.

2.3.1 Cause di esclusione e inapplicabilità

Esistono alcune cause di esclusione dalla presentazione degli studi di settore e sono le seguenti:

- nel caso l'attività sia iniziata o cessata nel corso del periodo d'imposta;
- qualora i ricavi/compensi dichiarati siano superiori a €5.164.569⁷⁴;
- per coloro che determinano il reddito secondo criteri "forfettari" (in questo caso rientrano i contribuenti in regime di vantaggio per

⁷² Società che collabora con il MEF, incaricata dell'elaborazione degli studi di settore e dell'analisi di dati tributari a supporto dell'Amministrazione finanziaria

⁷³ Con la Legge di bilancio 2016 è stata innalzata la soglia di ricavi/compensi massimi per questa categoria di soggetti

⁷⁴ Tale importo è stato elevato a € 7.500.000 a partire dal 1° gennaio 2007 con la precisazione che i soggetti che producono ricavi compresi tra € 5.164.569 e € 7.500.000 sono tenuti alla sola compilazione del modello a fini statistici, ma ne sono esclusi dall'applicazione. Oltre i € 7.500.000 non è richiesta la compilazione

l'imprenditoria giovanile, i lavoratori in mobilità e in regime forfettario agevolato);

- per chi svolge l'attività di incaricato alle vendite a domicilio;
- per i contribuenti con categoria reddituale diversa da quelle per la quali sono stati approvati gli studi;
- nel caso il contribuente si trovi in un periodo di svolgimento dell'attività non normale (a titolo esemplificativo le istruzioni riportano la possibilità che l'impresa si trovi in stato di liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o fallimentare, oppure se non ha ancora iniziato l'attività prevista dall'oggetto sociale, oppure se vi è stata interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta o ancora se è intervenuta una modifica dell'attività esercitata in corso d'anno ecc...);

Vi sono poi anche delle cause di inapplicabilità che, a differenza delle cause di esclusione che si applicano anche ai parametri, sono relative esclusivamente agli studi di settore e sono indicate nel Decreto di approvazione di ciascuno studio, in quanto si tratta di situazioni dovute alle specifiche caratteristiche delle attività esercitate che ne provocano la non compatibilità con i modelli presi come riferimento durante la realizzazione dello studio di settore. Non sono previste cause di inapplicabilità per le attività professionali, ma soltanto per i settori del commercio, servizi e manifatture. Esempi di non applicabilità sono i consorzi, le società consortili e le cooperative operanti solo ed esclusivamente per le imprese socie/associate e le società cooperative non costituite da imprenditori, operanti solo in favore degli utenti; in questi casi vengono utilizzati i parametri.

2.3.2 Congruità, coerenza e normalità economica

Il software Gerico è programmato per effettuare tre distinte analisi: di congruità, coerenza e normalità economica. Quest'ultima è stata

introdotta in un secondo momento con la legge Finanziaria 2007 ⁷⁵, con applicazione a partire dall'anno di imposta 2006. Si tratta di «specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta»⁷⁶. Questi indicatori, approvati con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 20 marzo 2007, sono:

- per gli esercenti attività di impresa:
 - a) rapporto tra costi di disponibilità dei beni mobili strumentali e valore degli stessi;
 - b) rotazione del magazzino;
 - c) durata delle scorte;
 - d) valore aggiunto per addetto;
 - e) redditività dei beni mobili strumentali.

- Per coloro che esercitano due o più attività di impresa ovvero una o più attività di impresa in diverse unità di produzione o di vendita:
 - a) valore aggiunto per addetto;
 - b) redditività dei beni strumentali mobili.

- Per i lavoratori autonomi:
 - a) rapporto tra ammortamenti dei beni mobili strumentali e valore degli stessi;
 - b) resa oraria per addetto;
 - c) resa oraria del professionista.

L'applicazione di questi indici è stata tuttavia solo transitoria in quanto destinati ad essere sostituiti - come previsto dal comma 13 della succitata legge Finanziaria 2007, il quale ha introdotto l'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146 - a seguito dell'approvazione di nuovi studi di settore, per l'elaborazione dei quali «si tiene anche conto di valori di coerenza,

⁷⁵ L. 27 dicembre 2006, n. 296

⁷⁶ Art. 1, co. 14, L. 27 dicembre 2006, n. 296

risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico»⁷⁷; sessantotto di questi sono entrati in vigore dall'anno di imposta 2007 a seguito dell'approvazione del Decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2008 e altri sessantanove con i decreti del 23 dicembre 2008, in vigore dall'anno d'imposta 2008, e comprendono gli indicatori specifici di normalità, più precisi dei precedenti al fine di rispecchiare al meglio le differenze insite in ciascuno studio di settore.

Lo scopo degli indicatori di normalità è di contrastare alcune fattispecie di infedele dichiarazione dei dati rilevanti ai fini del corretto funzionamento degli studi di settore. Qualora venga rilevata una incongruenza dei dati inseriti, il software procede a determinare maggiori ricavi/compensi e a sommarli al valore "puntuale" e minimo stimato.

La congruenza è strettamente legata all'ammontare dei ricavi o compensi e si ha quando questi sono uguali o maggiori del valore puntuale quantificato dal software Gerico. Il valore puntuale è quello che nell'intervallo di confidenza della variabile stimata (ricavi/compensi) corrisponde alla probabilità maggiore, tuttavia il software calcola anche il valore minimo ammissibile, che rappresenta il limite inferiore dell'intervallo. L'Amministrazione finanziaria⁷⁸ ha precisato che il contribuente dovrebbe adeguarsi al ricavo puntuale, pur consentendo di utilizzare un valore più basso, compreso nell'intervallo di confidenza, qualora ve ne sia valido motivo. La decisione potrà essere oggetto di verifica e può essere richiesta adeguata giustificazione dell'operato.⁷⁹

La coerenza invece è legata agli indicatori economici e consiste nella normalità dei comportamenti adottati dagli appartenenti al medesimo cluster. Anche in questo caso vi sono dei valori massimi e minimi. Qualora venga rilevata la non coerenza dei dati comunicati, l'Amministrazione finanziaria deve valutare se dipende da comportamenti fiscali scorretti oppure da altri elementi, come inefficienze nella produzione o nella struttura organizzativa dell'impresa.

⁷⁷ Art. 10-bis, co. 2, L. 8 maggio 1998, n. 146

⁷⁸ Con la circolare 110/E del 21 maggio 1999, Ministero delle Finanze

⁷⁹ Circolare 148/E 5 luglio 1999, Ministero delle Finanze

2.3.3. Territorialità e correttivi

Un fattore fondamentale di cui gli studi di settore devono tenere conto è il contesto territoriale in cui l'impresa si trova ad operare, poiché le caratteristiche del territorio (infrastrutture, livello dei prezzi, fabbisogni ecc..) possono influenzare i ricavi; due differenti aziende, a parità di altre condizioni, possono conseguire risultati nettamente diversi a seconda della zona in cui si colloca la loro attività e quella dei soggetti con cui interagiscono. Per questo motivo è stato effettuato uno studio sulla cosiddetta "territorialità generale"⁸⁰ con il quale sono state definite delle aree con caratteristiche omogenee sulla base di tre indicatori socio-economici: il livello di benessere della popolazione, il grado di scolarizzazione e quello di sviluppo economico produttivo. È stata poi analizzata anche la "territorialità specifica" che prende come riferimento il livello delle retribuzioni e del reddito disponibile per abitante.⁸¹ I correttivi territoriali non sono applicabili a tutte le attività indistintamente ma soltanto a quelle per le quali sono stati previsti e sono oggetto di revisione, l'ultima delle quali è stata approvata con il Decreto ministeriale 12 marzo 2010 del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Di conseguenza l'esito dello studio di settore è legato anche ad alcune variabili extra-contabili relative al contesto territoriale di appartenenza.

Esistono poi altre tipologie di correttivi che sono stati formulati con lo scopo di rettificare i meccanismi di calcolo originari, al verificarsi di situazioni che metterebbero altrimenti a rischio la rappresentatività degli studi di settore. Questi correttivi, che vanno ad incidere su determinate variabili, le quali a loro volta influenzano i ricavi/compensi, vanno inseriti nel quadro X "Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi

⁸⁰ Nota tecnica e metodologica - Informazioni sui criteri con cui è stata determinata la classificazione (Dm 30 marzo 1999), consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate

⁸¹ Vedasi "Risultati della territorialità specifica" nella sezione dedicata agli studi di settore del sito dell'Agenzia delle Entrate
<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Archivio/ArchivioSchedeAdempimento/Schede+adempimento+2018/Dichiarazioni/StudiSettore/MethodolStudiSett/Analisi+della+territorialita+new/Risultati+analisi+della+territorialita+specifica/>

di settore”. Ad esempio, nel modello Studi di settore 2018 per l’anno di imposta 2017 WD09B, nel suddetto quadro è consentito riportare - in caso di non congruità - al rigo X01 le “Spese per le prestazioni di lavoro degli apprendisti” e al rigo X02 l’“Ammontare delle spese di cui al rigo X01 utilizzate ai fini del calcolo” valorizzate in base alle istruzioni specifiche del quadro X, reperibili sul sito dell’Agenzia delle Entrate. In particolare, è stato necessario l’utilizzo di correttivi per cercare di “neutralizzare” gli effetti della crisi economica dell’ultimo decennio che ha impattato notevolmente sulle imprese italiane.

I correttivi possono essere riferiti e applicabili genericamente a tutte le tipologie di attività o solo ad alcune specificamente individuate.

2.3.4. Aspetti critici degli studi di settore

Questo strumento presenta alcune problematiche: innanzitutto l’obsolescenza a cui vanno incontro le variabili oggetto di osservazione che implicano la necessità di operare spesso delle revisioni.

In secondo luogo, bisogna considerare tutti quei casi di contribuenti onesti che tuttavia non risultano in linea con le risultanze richieste poiché realizzano risultati inferiori alla media, magari anche solo per qualche esercizio isolato o per cause a loro non imputabili.

Vi è poi la possibilità che vi siano dei cluster con un elevato tasso di evasione in cui di conseguenza le stime effettuate dal software Ge.ri.co sono più basse, mentre cluster dove vi è poca evasione che richiedono dunque adeguamenti maggiori. Ciò comporta una bassa rappresentatività degli studi di settore che vengono così “ingannati” dai dati dichiarati dagli stessi contribuenti.

Si evidenziano anche gli elevati costi di gestione dell’impianto necessario a far funzionare questo strumento accertativo, dalla raccolta dei dati, aggiornamento dei modelli e del software, alla fase del contraddittorio ecc... che riducono quelli che sono invece i benefici apportati in termini di maggior gettito.

Infine, non va sottovalutato il tempo necessario alla compilazione del modello; mentre alcuni casi risultano abbastanza semplici, in altri i dati

richiesti sono complessi e non sempre facili da reperire⁸², comportando un notevole dispendio di tempo e risorse, sia da parte del contribuente sia da parte dell'incaricato alla predisposizione delle informazioni richieste e al successivo caricamento nel software.

Se è vero che nei primi anni gli studi di settore hanno portato ad un aumento della base imponibile dovuto agli adeguamenti spontanei effettuati dai contribuenti, bisogna anche evidenziare che con il passare del tempo non si sono rivelati sufficienti a contrastare efficacemente l'elevata percentuale di evasione endemica nel nostro Paese: i contribuenti infatti hanno imparato presto ad aggirare il software Ge.ri.co. per rendere i propri ricavi o compensi congrui alle risultanze degli studi di settore, con una netta riduzione di quanti optano per l'adeguamento.

Questo è quanto sostenuto dal Prof. Roberto Convenevole nella sua presentazione "Gli studi di settore tra mito e realtà", pubblicata anche sul sito dell'Agenzia delle Entrate⁸³, secondo cui questo strumento «tende a colpire solo l'evasione marginale degli operatori più piccoli», mentre «salvaguarda l'evasione da extra profitti e quella normale degli operatori maggiori» e fa presente la necessità di confrontare i dati raccolti tramite gli studi di settore con quelli disponibili da banche dati esterne.

Su queste tematiche ci si soffermerà nel paragrafo dedicato alle "Osservazioni e considerazioni finali" del prossimo capitolo.

⁸² Si fa l'esempio dello studio di settore YM02U per il codice attività 47.22.00 "Commercio al dettaglio di carne e prodotti a base di carne" nel quale devono essere indicate le percentuali di carne venduta suddivisa per tipologia

⁸³ https://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/pdf/seminari/studi_settore_mito_realta.pps

2.4. I controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate

Dalla disamina delle dichiarazioni presentate, l'Amministrazione finanziaria, qualora rilevi una situazione anomala, può procedere alla verifica del contribuente. Un contribuente può essere congruo ma non coerente e viceversa, tuttavia solamente la non congruità può portare ad un accertamento sulla base degli studi di settore, mentre in caso di non coerenza i risultati dell'analisi servono ad operare una selezione dei profili da sottoporre a controllo, finalizzato a verificare in primo luogo che i dati siano stati correttamente indicati e successivamente, nel contraddittorio con il contribuente, se vi sono cause plausibili dello scostamento.

Al contribuente viene data la possibilità di rettificare in aumento il proprio reddito al fine di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore, come previsto dall'articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 195 del 31 maggio 1999, secondo cui l'adeguamento in dichiarazione è consentito in modo gratuito per il primo periodo di applicazione dello studio di settore, anche a seguito di revisione. La legge Finanziaria del 2005⁸⁴ ha modificato il Decreto, introducendo l'articolo 2-bis, secondo il quale l'adeguamento è sempre gratuito purché venga operata una maggiorazione pari al 3% calcolato sulla differenza tra i ricavi contabili e quelli risultanti dagli studi di settore, sempreché tale differenza sia superiore al 10% dei ricavi contabili.⁸⁵

Secondo quanto previsto dal comma 3-bis dell'articolo 10 Legge 146/1998, non può essere emanato un avviso di accertamento sulla base degli studi di settore automaticamente senza prima aver inviato al contribuente un invito a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel corso del quale possono essere comunicate all'Amministrazione finanziaria le ragioni che hanno portato alla non congruità e/o non coerenza e ne può essere fornita una attestazione da parte di un professionista o da parte di associazioni di categoria⁸⁶. È fondamentale, affinché lo studio di settore sia correttamente applicato, che i dati contabili ed extra-contabili siano indicati

⁸⁴ Legge 30 dicembre 2004, n. 311

⁸⁵ Il versamento del 3% rileva sia ai fini Iva che ai fini Irap e delle imposte dei redditi

correttamente; in caso contrario c'è il rischio che l'attività venga classificata nel cluster sbagliato e di conseguenza anche i risultati. A riguardo, si fa presente la prassi spesso utilizzata di trasferire costi e/o ricavi da un "rigo" all'altro del modello al fine di influenzare a proprio favore le risultanze. Bisogna anche evidenziare che in certi casi la classificazione piuttosto varia e allo stesso tempo poco specifica delle voci da riportare consente questo tipo di modifiche. Sarebbe pertanto auspicabile un migliore classamento delle voci oggetto di valutazione.

A seguito della riforma intervenuta con il Decreto Legislativo 158/2015, a partire dal 1° gennaio 2016 sono state apportate delle modifiche alla disciplina sanzionatoria anche per gli studi di settore. Da tale data in caso di omessa presentazione del modello si applica una sanzione pari a € 2.000⁸⁷. Per infedele compilazione o non corretta indicazione delle cause di esclusione/inapplicabilità, è prevista una sanzione amministrativa dal 90% al 180% dell'imposta evasa, indipendentemente dal maggior reddito evaso. La percentuale aumenta notevolmente, ossia tra il 135% e il 270%, se per la compilazione ci si avvale di documentazione falsa (per operazioni inesistenti, simulazione, condotta fraudolenta ecc.). Qualora invece non si configuri un danno erariale la sanzione è ridotta a € 250.

L'Agenzia delle Entrate può valutare una riduzione delle sanzioni e promuove attraverso la "Comunicazione anomalie" relativa agli studi di settore la correzione spontanea degli eventuali errori di compilazione da parte del contribuente, affinché possa presentare un modello integrativo o correttivo, nell'ottica di una maggiore compliance. In pratica, il contribuente riceve nel cassetto fiscale, o tramite il suo intermediario, una comunicazione nella quale vengono evidenziate le anomalie riscontrate, ad esempio nella gestione del magazzino, delle rimanenze, o nella valorizzazione dei beni strumentali, ma anche in caso di mancata valorizzazione di alcuni dati richiesti. Alla comunicazione è possibile rispondere tramite il "Software di compilazione anomalie" segnalando

⁸⁶ Art. 10, co. 3-ter, L. 8 maggio 1998, n. 146

⁸⁷ Precedentemente la sanzione era pari a € 2.065

imprecisioni ed errori riscontrati nei dati riportati nell'avviso oppure indicando le motivazioni che hanno determinato l'anomalia.

Sempre a favore dell'impegno assunto di promuovere il dialogo con i contribuenti, anche al fine di snellire le procedure di accertamento e in relazione a vari pronunciamenti della Cassazione che relegavano gli esiti a meri indizi di presunzioni semplici, è stato aggiunto agli studi di settore un campo "Note aggiuntive" in cui il contribuente può indicare sinteticamente le cause del mancato raggiungimento di un livello congruo di ricavi e delle situazioni di incoerenza e anormalità. La compilazione è richiesta obbligatoriamente per quei soggetti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, pur essendo nei loro confronti preclusa l'attività di accertamento basata sugli studi di settore, indicando la motivazione che ha impedito lo svolgimento regolare dell'attività economica.

Non sempre i risultati di incoerenza e incongruità sono riconducibili ad un'insufficienza di ricavi dichiarati; in taluni casi è possibile che siano dovuti alla presenza di costi o perdite, anche esterni rispetto all'attività tipica dell'impresa, che possono implicare pesanti ripercussioni su tutta la dichiarazione dei redditi.

Questi scostamenti potrebbero ad esempio essere dovuti alla crisi economica che ha colpito duramente l'economia italiana - alcuni settori maggiormente rispetto ad altri - e i correttivi non sono sempre sufficienti a neutralizzarne l'effetto poiché non coprono tutte le fattispecie che influenzano un'impresa nello svolgimento della sua attività. Si può portare come esempio il caso delle perdite su crediti - da riportare nel rigo F22 del quadro F "Oneri diversi di gestione" - che, anche qualora siano dovute a procedure concorsuali, possono causare irregolarità al momento dell'elaborazione del risultato tramite il software Ge.ri.co. Il problema è noto all'Agenzia delle Entrate che, a riguardo, ha fornito dei chiarimenti con la circolare 23/E del 2013, citando la precedente circolare 29/E del 2009: «all'interno della voce "Oneri diversi di gestione" utilizzata nel calcolo dello stesso, vanno computate anche "perdite su crediti" di natura commerciale o minusvalenze patrimoniali relative alla cessione di beni strumentali. Al riguardo, si fa presente che si tratta di elementi di costo non direttamente correlabili ai ricavi da congruità, presi in considerazione

ai fini del calcolo (del) citato indicatore. In presenza, quindi, di una eventuale segnalazione di non normalità del dato dichiarato il contribuente potrà, nel caso in specie, rimodulare il valore relativo al» numeratore, «depurandolo dei valori riferibili alle citate voci di natura finanziaria e straordinaria. Di ciò è opportuno che sia dato riscontro nell'apposito riquadro "note aggiuntive" di GERICO».

Come si può notare esistono dunque delle situazioni non "prevedibili" dal software che potrebbero dare luogo a risultati scorretti, ma attraverso il campo note se ne può dare notizia al fine di prevenire il contenzioso.

2.5. La difesa del contribuente

Come già fatto presente, questo strumento è improntato alla determinazione del cosiddetto “reddito normale” contrapposto al reddito determinato “analiticamente”, quindi come differenza tra ricavi e costi del conto economico.

La difesa da un accertamento basato sugli studi di settore può risultare complessa poiché le motivazioni da addurre in difesa sono limitate. Una possibilità consiste nel tentare di dimostrare che lo studio di settore per un determinato periodo non è rappresentativo poiché ci si è venuti a trovare in un periodo di non normale svolgimento dell'attività per una serie di motivazioni, anche in ragione del fatto che non è prevista una specifica casistica e sono varie le situazioni che possono causare una sospensione dell'attività o un suo svolgimento non normale o discontinuo, come ad esempio in caso di malattia o inagibilità dei locali.

Più difficile invece è portare in propria difesa motivazioni come l'irrazionalità o l'incongruenza delle risultanze matematiche e statistiche elaborate. Le formule utilizzate nella realizzazione sono infatti di difficoltosa comprensione e la pubblicazione nei decreti ministeriali è spesso incompleta.

Prima di poter approntare una difesa è indispensabile capire con che tipologia di accertamento ci si deve confrontare.

Una delle possibili interpretazione è che “gli studi di settore debbano valere come credibili punti di partenza, come linee guida, come una sorta di promemoria, atti a orientare in modo flessibile e personalizzato l'attività accertativa”.⁸⁸ D'altro conto la formulazione dell'articolo 62-bis del D. L. 30 agosto 1993, n. 331 non è chiara al punto da escludere una lettura diversa; nel successivo articolo 62-sexies, comma 3⁸⁹, viene infatti

⁸⁸ Citazione tratta da TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999

⁸⁹ «Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto.»

affermato che l'accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili è possibile qualora vi siano gravi incongruenze tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli desumibili dall'attività svolta o dagli studi di settore. In tal modo gli studi di settore diventerebbero materia fondante dell'accertamento.

Anche il redditometro non è sempre stato ben chiaro se fosse assimilato alle presunzioni semplici o legali. In contrasto con l'Amministrazione finanziaria, che riteneva si trattasse di presunzioni legali, nella sentenza della Corte di Cassazione del 20 dicembre 2012 n. 23554 viene esplicitamente affermato che integra la fattispecie di presunzione semplice⁹⁰: «proprio l'accertamento sintetico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, convertito in L. n. 122 del 2010, tende a determinare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante i c.d. elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale». In questo passaggio è chiaramente evidenziato come l'accertamento sintetico, sia prima delle modifiche che successivamente, dovesse sempre essere basato su presunzioni semplici, sebbene la prima formulazione potesse indurre ad una equivoca interpretazione poiché l'articolo 38 del DPR 600/1973 consentiva l'accertamento sintetico del reddito del contribuente «in base ad elementi e circostanze di fatto certi»⁹¹ e «in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria»; tali elementi avrebbero potuto integrare delle presunzioni legali, ma sono stati entrambi eliminati con la modifica effettuata dal Decreto Legislativo 78/2010.

Viste le prove a supporto della tesi secondo la quale il redditometro si basa su presunzioni semplici, risulta di conseguenza chiaro che ciò comporta per l'Ufficio l'onere di addurre ulteriori prove a supporto a pena di nullità, mentre se si trattasse di presunzioni legali sarebbe sufficiente

⁹⁰ A supporto anche: SS.UU. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, Cass., 17 giugno 2011, n. 13289; quest'ultima ha equiparato il redditometro agli studi di settore e considerato entrambi come presunzioni semplici

⁹¹ Comma 4 DPR 600/1973 ante modifiche DL 78/2010

dimostrare l'esistenza degli elementi indicativi della capacità contributiva per rendere legittimo l'accertamento. Si evince quindi la non trascurabilità della corretta interpretazione della norma onde evitare pesanti conseguenze per i contribuenti. Per quanto riguarda gli studi di settore, dopo lunghe dispute, si è giunti alla conclusione che debbano essere ricondotti alla categoria delle presunzioni semplici, poiché sono stati ricompresi nell'articolo 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/1973 relativo all'accertamento analitico-induttivo⁹², nel quale si fa esplicito riferimento alle presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. A sostegno di ciò vi è anche la circolare 5/E del 23 gennaio 2008 dell'Agenzia delle Entrate, la quale, rinnegando il precedente operato, ha anch'essa affermato che integrano la fattispecie di presunzioni semplici, sebbene inizialmente avesse considerato gli studi come presunzioni legali. Nella circolare viene dichiarato che: «È infatti evidente l'intento di attribuire alle stime in parola la qualità di presunzione semplice» e inoltre che «La valutazione di affidabilità dello studio nel caso concreto deve essere effettuata nell'ambito del contraddittorio instaurato con il contribuente»⁹³. Lo stesso viene ribadito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 26635 del 2009, secondo cui: «La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata» e prosegue «la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per

⁹² V. *supra* pag.41

elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente».

L'obbligatorietà del contraddittorio è stata ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare, 19/E del 14 aprile 2010, nella quale vengono indicate le linee guida che gli Uffici sono tenuti ad osservare nell'instaurazione di un contenzioso in materia di studi di settore, i quali, viene specificato, da soli non costituiscono motivazione sufficiente alla notificazione di un avviso di accertamento. In sintesi, mentre all'Ufficio impositore spetta l'onere di dimostrare l'effettiva applicabilità dello specifico studio di settore alla situazione reale del contribuente, quest'ultimo ha invece l'onere di fornire una plausibile giustificazione a sostegno dell'esclusione dall'applicazione degli standard degli studi di settore alla propria attività per il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

Nel corso del contraddittorio il contribuente può basare la propria difesa sulla dimostrazione che le caratteristiche dell'attività esercitata non corrispondono a quelle del cluster in cui è stato inserito, oppure che lo studio di settore non rappresenta correttamente la realtà territoriale e il contesto economico-sociale effettivo in cui opera l'azienda; che esistono delle cause di esclusione/inapplicabilità o che sono presenti situazioni di non normale svolgimento dell'attività. Il procedimento si può concludere con l'archiviazione dell'accertamento, oppure con la definizione di un accordo di adesione, oppure ancora con la notifica di un avviso di accertamento di rettifica.

L'esito in ogni caso non è definitivo, in quanto può essere impugnato e la decisione viene rimessa al giudice tributario, il quale è legittimato a valutare l'applicabilità in tutto o in parte degli studi di settore, mentre al ricorrente è concesso di servirsi di tutte le prove di cui dispone in propria difesa, anche qualora non avesse risposto all'iniziale invito al contraddittorio.

⁹³ Circolare 5/E del 23 gennaio 2008

2.6. Il regime premiale degli studi di settore

Con il Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201⁹⁴, all'articolo 10, è stato introdotto per i contribuenti che hanno assolto correttamente agli obblighi di comunicazione dei dati relativi agli studi di settore e che sulla base di questi risultano congrui e coerenti - anche a seguito dell'adeguamento previsto dalla Legge 30 dicembre 2004 n. 311 - un regime premiale, a partire dal periodo d'imposta 2011.

Per questi soggetti il Decreto prevede che:

- a) non possano essere effettuati accertamenti analitico-presuntivi⁹⁵;
- b) sia ammessa la determinazione sintetica del reddito solamente se il maggior reddito accertabile è superiore di almeno un terzo rispetto a quello dichiarato⁹⁶;
- c) per l'attività di accertamento relativa ad imposte dirette e IVA i termini di decadenza siano ridotti di un anno⁹⁷.

Per i contribuenti che invece non rientrano del regime premiale, poiché non congrui e coerenti, secondo quanto disposto al successivo comma 11, «l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza destinano parte della capacità operativa alla effettuazione di specifici piani di controllo...basati su specifiche analisi del rischio di evasione»⁹⁸.

In merito al regime premiale, è previsto anche che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentito il parere

⁹⁴ Convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214

⁹⁵ Cit. art. 10, co. 9, D.L. 201/2011: «sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»

⁹⁶ «La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato»

⁹⁷ «Sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»

⁹⁸ Art. 10, Co. 11, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201

delle associazioni di categoria, possono essere stabiliti termini diversi per l'accesso al regime sulla base della tipologia di attività svolta dal contribuente⁹⁹. Con riferimento all'anno di imposta 2017 vengono confermati gli stessi criteri utilizzati per gli anni 2014, 2015 e 2016 per l'accesso al regime premiale¹⁰⁰.

⁹⁹ Vedasi art. 10, co. 12, 10 D.L. 201/2011

2.7. Introduzione degli Isa

Il periodo d'imposta 2016 avrebbe dovuto essere l'ultimo di applicazione per molti studi di settore; tuttavia, la Legge di bilancio 2018 ne ha disposto la proroga¹⁰¹, differendo l'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, al fine di evitare una fase transitoria nella quale avrebbero continuato a trovare applicazione gli studi di settore e i parametri contabili, per tutte quelle attività per le quali non erano ancora stati ancora approvati gli indici.

Con il modello Redditi 2019 non verranno più dunque compilati gli studi di settore ma in loro sostituzione vi saranno i nuovi Indicatori Sintetici di Affidabilità fiscale. Parametri e studi di settore infatti non erano più ritenuti strumenti di accertamento adeguati all'attuale contesto economico: come fatto presente nel primo capitolo, da anni l'Amministrazione finanziaria è consapevole della necessità di pervenire ad una compliance preventiva nel rapporto con i cittadini-contribuenti e di dover fornire maggiori mezzi a sostegno dell'analisi della gestione economico finanziaria di imprenditori e professionisti in rapporto al contesto economico, oltre alla sempre più forte richiesta di trasparenza e di semplificazione degli adempimenti e dei processi burocratici.

Sebbene gli Isa rappresentino una versione "moderna" degli studi di settore, vi è una differenza fondamentale: ai contribuenti verrà associato un livello di rischio da 1 a 10 e quelli con punteggio più basso avranno maggiori probabilità di incorrere in controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate¹⁰²; tuttavia un basso punteggio non costituisce di per sé una

¹⁰⁰ Vedasi circolare 14/E del 6 luglio 2018

¹⁰¹ Ai sensi dell'art.1, co. 931, Legge 205/2017: «Al fine di assicurare a tutti i contribuenti un trattamento fiscale uniforme e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari, gli indici sintetici di affidabilità fiscale, previsti dall'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.»

¹⁰² Comma 14 D.L.50/2017: «L'Agenzia delle entrate e il Corpo della guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli indici nonché delle informazioni presenti nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, sesto comma, del

presunzione di evasione fiscale.

La disciplina degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale è stata introdotta dal legislatore con l'articolo 9-bis del Decreto Legge 24 aprile 2017 n. 50, commi da 1 a 18, convertito con modifiche dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96. Questo sistema risponde all'esigenza di favorire la compliance e premiare i contribuenti più virtuosi, nel tentativo di contrastare l'evasione e le condotte fiscalmente scorrette che minano l'equità e la concorrenza di mercato, anche in ottemperanza a quelle che sono le linee di condotta e le raccomandazioni dell'Unione Europea e delle organizzazioni internazionali come l'OCSE.

Infatti, mentre i parametri e gli studi di settore sono basati sulla stima di un livello congruo di ricavi o compensi che se non raggiunto dal contribuente dà luogo alla possibilità di subire un accertamento di tipo presuntivo, gli indici tengono conto non solo dell'imponibile dichiarato ma anche di ulteriori indicatori di coerenza e anomalia, e la possibilità di accedere ad un regime premiale. In tal modo si passa da quella che è una logica repressiva *ex-post* ad una premiale *ex-ante*.¹⁰³

Il Decreto Legge 50/2017, oltre a istituire gli ISA, fornisce le prime indicazioni sulle caratteristiche degli indici; al comma 2 dell'articolo 9-bis viene previsto che «Gli indici sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati. Le eventuali integrazioni degli indici, indispensabili per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali, sono approvate entro il mese di febbraio del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicate» e che la revisione debba essere effettuata almeno ogni due anni per garantire rappresentatività e adeguatezza dei dati sottoposti a valutazione. I dati rilevanti sono acquisiti dalle dichiarazioni fiscali dei contribuenti, dall'anagrafe tributaria, dalle agenzie fiscali, dall'Inps, dall'Ispettorato nazionale del lavoro e dal Corpo della

decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.605.»

¹⁰³ In accordo con quanto previsto dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23; vedasi supra 1.5.1.

Guardia di finanza, nonché dalle altre fonti previste.

Ulteriore fonte normativa si ritrova nel Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 marzo 2018 con il quale l'allora Ministro Padoan ha approvato i primi 69 ISA, con allegati le note tecniche e metodologiche relative a coefficienti, variabili e analisi territoriali interessati dall'indagine.

All'articolo 2 del Decreto vengono elencati i soggetti ai quali non si applicano gli indici di affidabilità fiscale, ossia:

- contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi superiori a €5.164.569 o al limite stabilito per lo specifico indice dal Decreto di approvazione o revisione;
- in caso di svolgimento di due o più attività differenti non rientranti nel medesimo indice, se l'ammontare dei ricavi/compensi relativi alla o alle attività secondarie supera il 30% dei ricavi totali;¹⁰⁴
- contribuenti in regime forfettario agevolato ex L. 190/2014 e in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del Decreto Legge 98/2011 (cosiddetti Minimi);
- enti non commerciali del terzo settore che optano per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa ex articolo 80 e organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale ex articolo 86 del Decreto Legislativo 117/2017;
- imprese sociali di cui al Decreto Legislativo n. 112 del 3 luglio 2017;
- società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- nei periodi d'imposta in cui il contribuente ha iniziato o cessato l'attività e al verificarsi di condizioni di non normale attività; *
- per ogni altra causa successivamente stabilita con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. *

¹⁰⁴ In caso contrario si applica l'ISA relativo all'attività principale

* queste cause di esclusione erano già presenti nel precedente Decreto Legge 50/2017 ai commi 6 e 7 dell'articolo 9-bis.

L'articolo 3 riguarda invece la determinazione del punteggio di affidabilità fiscale per l'accesso al regime premiale, espresso su scala da 1 a 10; il programma informativo sviluppato per il calcolo «segnala anche il punteggio relativo agli indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale»¹⁰⁵ e «consente altresì al contribuente la possibilità di indicare l'inattendibilità delle informazioni desunte dalle banche dati rese disponibili dall'Agenzia delle entrate, attraverso l'inserimento dei dati ritenuti corretti dal contribuente stesso. Nel calcolo del punteggio dei relativi indicatori elementari e di quello complessivo dell'indice sintetico di affidabilità fiscale, il programma informatico tiene conto degli eventuali dati rettificati dal contribuente»¹⁰⁶. Viene inoltre specificato che i ricavi/compensi rilevanti ai fini del calcolo del punteggio sono quelli di cui all'articolo 85¹⁰⁷ del TUIR, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c), d), e) e f) - ossia i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, di strumenti finanziari assimilati alle azioni, di obbligazioni e altri titoli, delle indennità conseguite a titolo di risarcimento – oltre ai ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso e i compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 54, comma 1.

Il quarto ed ultimo articolo è relativo alla cessazione dell'applicazione dei parametri e degli studi di settore a partire dall'annualità di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Il Decreto contiene anche settantatré allegati che costituiscono le note tecniche e metodologiche relative a:

- 69 ISA approvati;
- territorialità del livello del reddito medio imponibile ai fini

¹⁰⁵ Comma 2 articolo 3 Decreto MEF 23 marzo 2018

¹⁰⁶ Comma 3 articolo 3 Decreto MEF 23 marzo 2018

¹⁰⁷ Corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione

dell'addizionale Irpef;

- territorialità del livello delle quotazioni immobiliari definita su dati dell'osservatorio sul mercato immobiliare;
- territorialità del livello dei canoni di locazione degli immobili definita su dati dell'osservatorio sul mercato immobiliare;
- descrizione della metodologia statistico-economica;
- modalità di calcolo del coefficiente individuale;
- matrici per l'applicazione.

Nonostante i dubbi da parte di molti operatori del settore sulla effettiva applicazione degli indici dall'anno di imposta 2018, con il Comunicato Stampa N° 225 del 28 dicembre 2018 è stata data notizia che il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Giovanni Tria, ha firmato il Decreto che approva l'introduzione di 106 nuovi Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, dopo i primi 69 introdotti già nel marzo scorso, per un totale di 175. La Commissione degli Esperti¹⁰⁸, che ha funzione consultiva ed è istituita con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, - in accordo con l'Amministrazione finanziaria, le Organizzazioni economiche di categoria e gli Ordini professionali - si era infatti riunita il 6 dicembre dando parere positivo in merito all'approvazione degli ultimi indici. Con un Comunicato stampa del 30 gennaio 2019 l'Agenzia delle Entrate ha reso nota la pubblicazione dei modelli definitivi degli ISA; ora non resta che attendere il nuovo software applicativo, le cui modalità operative, necessarie per poter richiamare all'interno dei software gestionali i componenti di calcolo e le specifiche tecniche del programma ISA 2019, sono state messe a disposizione delle software house, su specifica richiesta. La pubblicazione è prevista nel primo semestre 2019.

Di questi 175 modelli, 61 sono relativi alle attività rientranti nella categoria dei "Servizi", 52 del "Commercio", 37 delle "Manifatture", 23 dei "Professionisti" e 2 dell' "Agricoltura"; quest'ultima categoria costituisce una novità in quanto non era presente negli studi di settore.

Si precisa che la nuova metodologia è compatibile con tutte le

¹⁰⁸ Prevista dall'articolo 9-bis, co. 8, DL 50/2017

attività per le quali venivano applicati gli studi di settore, mentre per quelle soggette a parametri, per il primo anno di adozione degli ISA è previsto un modello semplificato poiché, in mancanza dei dati strutturali, non è possibile applicare i modelli di business. Inoltre, le norme riferite agli studi di settore si intendono valide anche per gli indici, mentre quelle riferite ai parametri cessano di avere effetto a decorrere dai periodi d'imposta in cui si applicano gli indici.¹⁰⁹

Gli ISA sono codificati da una lettera A iniziale seguita da una seconda lettera (A per le attività legate all'Agricoltura, D per le Manifatture, G per i Servizi, K per i Professionisti e M per il Commercio), due cifre lettere seguite da due cifre e una ulteriore lettera finale, U per i modelli ordinari e S per quelli semplificati.

Saranno inoltre composti, allo stesso modo degli studi di settore, da una serie di quadri:

- quadro A - Personale;
- quadro B - Unità locali;
- quadro C - Elementi specifici dell'attività;
- quadro D - Beni strumentali;
- quadro E - Dati per la revisione;
- quadro F - Elementi contabili impresa;
- quadro G - Elementi contabili lavoro autonomo.

Un determinato modello non presenta tutti i quadri - anche perché l'F e il G sono alternativi - ad esempio l'AK05U contiene i quadri A, B, C e G.

Il regime sanzionatorio è, invece, previsto dal comma 16 dell'articolo 9-bis D.L. 50/2017. Nelle ipotesi di omissione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici, o di comunicazione inesatta o incompleta dei medesimi dati si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da € 250 a € 2.000¹¹⁰.

L'Agenzia delle Entrate nell'ottica di migliorare il rapporto di comunicazione tra Amministrazione fiscale e contribuenti, semplificare

¹⁰⁹ Comma 18, articolo 9-bis D.L. 50/2017

¹¹⁰ Riferimento art. 8, comma 1, D. Lgs. 471/1997

gli adempimenti e favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, in adempimento alle recenti disposizioni¹¹¹ sulla compliance, può mettere a disposizione del contribuente le informazioni in proprio possesso prima della contestazione della violazione, invitando ad eseguire la comunicazione dei dati insufficienti o mancanti e a correggere gli eventuali errori. Al momento di determinare l'entità della sanzione viene tenuto conto del comportamento del contribuente. Alternativamente, può procedere all'accertamento dei redditi, anche ai fini Irap e IVA, sempre previa fase di contraddittorio.

¹¹¹ In particolare, vedasi art. 1 commi da 634 a 636, Legge 23 dicembre 2014, n. 190

2.8. Il regime premiale degli Isa

Secondo quanto previsto dal comma 9 dell'articolo 9-bis D.L. 50/2017, ai contribuenti è consentito «indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, per migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale», analogamente all'adeguamento consentito alle risultanze degli studi di settore. Viene poi precisato che tali componenti positivi rilevano anche ai fini Irap e IVA, e che a tali importi non vengono applicati sanzioni e interessi purché il versamento delle relative imposte, avvenga entro il termine stabilito per il saldo delle imposte sui redditi, con facoltà di rateizzare le somme dovute¹¹².

I benefici per coloro che hanno diritto ad accedere al regime premiale, in relazione ai diversi livelli di affidabilità, sono i seguenti:

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a €50.000 annui relativamente all'IVA e per un importo non superiore a €20.000 annui relativamente a imposte dirette e Irap;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'IVA fino a €50.000 annui;
- esclusione dalla disciplina delle società non operative (art. 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724);
- esclusione dagli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) secondo periodo, del DPR 600/1973 e all'art. 54, comma 2, secondo periodo, del DPR 633/1972;
- anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento ex articolo 43, comma 1, DPR 600/1973 ed

¹¹² I medesimi concetti vengono riproposti ai commi 6 e 7 dell'articolo 3 D.M. 23 marzo 2018 MEF

ex articolo 57, comma 1, DPR 633/1972;

- esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo (art. 38 del DPR 600/1973) a condizione che il reddito complessivo accertabile non superi di due terzi quello dichiarato.

I termini di accesso al regime premiale possono essere differenziati non solo sulla base del punteggio ottenuto ma anche in base alla tipologia di attività svolta dal contribuente.

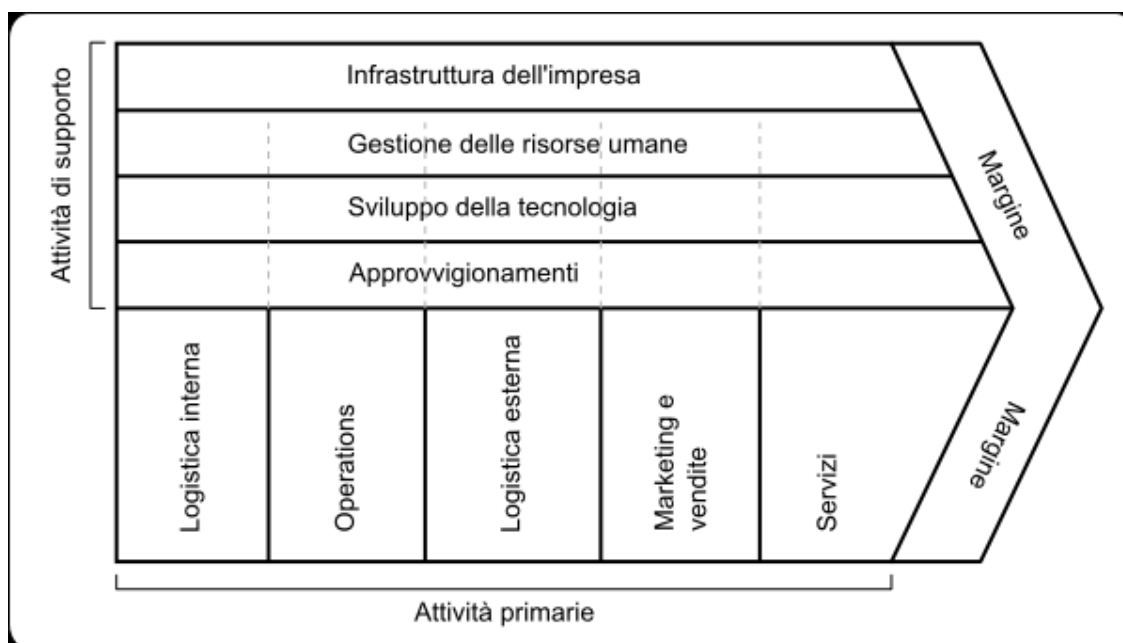
2.9. Le novità metodologiche

Nell'elaborazione dei nuovi Indici, l'Amministrazione finanziaria ha cercato di mettere a punto un'analisi più accurata della situazione economica del Paese e delle imprese operanti nel territorio nazionale, al fine di stabilire con la maggior precisione possibile stime attendibili del profilo di affidabilità fiscale dei singoli soggetti.

Anche per gli ISA i soggetti economici vengono raggruppati in cluster, come avveniva per gli studi di settore, ma non sulla base di caratteristiche strutturali simili; sono stati infatti delineati dei modelli di business partendo dai fattori caratterizzanti dello schema organizzativo dell'impresa. Questi sono improntati sulla "Catena del valore", ossia un modello che descrive i vari processi che devono essere messi in atto per la produzione di un bene o servizio e le differenti combinazioni che ne derivano (Figura 9)¹¹³.

¹¹³ Per approfondire vedasi Santesso E., (2010) Lezioni di economia aziendale, Giuffrè editore pag. 119 e seguenti

Figura 9 Catena del valore



Fonte: Wikipedia, Catena del Valore, https://it.wikipedia.org/wiki/Catena_del_valore

I vantaggi derivanti dall'uso di questa metodologia sono molteplici: la teoria, ideata da Porter nel 1985, è consolidata e supportata da vasta letteratura scientifica, ma soprattutto le strutture identificabili secondo la Catena del valore sono inferiori di numero rispetto al metodo utilizzato per gli studi di settore. In questo modo è sufficiente un ridotto numero di cluster per rappresentare efficacemente il settore e ciò si concretizza anche in un minor numero di modelli: infatti gli ISA pubblicati per l'anno d'imposta 2018 sono 175, a fronte dei 193 studi di settore per l'anno d'imposta precedente.

Per la costruzione degli Indici è stato scelto un arco temporale di osservazione di nove periodi d'imposta, a partire dal 2008, optando per l'utilizzo di dati "panel"¹¹⁴ che consentono di includere nel campione tutti i

¹¹⁴ «I dati panel o longitudinali derivano da osservazioni ripetute su un insieme di unità statistiche (persone, famiglie, regioni, imprese ecc.), normalmente condotte per più periodi o per più istanti temporali. I dati p. offrono alcuni vantaggi rispetto a quelli sezionali e alle serie storiche. Anzitutto, essi contengono più osservazioni di una singola serie storica. Inoltre, il loro uso semplifica l'analisi di problemi economici dove la dimensione intertemporale è importante (per es., lo studio dell'offerta di lavoro e dei consumi nel ciclo di vita). Infine, a differenza delle serie storiche macroeconomiche più aggregate, i dati panel consentono di analizzare il comportamento a livello individuale, controllando l'eterogeneità tra le unità.» Fonte: http://www.treccani.it/enciclopedia/panel_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

soggetti presenti nell'intervallo di osservazione anche per un solo periodo e di inglobare nelle stime tutti quei fenomeni esterni che possono influire sulle variabili nei vari periodi osservati, eliminando di fatto la necessità di ricorrere a correttivi congiunturali a posteriori.

Altra differenza consiste nella funzione di stima del valore aggiunto: mentre gli studi di settore erano basati su una regressione lineare semplice, gli ISA utilizzano una regressione lineare su base logaritmica. Ciò significa che le variabili vengono trasformate in logaritmi, in grado di restituire una valutazione più verosimile. Ad esempio, in una regressione lineare, ipotizzando un coefficiente di regressione del costo del venduto pari a 1.5, per ogni euro di costo del venduto devono essere dichiarati ricavi in più per €1,50; ciò indipendentemente dalla dimensione dell'impresa - piccola, media o grande che sia. Applicando invece una funzione di regressione lineare su scala logaritmica, ad ogni punto percentuale in più di costo del venduto viene associato un punto e mezzo percentuale di maggiori ricavi, creando una differenziazione tra le varie aziende.

Grazie alle nuove funzioni di regressione basate su dati panel è inoltre possibile effettuare una stima personalizzata sul singolo contribuente, in grado di cogliere le specifiche caratteristiche dei soggetti per mezzo di coefficienti individuali. Come già fatto presente infatti, la redditività di un'impresa è strettamente legata alle capacità di chi la controlla e dirige, oltre che da situazioni transitorie interne o esterne che la possono condizionare.

Figura 10 Schema delle fasi di costruzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale



Fonte: Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2018, MEF

Passando all'analisi del sistema di indicatori elementari, si evidenzia la compresenza di due tipologie di controllo, per la cui verifica è previsto che l'Agenzia delle Entrate possa servirsi anche della comparazione con le informazioni risultanti da banche dati esterne, Inps, Inail, Guardia di Finanza ecc...; da un lato vi sono gli indicatori elementari di affidabilità con punteggio da 1 a 10, e dall'altro gli indicatori elementari di anomalia con punteggio da 1 a 5. I primi sono relativi alle stime di ricavi/compensi, valore aggiunto e reddito, all'attendibilità delle caratteristiche dalla gestione tipica e anche all'esito di eventuali verifiche e/o accessi subiti; i secondi riguardano invece gli elementi strutturali dichiarati (come ad esempio la base occupazionale o il numero di ore lavorative prestate da titolare, soci o collaboratori ecc...), il raffronto dei dati con quelli disponibili mediante altre fonti, le situazioni di anormalità contabile e gestionale rispetto al modello di business cui si riferiscono gli indicatori ecc...

Per taluni elementi, contabili o relativi alla componente lavorativa prestata, è consentito modificare il raggruppamento dei dati ove non imputati in modo corretto al fine di migliorare il proprio profilo, oppure adeguarsi spontaneamente al valore richiesto.

Dalla media semplice dei due punteggi si ottiene l'indice *sintetico* di affidabilità, il cui valore è compreso tra 1 e 10 ed è calcolato per ciascun

periodo d'imposta. Confrontando i punteggi ottenuti è possibile effettuare una valutazione della gestione nel corso degli anni. Il contribuente che si trova nella fascia bassa può decidere di modificare il proprio comportamento al fine di migliorare la propria situazione per l'anno successivo e tentare di accedere al regime premiale.

È stata inoltre annunciata la realizzazione di un servizio informativo messo a disposizione del contribuente e/o del suo intermediario nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate o nel Cassetto fiscale¹¹⁵. È prevista, dunque, la creazione di una serie di report, con l'intento di fornire supporto alle imprese:

- un report economico di settore, con la descrizione del settore di attività e dei soggetti che vi operano;
- un report di affidabilità di settore, con l'indicazione del valore dell'Indice Sintetico di Affidabilità ottenuto per ciascun settore e le eventuali modifiche nel corso degli anni;
- un report delle annotazioni, contenente un quadro generale del settore e una sintesi delle problematiche segnalate dai contribuenti nel campo "Note aggiuntive" degli studi di settore;
- un report di affidabilità personale, comprendente una analisi del singolo soggetto, l'Indice Sintetico di Affidabilità ottenuto e il confronto con il risultato medio del settore di appartenenza;
- un report di audit e benchmark, che analizza i risultati economici della singola impresa da un lato, valutandone la performance (audit), e dall'altro effettua un confronto con il gruppo di riferimento (benchmark).

Appare chiaro come l'intento dell'Agenzia delle Entrate sia mettere nelle mani dei contribuenti gli elementi necessari alla comprensione delle dinamiche economico-finanziarie dei vari settori di mercato e della territorialità in modo trasparente, al fine di accompagnarli in

¹¹⁵ Vedasi "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2018, MEF" pagine 234 e 235

un processo di miglioramento gestionale e fiscale. In questo modo si vuole superare il classico “controllo a posteriori”, in favore di una valutazione soggettiva del singolo soggetto nella logica di compliance, con la possibilità di mettere in atto modifiche alla gestione aziendale a priori per adeguarsi ai valori ritenuti corretti.

Capitolo III. Un confronto tra Studi di settore e ISA

3.1. Casi pratici

Si propone ora un'analisi dello "Studio di settore YK05U 2018" periodo d'imposta 2017 e del relativo "ISA AK05U 2019" periodo d'imposta 2018 per un'attività professionale e dello "Studio di settore WG40U 2018" e del relativo "ISA AG40U 2019" per il settore dei servizi.

Lo studio di settore YK05U (Allegato B) è composto dai quadri A, B, D, G e T e riguarda le attività professionali rientranti in tre codici Ateco: 69.20.11 "Servizi forniti da dottori commercialisti", 69.20.12 "Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali" e 69.20.30 "Attività dei consulenti del lavoro".

A supporto della compilazione sono state pubblicate le "Istruzioni parte specifica del modello YK05U", da utilizzare per frontespizio, quadro B e D, mentre per i quadri A, G e T vi sono delle istruzioni a parte.

Nel "Frontespizio" sono richiesti innanzitutto il codice fiscale del dichiarante, il codice attività, il Comune e la Provincia del domicilio fiscale. Questi dati sono necessari per inquadrare il cluster e il territorio di appartenenza dell'impresa. Successivamente va comunicato se il contribuente svolge ulteriori attività (di lavoro dipendente, professionali, artistiche, d'impresa o anche in caso di pensionamento), l'anno di iscrizione ad albi professionali e di inizio dell'attività. Infine, devono essere indicati i mesi di attività nel corso del periodo d'imposta e se vi sono state particolari situazioni di cessazione con successiva riapertura della medesima attività in corso d'anno. Il quadro A riguarda il personale addetto all'attività: nello specifico viene chiesto di indicare il numero di giornate retribuite a dipendenti e apprendisti, il numero dei collaboratori coordinati e continuativi (Co.co.co.) e dei soci o associati, qualora presenti. Nel quadro B va indicato il numero delle unità locali destinate all'esercizio dell'attività, oltre a Comune e Provincia in cui sono situate e deve essere

compilato un quadro per ciascuna di esse; in caso di apertura o chiusura nel corso del periodo d'imposta deve esserne data comunicazione nelle note aggiuntive indicandone la data. Nel quadro D "Elementi specifici dell'attività" vanno inserite le informazioni relative alle varie prestazioni effettuate, con la specificazione del numero e della percentuale sui compensi, distinte tra "Prestazioni non a forfait" e "Gruppi di prestazioni erogate congiuntamente per uno stesso cliente e remunerate a forfait"; queste ultime sono prestazioni che prevedono molteplici adempimenti di natura diversa per le quali non viene determinato uno specifico compenso, ad esempio al rigo D42 vanno indicate le prestazioni relative a "Contabilità semplificata, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali) e societaria". Ai righe D60 e D61 è necessario riportare le ore settimanali dedicate all'attività e le settimane di lavoro nell'anno. Alla fine del quadro D vengono richieste le informazioni relative all'organizzazione dello studio, in particolare se si esercita l'attività in uno studio proprio, in condivisione, o se si svolge presso strutture di terzi e infine se è esercitata in forma collettiva.

Il quadro G comprende invece gli elementi contabili che i professionisti sono tenuti a compilare in sostituzione di quello F. È specificato che i dati vanno inseriti seguendo le indicazioni fornite dal TUIR e dalle istruzioni del modello studi di settore, anche se i valori così calcolati differiscono da quelli richiesti per la compilazione della Dichiarazione dei redditi. Ne deriva la necessità di effettuare un raggruppamento differente dei valori per il quale ci si può aiutare, ad esempio, con un foglio excel sul quale riportare da un lato i conti del conto economico e dall'altro i righe richiesti dallo studio di settore. Al rigo G01 bisogna indicare i compensi lordi complessivi in denaro e in natura, al netto dei contributi previdenziali o assistenziali corrisposti alle casse professionali, mentre al successivo G02 i maggiori compensi dovuti in caso di adeguamento alle risultanze degli studi di settore, al netto della maggiorazione del 3%¹¹⁶; al G03 gli altri proventi e al

¹¹⁶Si ricorda che la maggiorazione non è dovuta se la differenza tra i compensi annotati nelle scritture e i derivanti dall'applicazione degli studi di settore non supera il 10% dei compensi annotati. Il termine di versamento è il medesimo del saldo dell'imposta sul reddito e va effettuato mediante modello F24 con codice tributo 2118 per i soggetti diversi dalle persone fisiche e 4726 per le persone fisiche

G04 le plusvalenze realizzate su beni mobili strumentali, anche se derivanti da risarcimenti.

Dal rigo G05 iniziano le voci di spesa, per la cui ripartizione si rimanda all'Allegato A. Bisogna specificare che vanno indicati gli importi "fiscali", ossia i valori deducibili ai fini del calcolo dell'Irpef, ad esempio le spese di telefonia mobile sono deducibili per il 50% e quelle per gli autoveicoli solo per il 20%. Inoltre, tutto ciò che viene utilizzato in modo promiscuo, sia ad uso professionale che ad uso personale, ha una deducibilità pari al 50%, mentre il valore dei beni strumentali va rapportato ai giorni di possesso nell'anno ($X/365$) e per la quantificazione non si tiene conto degli immobili.

Dal rigo G15 al G19 vengono richieste le informazioni relative all'Imposta sul Valore Aggiunto, indicandone l'ammontare complessivo sulle operazioni imponibili, se vi è esenzione, il volume d'affari e le operazioni fuori campo IVA.

Infine, nei righe da G20 a G23 "Ulteriori elementi contabili" bisogna riportare le spese per canoni di locazione finanziaria, distinte per beni immobili e beni strumentali mobili, le spese sostenute per acquistare beni strumentali di valore inferiore a € 516,46 e barrare la casella se per uno o più periodi d'imposta antecedenti ci si è avvalsi del regime forfettario agevolato (art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) o di quello cosiddetto dei minimi (art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98).

Nel quadro T sono previste delle informazioni aggiuntive che servono a considerare gli scostamenti nei compensi dovuti alla situazione di crisi economica. Nel rigo T01 è richiesta la percentuale di compensi relativa ad incarichi per i quali nell'anno si è ricevuto il pagamento integrale dell'importo e la percentuale degli incarichi per i quali si ha avuto un pagamento parziale. Questa precisazione è di particolare importanza poiché un professionista, dichiarando il reddito secondo il regime di cassa, può ricevere i compensi in un periodo successivo a quello in cui ha fornito le prestazioni.

Da una veloce osservazione del modello ISA AK05U (Allegato C) si

può subito notare che si presenta in modo molto simile a quello dello Studio di settore, sebbene presenti meno voci.

Anche in questo caso le Istruzioni del modello riportano le indicazioni per la compilazione del frontespizio e dei quadri B e C, mentre per i quadri A e G si rimanda a delle ulteriori istruzioni generiche, in quanto applicabili a tutti i soggetti.

Nel frontespizio si ritrova essenzialmente la richiesta degli stessi dati ad eccezione di due caselle relative una ai mesi di attività e l'altra alle eventuali situazioni di cessazione dell'attività seguite da nuova apertura nel corso dell'anno o nei sei mesi successivi alla cessazione.

Il quadro B è invariato, così come il quadro C, che comprende gli elementi specifici dell'attività, corrisponde esattamente al D dello studio di settore analizzato, dal rigo C01 al C50; il rigo C51 "Percentuale dei compensi dal committente principale" invece, si ritrova al D60 dello studio di settore. Non è più richiesta l'indicazione delle ore settimanali dedicate all'attività, delle settimane di lavoro annue e della tipologia di studio (proprio, in condivisione o di terzi). Da notare che queste informazioni, legate al tempo e alla modalità di svolgimento dell'attività, costituiscano importanti indici reddituali e la scelta di eliminarli dagli ISA potrebbe essere dovuta alla facile manipolazione e difficoltà di sottoporre i dati a controllo.

Per quanto riguarda il quadro G, anch'esso non è stato modificato molto e i dati richiesti sono i medesimi. L'unico cambiamento consiste nello spostamento dei rigi G20 e G21 del vecchio studio di settore all'interno delle "Altre componenti negative", ossia al rigo G11 dell'ISA e nell'eliminazione della casella in cui veniva chiesto di indicare se il professionista si era avvalso di regimi agevolati nei periodi d'imposta antecedenti.

Infine, non è più presente il quadro T relativo alla "Congiuntura economica".

Come si può notare il modello non presenta significative differenze, a parte la mancanza dei correttivi congiunturali, tuttavia traspare un tentativo di snellire il modello: si passa da 100 campi da compilare nello studio di settore a 91 nell'ISA.

Si vuole ora analizzare il modello Studi di settore 2018 WG40U (Allegato D) e il corrispondente ISA AG40U (Allegato E) da utilizzare per i codici attività 40.10.00 “Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione”, 42.99.01 “Lottizzazione dei terreni connessa con l’urbanizzazione”, 68.10.00 “Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri”, 68.20.01 “Locazione immobiliare di beni propri o in leasing (affitto)” e 68.20.02 “Affitto di aziende”.

Nel frontespizio devono essere indicati il codice attività prevalente, Comune e Provincia del domicilio fiscale, l’anno di inizio dell’attività, i mesi di svolgimento dell’attività nel periodo d’imposta e, se presenti, le situazioni di cessazione dell’attività con successiva riapertura in corso d’anno o nei sei mesi successivi, o di prosecuzione di attività svolte da altri soggetti (rientrano tra queste ultime l’acquisto o affitto d’azienda, la successione o donazione d’azienda, le operazioni di trasformazione e le operazioni di scissione e fusione d’azienda).

Vengono poi richiesti alcuni dati specifici per quelle imprese che svolgono due o più attività che non rientrano nello stesso modello (a condizione che i ricavi di queste ultime superino il 30% dei ricavi totali dichiarati) ossia l’indicazione dell’attività prevalente e dei relativi ricavi, della o delle attività secondarie e dei relativi ricavi e infine i ricavi derivanti da altra attività soggette e non soggette ad altri studi di settore e da aggi o ricavi fissi.

Questi campi nell’ISA sono sostanzialmente invariati, ad eccezione dell’anno di inizio di attività e delle situazioni di cessazione/apertura che non vengono richiesti.

Il quadro A contiene le informazioni sul personale addetto all’attività: numero di dipendenti, apprendisti, collaboratori coordinati e continuativi, collaboratori familiari, soci amministratori e non amministratori ecc..., mentre il quadro B richiede il numero di unità locali utilizzate nello svolgimento dell’attività e la loro collocazione territoriale (Comune e Provincia).

Anche i quadri A e B non hanno subito variazioni.

Nel quadro D “Elementi specifici dell’attività” vanno comunicati, in valori percentuali, dal rigo D01 al D15, i ricavi conseguiti per ciascuna tipologia di attività svolta. Dal D16 al D23 va indicato numero e metri quadrati dei

fabbricati venduti nel corso dell'anno, suddivisi per prezzo di vendita al metro quadrato e sulla base di quattro fasce di valore individuate, mentre rispettivamente al rigo D24 e D26-D27 le aree edificabili e gli altri terreni venduti. La medesima tipologia di informazioni è richiesta con riferimento ai fabbricati locati dal rigo D34 al D43, mentre dal D47 al D53 sono da indicare i fabbricati locati ad uso industriale distinti per numero di metri quadrati e prezzo di locazione sempre al metro quadrato. Nei rigi D28-D33 vengono richiesti alcuni dati sui fabbricati destinati alla vendita ma rimasti invenduti. Questi ultimi campi sono stati eliminati dall'ISA. Devono poi essere riportati il numero e i relativi metri quadrati dei fabbricati non locati e il numero dei terreni sfitti nei rigi da D54 a D60. Nelle istruzioni viene specificato che al fine di individuare il rigo corretto in cui inserire un immobile è necessario valutare la prevalenza d'uso effettivo nel corso del periodo d'imposta: ad esempio se un immobile è stato affittato per 10 mesi su 12 va conteggiato tra gli immobili affittati. Gli ultimi dati da compilare del quadro sono relativi alla localizzazione degli immobili, per i quali deve essere riportata la percentuale dei ricavi conseguiti in rapporto a quelli complessivi, derivanti dalla vendita, affitto o locazione per ciascuna delle aree geografiche individuate, e l'ammontare delle esistenze iniziali e rimanenze finali di prodotti finiti e di prodotti in corso di lavorazione/servizi non di durata ultrannuale.

Il quadro D dello studio di settore negli ISA è stato sostituito dal C. Tutta la prima parte relativa alle tipologie di attività svolte dall'impresa è rimasta invariata e anche quella relativa all'attività di vendita, dalla quale però è stata tolta la richiesta di indicazione del numero dei fabbricati e terreni venduti.

Le variazioni riscontrabili invece nella parte relativa all'attività di locazione sono le seguenti:

- per i fabbricati locati non viene più richiesta la rendita catastale;
- per i terreni agricoli deve essere riportato il reddito dominicale, non previsto dallo studio di settore;
- ai rigi C31, C32 e C33 devono essere indicati numero, metri quadrati e mesi di locazione dei terreni affittati, mentre nello

studio di settore era richiesto solo il primo dato;

- per i fabbricati non locati non devono più essere indicati i metri quadrati;
- i dati relativi a terreni agricoli e altri terreni non affittati, di cui ai righi D59 e D60, non sono più richiesti;
- è stato aggiunto il rigo C43 per indicare numero e valore complessivo delle aziende date in affitto.

Nessuna modifica è stata apportata ai righi destinati a raccogliere le informazioni sulla localizzazione degli immobili venduti, locati o affittati e sui prodotti in corso di lavorazione e finiti, mentre sono stati aggiunti i righi da C53 a C60 “Tipologia di spese” nei quali va indicato il valore di alcune spese specifiche dell’attività, ad esempio le spese sostenute per la registrazione di contratti e per ristrutturazioni edilizie, e il rigo C65 in cui specificare il numero di progetti immobiliari realizzati.

Nell’ISA è stato inserito un ulteriore quadro E che non era presente nello studio di settore, relativo ai “Dati per la revisione” – rigi da E01 a E05 - dove viene chiesto di inserire il numero e i metri quadrati degli immobili relativi alle aziende affittate e il valore dei beni strumentali mobili delle aziende affittate.

Il quadro F, nel quale devono essere riportati gli elementi contabili, presenta le seguenti principali differenze:

- il rigo F03 “Adeguamento da studi di settore” è stato sostituito dalla dicitura “Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità” ed è stato aggiunto il campo F34 “Aliquota IVA applicata in fase di versamento agli ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il profilo di affidabilità”¹¹⁷;

¹¹⁷Tale aliquota va calcolata con la seguente formula:

$$\frac{\text{Iva su operazioni imponibili} + \text{Iva su operazioni di intrattenimento} - [\text{Iva su cessioni di beni ammortizzabili} + \text{Iva su passaggi interni} + \text{Iva detraibile forfettariamente}]}{\text{Volume d'affari} + \text{Altre operazioni, sempre che diano luogo a ricavi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione}}$$

Il comma 9 dell’articolo 9-bis del D.L. 50/2017 prevede per il contribuente la facoltà di applicare l’aliquota IVA relativa all’attività esercitata fornendo la “prova contraria” e

- il rigo F38 degli studi di settore, indicante il valore delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR che sono state distrutte o perdute, è diventato parte integrante dell'F06 negli ISA; allo stesso modo il rigo F36 relativo a materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti andati distrutti o perduti è diventato l'F16;
- il campo F39 degli studi di settore nel quale andavano indicate le spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali di valore unitario inferiore a € 516,46 ora rientra nel rigo F21;
- al rigo F22 "Oneri di gestione" – diventato F23 negli ISA – sono state aggiunte alcune ulteriori suddivisioni, ossia: un campo per le maggiorazioni fiscali; uno per i componenti negativi derivanti da trasferimenti di azienda o rami di essa; uno per le minusvalenze derivanti da operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo, espropri o nazionalizzazioni di beni, alienazioni di beni non strumentali all'attività produttiva; uno per le quote di accantonamento annuale al TFR per forme pensionistiche complementari e somme erogate ai fondi di previdenza del personale dipendente; e infine uno per gli oneri per tasse e imposte;
- sono stati eliminati i righi F26 "Proventi straordinari", F27 "Oneri straordinari", F40 da barrare in caso ci si fosse avvalsi nelle annualità precedenti di regimi agevolati (forfettario e dei minimi) e le "Ulteriori informazioni per le imprese in regime di contabilità semplificata, ossia i righi da F41 a F44.

Nello studio di settore è presente anche il quadro Z "Dati complementari" nel quale vanno riportati degli ulteriori dati necessari per la costruzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale: nello specifico servono a valutare gli effetti sui componenti reddituali positivi e negativi in conseguenza del passaggio da un regime di competenza al regime di "cassa", per le imprese in contabilità semplificata. I medesimi righi si ritrovano anche nell'ISA ai righi da F36 a F39, con l'aggiunta del rigo F35

nel quale indicare se vi è stato un cambio di regime in corso d'anno.

Il quadro T dello studio di settore richiedeva la compilazione di una serie di informazioni, tra cui ricavi, esistenze iniziali e rimanenze finali, valore dei beni strumentali e dati sul personale addetto all'attività, per gli ultimi tre periodi d'imposta, con lo scopo di adeguare le risultanze dello studio di settore all'attuale situazione di crisi economica. Tale quadro è stato rimosso dagli ISA dal momento che, come fatto presente al paragrafo 2.9, non necessitano di correttivi.

Anche in questo caso si può notare una lieve riduzione del numero di campi da compilare, che passano da 159 nello studio di settore a 132 nell'ISA. Si può ragionevolmente ritenere che in fase di costruzione degli Indici si sia tentato di eliminare le voci meno significative, introducendo al loro posto una maggiore specificazione degli elementi contabili al fine di rendere più attendibili le stime effettuate. Importante è anche l'inserimento del quadro E, dove comunicare i dati relativi all'attività di affitto d'azienda precedentemente non contemplati nello studio di settore, sebbene costituissero uno dei codici Ateco previsti.

3.2. Osservazioni sul passaggio dagli Studi di settore agli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale

Gli anni '70 sono stati caratterizzati da un profondo rinnovamento in ambito tributario e fiscale. Fino a quel momento, erano state, infatti, incentivate le metodologie di determinazione del reddito basate su “valori medi” o “normali”¹¹⁸, anche alla luce della ridotta diffusione degli adempimenti contabili obbligatori e delle difficoltà incontrate dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria nel sottoporre a verifica i redditi dichiarati dai contribuenti. Con la riforma tributaria avviata dalla Legge 9 ottobre 1971, n. 825, venne posto tra gli obiettivi principali l'assoggettamento dei contribuenti alla tassazione del reddito “effettivo” contrapposto al reddito “predeterminato”. Il passaggio fu però ostacolato da alcuni fattori, tra cui il fatto che la contabilità ordinaria fosse troppo onerosa, oltre che di poca utilità, per i contribuenti di piccole dimensioni; inoltre, sebbene agli Uffici preposti all'accertamento fossero stati conferiti poteri di indagine più forti, al fine di poter procedere alle verifiche contabili indispensabili per contrastare i fenomeni evasivi, fu comunque ritenuto necessario affiancare agli ordinari metodi di accertamento anche quelli basati su presunzioni e predeterminazioni. Si è passati, dunque, attraverso una serie di normative¹¹⁹, che hanno portato all'introduzione degli studi di settore, per la cui realizzazione sono state necessarie varie fasi: nella prima, preparatoria, il Dipartimento delle entrate ha raccolto i dati contabili ed extracontabili, per settori economici, selezionando dei campioni di contribuenti sulla base di criteri prestabiliti dall'Amministrazione finanziaria. Il D.L. 331/1993, tuttavia, fornisce disposizioni piuttosto generiche sulle modalità di campionamento e anche le successive normative non forniscono sufficienti delucidazioni sulle tecniche statistiche e i criteri di selezione operati. Ad alcuni soggetti, specificamente individuati, sono stati quindi sottoposti dei questionari in merito alle caratteristiche dell'attività svolta. Tale aspetto non può che essere fondamentale nella disciplina degli studi di settore poiché è proprio dalla

¹¹⁸ V. *supra* paragrafo 2.2

¹¹⁹ V. *supra* pag. 50-51

correttezza di questi dati che deriva l'efficacia della successiva applicazione. Dalle elaborazioni effettuate delle informazioni così raccolte, sono derivate delle versioni provvisorie dei modelli, passando dunque alla fase sperimentale, avente l'obiettivo di verificarne l'attendibilità ed attuare le correzioni necessarie.

Terminata questa fase, a seguito delle ulteriori elaborazioni statistiche, è stato possibile passare alla fase consultiva, cui è già stato accennato nel paragrafo 2.3, presso la Commissione di Esperti e, successivamente, all'approvazione definitiva da parte del Ministro delle finanze con apposito decreto.

Tutto questo *iter*, avrebbe dovuto garantire, nell'intento dell'Amministrazione finanziaria una buona rappresentatività della realtà effettiva. Sebbene gli studi di settore costituiscano un importante passo in tale direzione rispetto ai coefficienti e ai parametri precedentemente utilizzati, come fatto presente da studiosi della materia, la mancanza della documentazione relativa alle varie fasi di costruzione degli studi di settore e ai dati raccolti non è mai stata divulgata, e pertanto rappresenta un notevole limite alla disciplina¹²⁰.

Oltre a quanto già detto, lo strumento si è dimostrato in molte situazioni inadeguato, nonostante l'impegno profuso attraverso aggiornamenti e correttivi, e pur tuttavia non sufficienti a far emergere le differenze che contraddistinguono ciascun contribuente e le dinamiche del contesto economico in cui operano, raccogliendo critiche da parte di quanti ritengono questa tipologia di accertamento inadeguata e ingiusta. Si possono presentare infatti molte situazioni specifiche e personali che conducono ad uno scostamento dai valori congrui e coerenti, non necessariamente dovuti a fenomeni evasivi.

A riprova di ciò, l'evoluzione della prassi, supportata dalla giurisprudenza, ha richiesto l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo con il contribuente e di valutare le prove e gli elementi forniti prima di emettere l'avviso di accertamento, che deve essere giustificato da rilievi motivati e specifici per verificare la sussistenza di cause legittimanti

¹²⁰ Come fa presente Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999, cit., p. 286

lo scostamento tra i valori degli studi di settore e quelli dichiarati. Inoltre, al fine di prevenire inutili accertamenti è stata riconosciuta al contribuente la possibilità di fornire giustificazioni compilando il campo note e mettere i verificatori dell’Agenzia delle Entrate a conoscenza preventiva di specifiche situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento della congruità e della coerenza.

A sostegno, invece, degli studi di settore si schierano quanti, come l’ex Presidente della So.Se (Società per gli Studi di Settore) Dott. Giampiero Brunello, ritengono si tratti di uno strumento necessario per contrastare l’evasione fiscale. Dello stesso avviso, ma con la precisazione che l’applicazione degli studi non può essere automatica ed acritica, sono anche Luigi Magistro, Direttore della Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate dal 2008 al 2012, e Mauro Beghin, Professore di Diritto tributario nell’Università di Padova, secondo il quale «gli studi di settore vanno contestualizzati, considerandoli non già quale “punto di arrivo”, bensì come il “punto di partenza” per l’esercizio di una funzione amministrativa che non deve mai perdere di vista il “fatto economico” così come si è concretamente realizzato. Si tratta di pensare a questi strumenti al di fuori delle logiche di automatismo»¹²¹.

Queste metodologie accertative non possono comunque in ogni caso negare il ruolo predominante della contabilità correttamente tenuta, che rappresenta la garanzia fondamentale di ciascun contribuente.

Gli studi di settore presentano complessità anche nella compilazione. Non raro è il caso in cui il contribuente non sia in grado di individuare da sé i dati da inserire e necessiti quindi di ricorrere all’aiuto di C.A.F. o professionisti del settore. I suddetti modelli possono infatti presentare criticità che le istruzioni non sono sempre in grado di chiarire e spesso non sono esaustive di tutte le evenienze configurabili, come nel caso esplicito delle perdite su crediti, la cui esposizione potrebbe provocare la perdita dei requisiti richiesti per ottenere un risultato di congruità, coerenza e normalità, salvo poi la possibilità di non indicarle come da circolare 23/E del 2013 dell’Agenzia delle Entrate.

¹²¹ BEGHIN M., *Gli studi di settore: predeterminazioni normative da “contestualizzare”, non da “demonizzare”*, Università di Padova

Inoltre, alcuni campi di prestano a differenti interpretazioni, la cui analisi spetta alla diligenza del compilatore e che obbligano a dispendiosi approfondimenti e ricerche, e può risultare complicato anche individuare le cause che hanno comportato lo scostamento dai valori congrui, normali e coerenti. È accaduto che chi si occupava della compilazione studi si sia servito di stratagemmi più o meno leciti per ottenere risultati di congruità e coerenza. Nell'intento di combattere queste manipolazioni di dati, le informazioni da fornire nella compilazione dei modelli sono state sempre più numerose e specifiche, comportando oneri di compilazione a volte eccessivi. In generale, il contribuente non è contento di dover dedicare tempo e risorse alla compilazione di modelli ed adempiere a tutte le altre incombenze fiscali e burocratiche, in un contesto caratterizzato da disservizi pubblici anche a causa anche dei tagli alla spesa pubblica.

Il compito dell'Agenzia delle Entrate, di conseguenza, è indiscutibilmente complicato ed ha costretto a ricorrere ad accertamenti sintetici per contrastare i comportamenti dei contribuenti finalizzati a sottrarre al fisco ingenti basi imponibili. Non erano rari i casi di imprenditori che dichiaravano redditi inferiori rispetto a quelli dei loro dipendenti pur tenendo un tenore di vita e disponibilità di beni e servizi nettamente maggiori.

Un ulteriore aspetto che bisogna considerare è la possibilità concessa di adeguarsi spontaneamente alle risultanze degli studi di settore: se da una parte può rappresentare una opportunità per il contribuente di evitare la verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria e per quest'ultima di avere una maggiore entrata, dall'altra consente a chi ha effettivamente evaso materia imponibile di evitare i controlli pagando solo una piccola maggiorazione sull'imponibile stimato dagli studi, magari più basso rispetto a quello realizzato.

Anche la fase del contraddittorio pone un problema: nel corso di esso, spesso si assiste alla difficoltà da parte dei funzionari preposti alla verifica di comprendere le problematiche del contesto aziendale e della gestione dell'attività imprenditoriale o professionale, e nel contempo di valutare caso per caso le singole situazioni, con il correlato rischio di porre la verifica su un piano che poteva sconfinare nella valutazione

discrezionale del funzionario. In sostanza, la medesima situazione poteva risolversi in risultati assai diversi ai fini dell'accertamento tra Ufficio e Ufficio.

Se inizialmente la difesa contro un accertamento basato sugli studi di settore presentava notevoli limitazioni, poiché considerati dall'Amministrazione finanziaria al pari delle presunzioni legali, è stato poi definitivamente confermato sia dall'Agenzia delle Entrate sia da varie sentenze giudiziali che trattasi di presunzioni semplici, con tutte le conseguenze che ne derivano.

Con il passare degli anni, si è poi assistito ad un percorso finalizzato all'instaurazione di un rapporto più collaborativo nei confronti dei contribuenti, non più visti a priori come evasori salvo prova contraria, bensì come cittadini tenuti ad adempiere ai propri doveri nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e in generale dello Stato.

Anche il periodo che stiamo vivendo è segnato da notevoli cambiamenti, sia in ambito fiscale che nelle materie ad esso collegate: dai nuovi adempimenti contabili (Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA, Comunicazione dati fatture, Fatturazione elettronica) al nuovo regolamento sulla Privacy (GDPR)¹²² e sulla disciplina "Antiriciclaggio"¹²³, ma anche la riforma della legge fallimentare recentemente approvata.

Tutte queste novità hanno anche generato alcune proteste da parte dei contribuenti e di tutti coloro che si occupano di adempimenti fiscali¹²⁴. La necessità incontestabile di far emergere la base imponibile non dichiarata, visti gli alti livelli di evasione nel nostro Paese, e di trasparenza da parte delle pubbliche istituzioni si scontra infatti con la richiesta da parte dei cittadini di una burocrazia più snella, leggi più efficaci e della tanto acclamata semplificazione fiscale.

A dispetto delle numerose leggi emanate che rendono sempre più

¹²² In attuazione del Regolamento EU 2016/679 del 27 aprile 2016 (*General Data Protection Regulation* - GDPR), applicabile dal 25 maggio 2018

¹²³ Con il D. Lgs. 25 maggio 2017, n. 90, in attuazione della direttiva UE 2015/849, sono state apportate sostanziali modificazioni al precedente D. Lgs. 21 novembre 2007, n. 231

¹²⁴ Il 14 dicembre 2016 si è tenuta una manifestazione delle sigle sindacali dei commercialisti, nata proprio contro il Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193 che ha introdotto l'obbligo di comunicare trimestralmente i dati relativi alle liquidazioni periodiche e quelli relativi alle fatture emesse e ricevute per la maggior parte dei soggetti passivi IVA

complicato tenere il passo con i continui aggiornamenti, ad oggi, i passi compiuti in questa direzione sono limitati e i contribuenti hanno imparato a diffidare delle promesse dei vari Governi di riforme tributarie e fiscali in grado di rispondere alle succitate esigenze. Vittima indiretta dei continui mutamenti legislativi è la stessa Agenzia delle Entrate; quest'ultima sovente si ritrova ad affrontare problematiche contrastanti e di difficile interpretazione, o applicazione, e sono assai frequenti gli episodi di difficoltà, blocchi, o quantomeno ritardi nelle procedure telematiche¹²⁵.

È in questo contesto che si inseriscono i nuovi degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, la cui prima applicazione è slittata al 2018, denotando la difficoltà di creare un nuovo strumento di verifica più efficace e trasparente rispetto ai precedenti studi di settore. Quanti speravano nell'abolizione degli studi di settore, o quanto meno su di una semplificazione degli adempimenti, resteranno delusi di fronte ai contenuti pressoché immutati degli ISA. Gli Indici sintetici di Affidabilità fiscale sono stati infatti presentati all'opinione pubblica come il risultato della promessa di contenere gli adempimenti burocratici. L'intento dell'Amministrazione finanziaria consiste nel favorire l'emersione della base imponibile e l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti a priori, e di conseguenza aumentare la "lealtà fiscale", anche al fine di assicurare un gettito fiscale immediato senza dover aspettare gli esiti incerti di un contenzioso tributario.

In realtà il modello presenta, anche visivamente, le medesime caratteristiche dei vecchi modelli Studi di settore, salvo alcune modifiche, come evidenziato negli esempi riportati nel paragrafo 3.1; la vera novità consiste nella metodologia su cui si basano gli indici sottoposti a verifica e nel punteggio che viene assegnato a ciascun contribuente. La costruzione di questi indici ha come fondamento i nuovi procedimenti e la funzione di regressione logaritmica descritti nel paragrafo 2.9.

Si percepisce un mutamento metodologico, ma anche a livello di accertamento, che dovrebbero portare a maggiore trasparenza ed equità. Gli ISA infatti non dovrebbero costituire uno strumento di accertamento,

¹²⁵ L'ultimo caso riguarda le iniziali difficoltà nell'invio delle fatture elettroniche che si sono riscontrate nei primi giorni di applicazione

quanto più realisticamente un ausilio, un punto di partenza, sul quale basare le verifiche per i contribuenti che avranno i punteggi più bassi. Questo è proprio l'utilizzo che molti auspicavano proprio per gli studi di settore.

È anche vero, tuttavia, che si assiste ad un sentimento generale di scoraggiamento in molti contribuenti onesti, che si vedono afflitti da sempre maggiori oneri fiscali e burocratici con la conseguenza che tutto ciò che è nuovo viene visto come negativo, anche quando questo costituisca un'opportunità di ammodernamento e crescita.

Il progresso tecnologico e i potenti sistemi informativi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate dovrebbero agevolare il contrasto all'evasione fiscale, contro la quale gli indici dovrebbero rappresentare un altro passo avanti, ma solo con la prima applicazione si potrà avere un iniziale riscontro sull'impatto positivo o negativo di questo nuovo strumento e sulle conseguenze a livello di accertamento.

Conclusioni

Con questo elaborato si è cercato di fornire una chiave di lettura delle recenti modifiche alla normativa del nostro Paese relativamente al rapporto tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

Partendo dalle basi del sistema impositivo italiano sono stati analizzati i fenomeni dell'evasione e dell'elusione fiscale, anche con riferimento all'abuso del diritto in ambito europeo che necessariamente influisce e crea ripercussioni sulle disposizioni dell'ordinamento italiano, subordinato alle direttive dell'Unione Europea, la quale vede negativamente il nostro complicato sistema burocratico che rende l'Italia un luogo poco appetibile per l'insediamento di imprese.

Sono stati poi esaminate le ultime norme e le disposizioni in materia di compliance, recentemente posta tra gli obiettivi dell'Agenzia delle Entrate.

Proprio in questo ambito si inserisce il passaggio dagli Studi di settore agli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA). Dei primi, sono state analizzate le motivazioni che ne hanno richiesto l'introduzione, le caratteristiche, la tipologia di controlli, il regime premiale e le problematiche a questi associate, mentre degli ISA è stata esaminata la normativa di riferimento e gli aspetti relativi alla nuova metodologia applicata per la costruzione degli indicatori e al regime premiale.

Da ultimo, sono stati effettuati due confronti tra le informazioni richieste in un modello Studi di settore e in un modello ISA relativi alle medesime attività, al fine di evidenziare somiglianze e differenze. Non è stato tuttavia possibile fare un raffronto, imputando dei valori nei vari righi, e dunque effettuando il calcolo della congruità, coerenza e normalità da un lato, e dell'Indice sintetico di affidabilità dall'altro, poiché ad oggi non è ancora disponibile il "Software di compilazione" per gli ISA.

In conclusione, accolgo le posizioni critiche nei confronti degli studi di settore di quanti li considerano solamente un mezzo ausiliario ai fini all'accertamento, con caratteristiche di meri "indizi", sottolineando il ruolo fondamentale che deve avere la fase del contraddittorio anticipato, sebbene

anche questo abbia un limite importante, a mio giudizio, nell'elemento soggettivo del rapporto con il singolo funzionario, al quale viene affidata la valutazione caso per caso, ma che potrebbe giungere ad un risultato diverso rispetto ad un suo collega. In tal modo non si può avere un giudizio unanime e oggettivo.

Personalmente, faccio parte di coloro che si attendevano dagli ISA una radicale modifica rispetto agli studi di settore. Pertanto, al primo impatto, la somiglianza strutturale tra i modelli potrebbe creare una sorta di pregiudizio nei confronti di questo nuovo strumento che tuttavia dovrebbe, almeno secondo quanto riportato nei documenti analizzati, rispecchiare il nuovo approccio tra contribuente e Agenzia delle Entrate, e dunque impattare positivamente sul sistema fiscale. Ritengo che le modifiche apportate con gli Indici siano positive, ma solo con il tempo sarà possibile dare una concreta valutazione sull'efficacia in termini di compliance e lotta all'evasione.

Bibliografia e sitografia

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Approvazione di modifiche alla modulistica degli studi di settore e dei parametri da utilizzare per il periodo di imposta 2017*, provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 maggio 2018

AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 26 ottobre 2016, *Più dialogo e meno controlli all'insegna della compliance. In arrivo 156mila lettere a chi ha dimenticato di presentare la dichiarazione dei redditi*

AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 30 giugno 2017, *Promozione della compliance. In arrivo altre 100mila lettere per valutare se mettersi in regola*

AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 30 gennaio 2019, *Debutto ufficiale per gli Isa, pronti i 175 modelli definitivi che entreranno nella dichiarazione Redditi 2019*

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Modello e Istruzioni ISA 2019 AG40U anno d'imposta 2018*

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Modello e Istruzioni ISA 2019 AK05U anno d'imposta 2018*

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Modello e Istruzioni Studi di settore 2018 YK05U anno d'imposta 2017*

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Modello e Istruzioni Studi di settore 2018 WD09B anno d'imposta 2017*

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Modello e Istruzioni Studi di settore 2018 WG40U anno d'imposta 2017*

ALLINGHAM M. G., SANDMO A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Journal of Public Economics 1, pp. 323-338, 1972

ALSTADSÆTER A., JOHANNESSEN N., ZUCMAN G., *Who Owns the Wealth in Tax Heavens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality*, NBER Working Paper No. 23805, 2017

ANDREONI J., ERARD B., FEINSTEIN J., *Tax Compliance*, Journal of Economic Literature, Vol 36, No. 2 June, pp. 818-860, 1998

BAUER R., *Codice civile 2018. Norme tributarie, principi contabili*, Novecento Editore, 2018

BEGHIN M., *Gli studi di settore: predeterminazioni normative da “contestualizzare”, non da “demonizzare”*, Università di Padova

BORIA P. (a cura di), *Studi di settore e tutela del contribuente*, Giuffrè-Milano editore, 2010

CAPOLUPO S., *Scambio di informazioni fiscali nell'UE: l'Italia studia le procedure di comunicazione*, Quotidiano Ipsosa, 8 agosto 2018

CARAMASCHI L., *Studi di settore: l'importanza del campo “note aggiuntive”*, Euroconference News, 21 Giugno 2016

CASTELLANI G., *Tax compliance, evasione fiscale e bene comune*, documento del 15 febbraio 2017

CERATI A., *Accertamento sintetico, redditometro e “redditest”*, Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, 2015

CEROFOLIN M., PEGORIN L., *Imprese sociali e forfettari resteranno fuori dagli «Isa»*, Il sole 24 ore, 14 aprile 2018

CONVENEVOLE R., *Gli studi di settore tra mito e realtà*, Università degli studi di Milano-Bicocca 18 febbraio 2005 Agenzia delle Entrate – Ufficio Studi 1, disponibile a https://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/pdf/seminari/studi_settore_mito_realta.pps

DOMINICI I., *I nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale*, Sistema Ratio Centro Studi Castelli, 8 maggio 2018

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, edizioni Cedam, 2016

GENTILE A., GIANNINI S., *Evasione fiscale e tax compliance*, Editore Il Mulino, 2012

GNUDI M., *Aggressive tax planning: in arrivo nuovi obblighi di segnalazione per gli intermediari*, Quotidiano Ipsoa, 22 ottobre 2018

ISTAT, *L'economia non osservata nei conti nazionali*, 12 ottobre 2018 https://www.istat.it/it/files//2018/10/Economia-non-osservata_2013-2016_rev.pdf

IORIO A., (2013) *Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*. Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni provinciali di Arezzo e Rieti

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, G. Giappichelli editore-Torino, 2008

MARCHESELLI A., *Gli studi di settore*, Giuffrè editore, 2011

MAURO M. R., PERNAZZA F., *Il debito sovrano tra tutela del credito e salvaguardia della funzione dello Stato*, Edizioni scientifiche italiane, 2014

MILANO F., *Commercialisti verso il primo sciopero della categoria*, Il sole 24

ore, 2 dicembre 2016

MINCUZZI A., *Sempre più tax ruling. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza fiscale*, Il sole 24 ore, 15 marzo 2018

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Comunicato n. 225 del 28 dicembre 2018, *“Fine degli studi di settore, entrano in vigore gli indici di affidabilità dei contribuenti”* disponibile a http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2018/documenti/comunicato_0225.pdf

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva 2017*

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2017*

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2018*

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Studi di settore 2016, sintesi dei dati, 31 maggio 2018* disponibile a http://www1.finanze.gov.it/finanze3/pagina_dichiarazioni/contenuti/Sintesi_Studi_Settoe_2016.pdf

MOBILI M., PARENTE G., *Studi di settore addio, arrivano 70 pagelle fiscali*, Il sole 24 ore, 23 settembre 2017

OECD (2011), *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*, OECD publications, disponibile a <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/corporatelossutilisationthroughaggressivetaxplanning.htm>

ROSSI V., *Ue, report su stato dell'economia e pianificazione fiscale*, FiscoOggi.it, 19 marzo 2018, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/notizie-flash/articolo/ue-report-stato-dell-economiae-pianificazione-fiscale>

SANTACROCE B., *Compliance, sistemi premiali da calibrare in base a tributi e*

contribuenti, Il sole 24 ore – accertamento e contenzioso, 30 settembre 2016

SANTESSO E., *Lezioni di economia aziendale*, Giuffrè editore, 2010

SCARDINO C., *Politiche fiscali aggressive: l'UE richiama sette paesi*, Ipsoa, 21 marzo 2018

SMITH A., *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, 1776

SPAGNOLETTI P., *Scienze delle finanze*, editore Lulu.com, 2015

TASCA G., VIETTI M., *Società off-shore e paradisi legali: regole e disciplina*, Giuffrè editore, 2009

TEDOLDI L., *Il conto degli errori: Stato e debito pubblico in Italia dagli anni Settanta al Duemila*, Laterza, 2015

TESAURO F., *Manuale del Processo Tributario*, Giappichelli, 2017

TFM GROUP, *The financial complexity index 2018*, pubblicazione aprile 2018, disponibile a <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/>

TØRSLØV T., WIER L., ZUCMAN G., *€600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish*, 2017

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano - Giuffrè editore, 1999

VASSALLO L., *Il nuovo abuso del diritto*, Giuffrè editore, 2015

Agenzia delle Entrate

<https://www.agenziaentrate.gov.it>

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Compliance+cittadini/InfoGenCompliance/?page=accertregolarizzazioni>

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Archivio/ArchivioSchedeAdempimento/Schede+adempimento+2018/Dichiarazioni/StudiSettore/MetodoStudiSett/Analisi+della+territorialita+new/Risultati+analisi+della+territorialita+specific/>

Banca dati “Leggi d’Italia”

http://pa.leggiditalia.it/#mode=home,__m=site

CERDEF

http://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2_HomePage.jsp

Codiceateco.it

<https://www.codiceateco.it/codice-ateco>

Enciclopedia Treccani, Dati panel

http://www.treccani.it/enciclopedia/panel_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

European Commission

https://ec.europa.eu/info/publications/2018-european-semester-country-reports_en

UE, Joint Transfer Pricing Forum

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en

Fiscoetasse.com, Novità e aggiornamenti 2015 sulla Delega Fiscale, 8 ottobre 2015

<https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/11687-la-delega-fiscale-in-vigore-dal-27-marzo-2014.html>

Fiscoetasse.com, *Studi di Settore 2018: ecco i 193 modelli approvati e i casi di applicazione*, 5 febbraio 2018

<https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/12614-studi-di-settore-2018-ecco-i-193-modelli-approvati-e-i-casi-di-applicazione.html>

Governo italiano

<http://www.programmagoverno.gov.it/media/3732/attuazione-delle-leggi-delega.pdf>

Ministero dell'Economia e delle Finanze

<http://www.finanze.gov.it>

http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/consultazioni/BOZZA_DLGS_RECEPIMENTO_DAC6.pdf

http://www1.finanze.gov.it/finanze2/servizi/n_consult_newDF/consulta.php?id=1802&step=0, procedura di consultazione pubblica riguardante lo schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2018/822/UE/

Wikipedia, Catena del valore

https://it.wikipedia.org/wiki/Catena_del_valore

<http://www.assosoftware.it/>

www.fiscooggi.it

www.ilsole24ore.com

www.italiaoggi.it

www.sose.it

Fonti normative

Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008

Agenzia delle Entrate, circolare n. 29/E del 18 giugno 2009

Agenzia delle Entrate, circolare n. 19/E del 14 aprile 2010

Agenzia delle Entrate, circolare n. 23/E del 15 luglio 2013

Agenzia delle Entrate, circolare n. 16/E del 28 aprile 2016

Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E del 16 settembre 2016

Agenzia delle Entrate, circolare n. 14/E del 6 luglio 2018

Agenzia delle Entrate, provvedimento del 31 gennaio 2018 n. 25090

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

Cass. civ. Sez. V, 21 ottobre 2003, n. 15723

Cass. SS.UU. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635

Cass., 17 giugno 2011, n. 13289

Cass., 20 dicembre 2012, n. 23554

Cass., 25 novembre 2014, n. 25115

Cass., 18 novembre 2015, n. 23554

Cass., 25 maggio 2016, n. 10793

Decreto Legislativo 30 agosto 1993, n. 331

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218

Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231

Decreto Legislativo 31 maggio 2010, n. 78

Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175

Decreto Legislativo 15 dicembre 2014, n. 188

Decreto Legislativo 17 dicembre 2014, n. 198

Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127

Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128

Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.156

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.157

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.158

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.159

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.160

Decreto Legislativo 25 maggio 2017, n. 90

Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 112

Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117

Decreto Legge del 19 dicembre 1984, n. 853

Decreto Legge 19 settembre 1992, n. 384

Decreto Legge del 30 settembre 2005, n. 203

Decreto Legge 6 luglio 2011 n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111

Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201

Decreto Legge 24 aprile 2017 n. 50, art. 9-*bis*, convertito con modificazioni dalla L. 21.06.2017, n. 96

Decreto Ministeriale 21 luglio 1983, Ministero delle Finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 202 del 25 luglio 1983

Decreto Ministeriale 20 marzo 2007, MEF, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 31 marzo 2007, n. 76

Decreto Ministeriale 6 marzo 2008, MEF, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 31 marzo 2008, n. 76

Decreto Ministeriale 23 dicembre 2008, MEF, pubblicati in Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2008, n. 304

Decreto Ministeriale 12 marzo 2010, MEF, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 1° aprile 2010, n. 76

Decreto Ministeriale 23 marzo 2018, MEF, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 12 aprile

Decreto Ministeriale 24 maggio 2018, MEF

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195

Direttiva UE 2015/849

Direttiva UE 2018/822

Legge 5 gennaio 1956, n. 1

Legge 9 ottobre 1971, n. 825

Legge 7 agosto 1982, n. 516

Legge 29 ottobre 1993, n. 427

Legge 23 dicembre 1994, n. 724

Legge 28 dicembre 1995, n. 549

Legge 23 dicembre 1996, n. 662

Legge 8 maggio 1998, n. 146

Legge 27 luglio 2000, n. 212, Statuto del contribuente

Legge 30 dicembre 2004, n. 311

Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007)

Legge 31 dicembre 2009, n. 196

Legge 30 luglio 2010, n. 122

Legge 11 marzo 2014, n. 23

Legge 23 dicembre 2014, n. 190

Legge 28 dicembre 2015, n. 208

Ministero delle Finanze, Circolare 110/E del 21 maggio 1999

Ministero delle Finanze, Circolare 148/E del 5 luglio 1999

Appendice

Allegato A – Compilazione dati contabili studi di settore, Circolari speciali Sistema Ratio

Nel quadro F degli studi di settore vanno indicati gli elementi contabili delle imprese. Per la determinazione dei valori di rimanda alle disposizioni dei TUIR. L'allegato A riporta una elencazione approssimativa delle poste contabili da indicare in ciascun rigo, considerando però che nella compilazione bisogna fare riferimento alle specificità di ciascuno studio di settore e quindi alle relative istruzioni. Si riporta inoltre di seguito il quadro Z con le ulteriori informazioni richieste per le imprese in regime di contabilità semplificata.

Rigo quadro F	Descrizione conti
F00	<ul style="list-style-type: none"> Contabilità ordinaria per opzione
F01 Ricavi di cui alle lett. a) e b) dell'art. 85, c. 1 Tuir Compresi i beni destinati a finalità estranee, autoconsumo e assegnazione ai soci	<ul style="list-style-type: none"> Prodotti finiti c/vendite Imballaggi c/vendite Corrispettivi cessione beni Ricavi beni/servizi agricoltura tassati 25% Autoconsumo estraneo all'impresa (Sconti su vendite) (Premi su vendite) Altri ricavi delle vendite Lavorazioni c/terzi Noleggi di impianti e macchinari Ricavi immobili strumentali imprese immobiliari Assegnazione soci Merci c/vendite <ul style="list-style-type: none"> Ricavi c/cessione beni usati art. 36 D.L. 41/1995 Rimborsi spese rilevanti studi di settore (Resi su vendite) (Abbuoni passivi su vendite) Vendita beni usati con Iva Corrispettivi per prestazioni di servizi Provvigioni attive Ricavi per trasporto conto terzi Altri ricavi delle prestazioni <p>Chi compila lo studio di settore WG40U (attività immobiliari) indica in questo rigo: - canoni per affitto azienda o ramo azienda.</p>
F02 Altri proventi considerati ricavi	<ul style="list-style-type: none"> Risarcimento danni beni destinati rivendita Contributi c/esercizio per contratto Contributi c/esercizio da enti pubblici Contributi c/esercizio non tassati Irap Contributi c/credito d'imposta tassabili <p>Chi compila lo studio di settore WG40U (attività immobiliari) indica in questo rigo: - reddito da immobili che non costituiscono beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta attività d'impresa; - canoni di locazione beni strumentali per natura.</p>
F03	<ul style="list-style-type: none"> Maggiori ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore
F04 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	<ul style="list-style-type: none"> Capitalizzazione di costi di immobilizzazioni immateriali e materiali Costruzioni interne di immobilizzazioni materiali e immateriali
F05 Altri proventi e componenti positivi	<ul style="list-style-type: none"> Fitti attivi fabbricati non strumentali Fitti attivi fabbricati strumentali per natura Ricavi mensa aziendale - gestione interna Sconti attivi Sopravvenienze ordinarie attive Proventi per liberalità Altri ricavi e proventi vari Proventi indennità cessazione rapporto agenzia - soggetti Ires Abbuoni/arrotondamenti attivi <ul style="list-style-type: none"> Plusvalenze ordinarie quota imponibile Plusvalenze per destinazione finalità estranee o consumo personale e familiare Rimborsi spese non rilevanti studi di settore Omaggi da fornitori Proventi da royalties, brevetti, marchi Contributi in c/capitale Recupero incentivo fiscale Tremonti Ter Quote plusvalenze rateizzate esercizi precedenti Utili agevolati per imprese che hanno aderito a un contratto di rete <p>I contribuenti che nel periodo d'imposta successivo intendano avvalersi del regime forfetario devono indicare la somma algebrica delle quote residue dei componenti positivi e negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il nuovo regime, ove sia di segno positivo, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR.</p>
F06 Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	<ul style="list-style-type: none"> Opere e servizi durata ultrannuale c/esistenze iniziali <p>Campo interno Valore delle esistenze iniziali valutate ai sensi dell'art. 93, c. 5 Tuir, nel testo vigente anteriormente all'abrogazione della norma operata dall'art. 1, c. 70 L. 296/2006.</p> <p>I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle esistenze iniziali.</p>
F07 Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	<ul style="list-style-type: none"> Opere e servizi durata ultrannuale c/rimanenze finali <p>Campo interno Valore delle rimanenze finali valutate ai sensi dell'art. 93, c. 5 Tuir, nel testo vigente anteriormente all'abrogazione della norma operata dall'art. 1, c. 70 L. 296/2006.</p> <p>I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle rimanenze finali anche se non concorrono alla determinazione del reddito.</p>

F08 Ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso	<ul style="list-style-type: none"> • Aggi, monopoli, valori bollati • Ricavi per cessione di carburanti - lubrificanti • Ricavi per cessione libri • Vendite ricariche telefoniche - schede ricariche prepagate per pay per view, biglietti della lotteria, Lotto, gratta e vinci • Abbonamenti biglietti tessere mezzi pubblici 	<ul style="list-style-type: none"> • Parcheggio viacard • Ricavi generi di monopolio marche assicurative e simili • Ricavi cessione giornali, riviste • Corrispettivi c/vendite prodotti editoriali • Gestione ricevitorie (Lotto-superenalotto-totocalcio)
F09 Esistenze iniziali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso	<ul style="list-style-type: none"> • Carburante e lubrificante c/esistenze iniziali distributori • Generi di monopolio c/esistenze iniziali 	<ul style="list-style-type: none"> • Libri c/esistenze iniziali • Ricariche, biglietti, Lotto, bollo c/esistenze iniziali
I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle esistenze iniziali.		
F10 Rimanenze finali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso	<ul style="list-style-type: none"> • Carburante e lubrificante c/rimanenze finali distributori • Generi di monopolio c/rimanenze finali 	<ul style="list-style-type: none"> • Libri c/rimanenze finali • Ricariche, biglietti, Lotto, bollo c/rimanenze finali
I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle rimanenze finali anche se non concorrono alla determinazione del reddito.		
F11 Costi per l'acquisto di prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso	<ul style="list-style-type: none"> • Merci c/acquisti - carburanti - lubrificanti • Merci c/acquisti - libri e giornali • Merci c/acquisti - generi monopolio 	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisti ricariche telefoniche - schede ricariche prepagate per pay per view, biglietti della lotteria, Lotto, gratta e vinci, bolli
F12 Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	<ul style="list-style-type: none"> • Prodotti in corso di lavorazione c/esistenze iniziali • Semilavorati c/esistenze iniziali • Prodotti finiti c/esistenze iniziali • Lavori in corso su ordinazione inferiori 12 mesi c/esistenze iniziali • Materie prime c/esistenze iniziali 	<ul style="list-style-type: none"> • Materie sussidiarie c/esistenze iniziali • Materie di consumo c/esistenze iniziali • Materiali vari c/esistenze iniziali • Merci c/esistenze iniziali • Carburante c/esistenze iniziali autotrasportatori (e altre imprese)
I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle esistenze iniziali.		
F13 Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	<ul style="list-style-type: none"> • Prodotti in corso di lavorazione c/rimanenze finali • Semilavorati c/rimanenze finali • Prodotti finiti c/rimanenze finali • Lavori in corso su ordinazioni inferiori 12 mesi c/rimanenze finali • Materie prime c/rimanenze finali 	<ul style="list-style-type: none"> • Materie sussidiarie c/rimanenze finali • Materie di consumo c/rimanenze finali • Materiali vari c/rimanenze finali • Merci c/rimanenze finali • Carburante c/rimanenze finali autotrasportatori (e altre imprese)
I contribuenti in contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle rimanenze finali anche se non concorrono alla determinazione del reddito.		
F14 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci	<ul style="list-style-type: none"> • Materie prime c/acquisti • Materie sussidiarie c/acquisti • Semilavorati c/acquisti • Componenti c/acquisti • Materie di consumo c/acquisti • Merci c/acquisti • Materiale di pulizia • Acquisti beni per manutenzioni interne • Materiale pubblicitario • Indumenti di lavoro • Acquisti beni usati con IVA • Acquisti beni usati art. 36 D.L. 41/1995 • Imballaggi c/acquisti • Acquisti agricoltura reddito impresa • Lavorazione di terzi p/produzione di beni (F16 in alternativa) • Compensi occasionali impresa produzione di beni (F16 in alternativa) • Acquisti servizi p/produzione beni (F16 in alternativa) 	<ul style="list-style-type: none"> • Spese di trasporto (o F16) • (Resi su acquisti - materie prime, sussidiarie, semilavorati, componenti, materie di consumo, merci) • (Sconti/abbuoni acquisti materie prime, sussidiarie, semilavorati, componenti, materie di consumo, merci) • (Premi su acquisti materie prime, sussidiarie, semilavorati, componenti, materie di consumo, merci) • Materie prime c/acquisti p/prodotti e servizi • Carburanti e lubrificanti autotrasportatori c/terzi e tassisti • Lavorazione di terzi per produzione servizi • Gas cucina • Siae per discoteche e sale da ballo • Altri costi p/produzione servizi • Merci c/acquisti p/prodotti e servizi • Carburanti e lubrificanti agenti e rappresentanti • Forza motrice • Compensi occasionali impresa produzione servizi • Costi p/servizi paradisi fiscali art. 110, c. 11 Tuir

<p>F16</p> <p>Spese per acquisti di servizi inerenti l'amministrazione</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Spese telefoniche (quota deducibile) • Spese cellulari (quota deducibile) • Tenuta paghe, contabilità, dichiarazioni da lavoratori autonomi • Tenuta paghe, contabilità, dichiarazioni da imprese • Carburanti e lubrificanti autovetture (quota deducibile) • Trasporti acquisti (o F14) • Gas e gasolio - forza motrice (processo produttivo) • Energia elettrica - forza motrice • Energia elettrica (50% uso promiscuo) • Assicurazioni non obbligatorie • Compensi amministratori professionisti (soci S.p.a. - S.r.l.) • Compensi amministratori - Co.co.co. (soci S.p.a. - S.r.l.) • Accantonamento fondo cessazione rapporto amministrazione professionisti (S.p.a. - S.r.l.) • Rimborsi indennità km amministratori (S.p.a. - S.r.l.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Rimborsi spese pié di lista amministratori • Contributi Inail amministratori - Co.co.co. (S.p.a. - S.r.l.) • Contributi Inps amministratori - Co.co.co. (S.p.a. - S.r.l.) • Accantonamento al fondo cessazione rapporto Co.co.co. amministratori • Compensi amministratori professionisti non soci (società persone) • Compensi amministratori - Co.co.co. non soci (società di persone) • Somministrazione lavoro: quota eccedente costo lavoratori • Carburanti e lubrificanti autocarri • Trasporti vendite • Compensi occasionali impresa servizi amministrativi • Provvigioni a intermediari • Indennità suppletiva di clientela • Contributo Enasarco, FIRR • Altri costi p/servizi rilevanti studi di settore 										
	<p>F16 campo 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • Compensi soci amministratori - soggetti Ires. • Contributi soci amministratori - soggetti Ires. • Rimborso spese soci amministratori - soggetti Ires. 											
<p>F17</p> <p>Altri costi per servizi</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Combustibile per riscaldamento • Gas riscaldamento • Acqua • Spese condominiali • Spese immobili uso promiscuo (50%) • Canone di manutenzione periodica • Manutenzione e riparazione (quota deducibile) • Manutenzione e riparazione automezzi • Manutenzione e riparazione beni di terzi • Manutenzione e riparazione - impianti telefonici (quota deducibile) • Quota manutenzione esercizi precedenti • Pedaggi autostradali autovettura (quota deducibile) • Pedaggi autostradali autocarri • Altri oneri p/automezzi • Altri oneri p/veicoli parzialmente deducibili • Assicurazioni R.c.a. • Assicurazioni R.c.a. autovetture (quota deducibile) • Vigilanza • Compensi sindaci e revisori - professionisti • Compensi sindaci e revisori - Co.co.co. • Pubblicità 	<ul style="list-style-type: none"> • Servizi di pulizia • Compensi lavoro occasionale non attinenti attività • Spese per analisi, prove e laboratorio • Mostre e fiere • Premi Inail soci/titolare/soc. persone/ditte individuali • Compensi professionisti non attinenti l'attività • Spese recupero crediti e contenzioso fiscale • Spese postali e di affrancatura • Spese per viaggi • Ricerca, addestramento e formazione • Servizio smaltimento rifiuti • Siaie p/attività diverse da discoteche e sale • Spese accessorie acquisto • Spese legali • Consulenza informatica • Consulenza notarile • Consulenza tecnica non afferente attività • Pasti e soggiorni (nei limiti di deducibilità) • Mensa aziendale appaltata e buoni pasto • Spese per studi e ricerche • Costi per servizi bancari • Altri costi per servizi 										
<p>F18</p> <p>Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Noleggi autovetture (quota deducibile) • Fitti passivi (beni immobili) • Spese condominiali (se in affitto) • Canoni leasing autovettura (quota deducibile) • Canoni leasing beni immobili (quota deducibile) • Royalties, diritti d'autore, brevetti <table border="1" data-bbox="459 1366 1348 1563"> <tr> <td>F18 campo 2</td> <td>Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria per beni immobili.</td> </tr> <tr> <td>F18 campo 3</td> <td>Canoni di locazione non finanziaria e noleggio per beni mobili strumentali.</td> </tr> <tr> <td>F18 campo 4</td> <td>Canoni di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota deducibile entro il periodo di durata del contratto.</td> </tr> <tr> <td>F18 campo 5</td> <td>Canone di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota fiscalmente deducibile oltre il periodo di durata del contratto.</td> </tr> <tr> <td>F18 campo 6</td> <td>Maggiorazione del 40% o del 150% dei canoni di locazione finanziaria (agevolazione art. 1, cc. 91-92 L. 28.12.2015, n. 208). Tale importo non deve essere compreso nel campo 1 del rigo F18.</td> </tr> </table>		F18 campo 2	Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria per beni immobili.	F18 campo 3	Canoni di locazione non finanziaria e noleggio per beni mobili strumentali.	F18 campo 4	Canoni di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota deducibile entro il periodo di durata del contratto.	F18 campo 5	Canone di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota fiscalmente deducibile oltre il periodo di durata del contratto.	F18 campo 6	Maggiorazione del 40% o del 150% dei canoni di locazione finanziaria (agevolazione art. 1, cc. 91-92 L. 28.12.2015, n. 208). Tale importo non deve essere compreso nel campo 1 del rigo F18.
F18 campo 2	Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria per beni immobili.											
F18 campo 3	Canoni di locazione non finanziaria e noleggio per beni mobili strumentali.											
F18 campo 4	Canoni di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota deducibile entro il periodo di durata del contratto.											
F18 campo 5	Canone di locazione finanziaria per beni mobili strumentali per la quota fiscalmente deducibile oltre il periodo di durata del contratto.											
F18 campo 6	Maggiorazione del 40% o del 150% dei canoni di locazione finanziaria (agevolazione art. 1, cc. 91-92 L. 28.12.2015, n. 208). Tale importo non deve essere compreso nel campo 1 del rigo F18.											

<p>F19 Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa</p> <p>Nel presente rigo non sono indicate le spese sostenute dalla distaccante per il personale distaccato</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Salari e stipendi • Salari e stipendi apprendisti e disabili • Somministrazione lavoro - costo lavoro • Sussidi occasionali • Rimborsi a piè di lista dipendenti • Rimborsi ad apprendisti e disabili • Recupero oneri dipendenti distaccati c/o terzi • Compensi soci amministratori Co.co.co. (S.n.c. - S.a.s.) • Rimborsi indennità forfetarie in busta paga • Salari e stipendi contratti inserimento cooperative edilizie • Stipendi amministratori soci cooperative edilizie proprietà indivisa • Transazione con dipendenti consorzi • Personale distaccato - cooperative edilizie proprietà indivisa • Rimborsi indennità chilometriche cooperative edilizie proprietà indivisa • Oneri sociali Inps • Oneri sociali Inps apprendisti e disabili • Oneri sociali Inps personale contratto inserimento • Oneri sociali cassa edile • Oneri sociali cassa edile apprendisti e disabili • Oneri sociali cassa edile personale contratto inserimento • Oneri sociali Enpals • Oneri sociali Enpals apprendisti/disabili • Oneri sociali Enpals personale contratto inserimento • Altri oneri sociali • Altri oneri sociali apprendisti/disabili • Altri oneri sociali personale contratto inserimento • TFR • TFR apprendisti e disabili • TFR personale contratto inserimento • Accantonamento fondo trattamento quiescenza previdenza integrativi 	<ul style="list-style-type: none"> • Contributi Inps collaboratori attinenti attività • Salari e stipendi personale contratto inserimento • Transazioni con dipendenti • Rimborsi indennità trasferta autotrasportatori realmente sostenute • Rimborsi indennità chilometriche • Altri costi del personale • Altri costi personale apprendisti e disabili • Altri costi del personale contratto inserimento • Accantonamento fondo cessazione rapporto Co.co.co. amministratori soci (S.n.c. - S.a.s.) • Compensi amministratori professionisti (soci S.n.c. - S.a.s.) • Compensi lavoratori occasionali attinenti attività • Personale distaccato - cooperative edili proprietà indivisa • Contributi Inps collaboratori attinenti attività cooperative edili a proprietà indivisa • Rimborsi pie' lista dipendenti cooperative edili a proprietà indivisa • Rimborsi indennità forfetari in busta cooperative edili • Oneri sociali Inail personale contratto inserimento • Oneri sociali Inail • Oneri sociali Inail apprendisti e disabili • Accantonamenti p/cessazione rapporto collaborazione coordinata attinente attività • Accantonamento fondo cessazione rapporto amministratori professionisti (S.n.c. - S.a.s.) • Contributi Inail collaboratori attinenti attività • Compensi professionisti attinenti attività • Costo lavoro accessorio
<p>F20 Ammortamenti</p> <p>Nei campo 1 non deve essere compresa la maggiorazione del 40% o 150% dell'ammortamento</p>	<p>Immateriali</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento costi di ampliamento/impianto • Ammortamento diritti di brevetto • Ammortamento licenze d'uso software a tempo indeterminato • Ammortamento licenze d'uso software a tempo determinato • Ammortamento marchi di fabbrica e di commercio • Ammortamento avviamento • Ammortamento diritti utilizzazione opere ingegno • Ammortamento concessioni, licenze e diritti similari • Ammortamento altri costi ad utilizzazione pluriennale da ammortizzare • Ammortamento costi ricerca, sviluppo • Ammortamento lavori straordinari su beni di terzi <p>Materiali</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento costruzioni leggere • Ammortamento impianti speciali • Ammortamento attrezzature industriali e commerciali 	<p>Materiali (segue)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento mobili e macchine ordinarie ufficio • Ammortamento autocarri • Ammortamento autovetture (quota deducibile) • Ammortamento motoveicoli (quota deducibile) • Ammortamento stigliatura • Ammortamento navi (art. 8-bis) • Ammortamento altri beni • Acquisti beni costo unitario inferiore a € 516,46 • Ammortamento impianto telefonico (quota deducibile) • Ammortamento fabbricati industriali e commerciali • Ammortamento impianti generici • Ammortamento macchinari • Ammortamento attrezzatura varia e minuta • Ammortamento macchine elettromeccaniche d'ufficio • Ammortamento arredamento • Ammortamento imballaggi durevoli • Ammortamento biancheria
	<p>F19 campo 2 Lavoratori autonomi direttamente afferenti l'attività.</p> <p>F19 campo 3 Personale di terzi distaccato.</p> <p>F19 campo 4 Collaborazioni.</p> <p>F19 campo 5 Compensi soci amministratori società di persone.</p>	

<p>F21</p> <p>Accantonamenti a fondi rischi e altri accantonamenti non straordinari</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Accantonamento rischi su crediti v/clienti • Accantonamento operazioni e concorsi a premio 						
<p>F22</p> <p>Oneri diversi di gestione</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cancelleria • Abbonamenti riviste, giornali • Prodotti p/mensa aziendale (gestione interna) • Spese di rappresentanza deducibile • Imposta di bollo • Imposta di registro • Tasse di proprietà autoveicoli (quota deducibile) • Tari/Tasi • Diritti camerali • Perdite su crediti • (Utilizzo fondo rischi su crediti) • Contributi revisione cooperative • Contributi associazioni categoria • Sopravvenienze passive ordinarie deducibili • Abbuoni/sconti arrotondamenti passivi • Erogazioni liberali deducibili <ul style="list-style-type: none"> • Altri oneri di gestione deducibili • Materiale manutenzione impianti macchinari locati a terzi • Altri acquisti • Costi sostenuti p/generalità dei dipendenti • Imposta di fabbricazione • Imposte ipotecarie e catastali • Tasse di concessione governative • Tasse proprietà autocarri • Iva su acquisti indetraibile per pro rata parziale • Altre imposte e tasse deducibili • Contributi sindacali pagati • Spese banche dati • Minusvalenze ordinarie (quota deducibile) • Omaggi clienti e articoli promozionali deducibili <table border="1" data-bbox="475 680 1347 757"> <tr> <td>F22 campo 2</td> <td>Abbonamenti riviste/acquisto libri/cancelleria.</td> </tr> <tr> <td>F22 campo 3</td> <td>Omaggi clienti articoli promozionali.</td> </tr> <tr> <td>F22 campo 4</td> <td>Perdite su crediti deducibili.</td> </tr> </table>	F22 campo 2	Abbonamenti riviste/acquisto libri/cancelleria.	F22 campo 3	Omaggi clienti articoli promozionali.	F22 campo 4	Perdite su crediti deducibili.
F22 campo 2	Abbonamenti riviste/acquisto libri/cancelleria.						
F22 campo 3	Omaggi clienti articoli promozionali.						
F22 campo 4	Perdite su crediti deducibili.						
<p>F23</p> <p>Altri componenti negativi</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi associati in partecipazione solo lavoro (semplificati) • Contributi Inps associati in partecipazione solo lavoro • 10% Irap versata (deducibile) • 20% Imu su immobili strumentali • Irap versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni • Ristomi erogati ai soci da parte di cooperative e loro consorzi • Importo deducibile quota accantonamento TFR a fondi pensione • Importo escluso dal reddito per effetto bonus capitalizzazione • Imprese autotrasporto: quota della trasferta forfettaria eccedente quelle effettivamente sostenute • 50% della rendita catastale degli immobili utilizzati promiscuamente <table border="1" data-bbox="475 1010 1347 1055"> <tr> <td>F23 campo 2</td> <td>Utili spettanti ai soggetti che prestano lavoro sulla base di un contratto di partecipazione o cointeressenza agli utili con apporto di sole opere e servizi.</td> </tr> </table> <p>I contribuenti che nel periodo d'imposta successivo intendano avvalersi del regime forfetario devono indicare la somma algebrica delle quote residue dei componenti positivi e negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il nuovo regime, ove sia di segno negativo, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR.</p>	F23 campo 2	Utili spettanti ai soggetti che prestano lavoro sulla base di un contratto di partecipazione o cointeressenza agli utili con apporto di sole opere e servizi.				
F23 campo 2	Utili spettanti ai soggetti che prestano lavoro sulla base di un contratto di partecipazione o cointeressenza agli utili con apporto di sole opere e servizi.						
<p>F24</p> <p>Risultato della gestione finanziaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi attivi v/clienti • Interessi attivi v/dipendenti • Interessi attivi su depositi bancari • Interessi attivi su depositi postali • Altri interessi attivi • Utili su cambi • Interessi attivi crediti v/Erario (Iva, ecc.) • Interessi attivi da imprese collegate • Interessi attivi da imprese controllate • Interessi attivi da controllanti • Interessi attivi su titoli reddito fisso • Interessi attivi da altri crediti iscritti nelle immobilizzazioni • Interessi attivi titoli reddito fisso no imposta sostitutiva • Proventi da partecipazione fondi comuni holding • Dividendi società controllate (quota imponibile) • Dividendi società collegate (quota imponibile) • Dividendi da società collegate non residenti (quota imponibile) <ul style="list-style-type: none"> • Utili da CFC tassate ex art.167 Tuir (quota imponibile) • Dividendi percepiti da soggetti Irpef (quota imponibile) • Altri proventi da partecipazioni (quota imponibile) • Altri proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni • Utili su titoli non immobilizzati • Altri proventi finanziari da imprese controllate • Utili distribuiti da società figlie Ue • Dividendi percepiti da soggetti Ires (quota imponibile) • Altri proventi finanziari • Altri proventi finanziari da controllanti • Proventi da attività finanziarie non immobilizzate holding • Utili su titoli immobilizzati • Altri proventi finanziari da titoli iscritti attivo circolante • Altri proventi finanziari da imprese collegate • Utilizzo fondo rischi su interessi di mora • Contributi c/interessi 						

F25 Interessi deducibili ai sensi art. 96 Tuir e altri oneri finanziari	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi v/imprese controllate • Interessi passivi v/controllanti • Interessi passivi su mutui • Interessi passivi su debiti rappresentati da titoli di credito • Sconti e altri oneri finanziari deducibili • Perdite su cambi realizzate • Perdite su titoli • Interessi passivi su obbligazioni • Altri interessi passivi e oneri finanziari deducibili • Interessi passivi v/imprese collegate 	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi sui debiti v/banche di credito ordinario • Interessi passivi sui debiti v/altri finanziatori • Interessi passivi finanziamento soci • Interessi passivi dilazione pagamenti Inail e imposte • Interessi passivi v/fornitori • Sconti passivi su effetti finanziari • Accantonamento al fondo rischi su cambi deducibili • Perdite di realizzo di attività finanziarie non immobilizzate • Ammortamento disagio su prestiti
F26 Proventi straordinari estranei rispetto attività ordinaria	<ul style="list-style-type: none"> • Rimborsi assicurativi per furti e risarcimenti danni • Plusvalenze straordinarie • Sopravvenienze attive estranee all'attività tassabili • Altre liberalità ricevute 	<ul style="list-style-type: none"> • Altri proventi straordinari (sconti, resi) • Plusvalenze cessione azienda, conferimenti, fusioni e scissioni • Plusvalenze straordinarie immobilizzazioni non strumentali (quota imponibile) • Insussistenza del passivo
F27 Oneri straordinari rispetto attività ordinaria	<ul style="list-style-type: none"> • Minusvalenze da cessione d'azienda, conferimento d'azienda, fusioni e scissioni • Minusvalenze straordinarie immobili non strumentali (quota deducibile) • Altri oneri straordinari indeducibili Irap 	<ul style="list-style-type: none"> • Altre minusvalenze straordinarie • Sopravvenienze passive estranee all'attività deducibili • Altri oneri straordinari deducibili (sconti, resi) • Insussistenza dell'attivo
F28	• Il reddito o la perdita del periodo di imposta deve coincidere con reddito/perdita da Quadro RF	
F29 Valore beni ammortizzabili	<p>Valore dei beni strumentali</p> <ul style="list-style-type: none"> • Di proprietà • In leasing: per il costo sostenuto dal concedente (sia per contratti in essere sia per i contratti conclusi se il bene è ancora in azienda escludendo il valore di riscatto) • Valore normale beni in comodato, locazione con fini di noleggio 	<p><i>Note:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Il valore dei beni posseduti per una parte dell'esercizio deve essere ragguagliato ai giorni di possesso • Il costo dei beni acquistati negli anni 1994 e 1995 deve essere ridotto del 10% e del 20% • Si deve tenere conto solo della quota deducibile • I beni a uso promiscuo devono essere considerati al 50% del loro valore • Si computa il valore dei beni di costo inferiore a € 516,46 anche se imputati direttamente a costo • Non si considerano gli immobili e le costruzioni leggere stabili • Possono essere esclusi i beni inutilizzati se non ammortizzabili
	F29 campo 2	Valore dei beni mobili strumentali disponibili per effetto del contratto di locazione non finanziaria o noleggio.
	F29 campo 3	Valore dei beni mobili strumentali disponibili per effetto del contratto di locazione finanziaria (ad esempio contratti di leasing).

Ulteriori elementi contabili

Rigo quadro F	Descrizione conti
Materie prime sussidiarie, semilavorati, merci, prodotti finiti	
F36	• Valore (al lordo dell'eventuale rimborso assicurativo) dei beni relativi a materie prime – sussidiarie – prodotti in corso di lavorazione finiti, merci che nel corso del periodo di imposta sono stati distrutti o perduti per fatti eccezionali o accidentali
F37	• Valore dei beni soggetti a aggio o ricavo fisso distrutti o persi per fatti eccezionali o fortuiti
Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi ultrannuali	
F38	• Valore esistenze iniziali opere di durata pluriennale perse o distrutte per fatti eccezionali o fortuiti
Beni mobili strumentali	
F39	• Ammontare delle spese sostenute e dedotte integralmente nel periodo per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario inferiore a € 516,46 (già compresi nel rigo F20)

Ulteriori informazioni imprese in regime di contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. 600/1973)

Rigo quadro F	Descrizione conti	Rigo Mod. Iva 2018
F41	• La casella deve essere barrata dal contribuente che nel 2017 ha optato per la tenuta dei registri Iva senza indicazione separata di incassi e pagamenti.	VO26
Solo per chi non ha barrato casella F41		
F42	• Totale operazioni di cessione beni e prestazioni di servizi effettuate verso soggetti Iva	VT1 - Campo 5
F43	• Totale operazioni di cessioni beni e prestazioni di servizi effettuate in applicazione del reverse charge	VE35 - Campo 1
F44	• Totale operazioni di cessioni beni e prestazioni di servizi effettuate in applicazione dell'art. 17-ter (scissione dei pagamenti)	VE38

QUADRO Z: ULTERIORI INFORMAZIONI IMPRESE IN REGIME CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Rigo quadro Z	Descrizione conti
Z901	• Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta 2017, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"
Z902	• Componenti reddituali positivi ¹ che non hanno concorso alla determinazione del reddito 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta 2017, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione" Nota¹ <input type="text"/> Già compresi nelle specifiche voci del quadro F
Z903	• Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta 2017, ancorché si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"
Z904	• Componenti reddituali negativi ¹ che non hanno concorso alla determinazione del reddito 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta 2017, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione" Nota¹ <input type="text"/> Indicati all'interno delle specifiche voci del quadro F

Il quadro G svolge la stessa funzione del quadro F, ma per i professionisti. Di seguito si riporta l'elenco approssimativo degli elementi contabili da indicare in ciascun rigo degli studi di settore. Anche in questo caso si rimanda alle disposizioni del TUIR per la determinazione dei valori.

Rigo quadro G	Descrizione conti	Rigo quadro RE Redditi 2018	
G01 Compensi dichiarati	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi professionisti percepiti con ritenute d'acconto • Compensi professionisti percepiti senza ritenute d'acconto per attività svolta anche all'estero • Compensi percepiti anche sottoforma di partecipazione agli utili (esclusi quelli da partecipazione associazione tra professionisti) 	RE2	
G03 Altri proventi lordi	<ul style="list-style-type: none"> • Risarcimenti assicurativi per perdita ricavi professionisti • Proventi per indennità di maternità • Interessi attivi verso clienti • Compensi percepiti per cessione clientela 	RE3	
G04 Plusvalenze patrimoniali	<ul style="list-style-type: none"> • Plusvalenze beni mobili e immobili strumentali (solo per immobili strumentali acquistati 2007-2008-2009) 	RE4	
G05 Spese per prestazioni di lavoro dipendente	<ul style="list-style-type: none"> • Salari e stipendi • Rimborsi a piè di lista dipendenti • Rimborsi indennità chilometriche • Rimborsi indennità forfetarie • Oneri sociali Inps • Oneri sociali Inail • TFR maturato e accantonamento non si tiene conto delle somme corrisposte in acconto e anticipazione del TFR • Accantonamento al fondo trattamento quiescenza previdenza integrativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Altri costi del personale • Altri costi del personale di formazione lavoro • Altri costi del personale apprendisti e disabili • Costi sostenuti per la generalità dei dipendenti • Somministrazione lavoro: costo lavoro • Costo lavoro accessorio (vouchers) <p>Campo 2 Costo lavoro somministrato.</p>	RE11
G06 Spese per prestazioni di Co.co.co	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi Co.co.co attinenti l'attività • Contributi Inps Co.co.co attinenti l'attività • Contributi Inail Co.co.co attinenti l'attività • Rimborsi a pie' di lista Co.co.co. attinenti l'attività 	<ul style="list-style-type: none"> • Rimborsi indennità chilometriche Co.co.co. attinenti l'attività • Rimborsi forfetari Co.co.co. attinenti l'attività • Accantonamento al Fondo per la cessazione di rapporti di Co.co.co. attinenti l'attività 	RE11
G07 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi a terzi per prestazioni afferenti la propria attività • Quota spese per attività in strutture polifunzionali • Quota spese utilizzo strutture di terzi • Quota spese di segreteria 	RE12	
G08 Consumi	<ul style="list-style-type: none"> • Carburanti e lubrificanti • Carburanti e lubrificanti autoveicoli parzialmente deducibili (quota deducibile limitatamente a un solo autoveicolo) 	<ul style="list-style-type: none"> • Energia elettrica quota deducibile • Spese telefoniche deducibili • Spese cellulari deducibili 	RE14
G09 Altre spese	<ul style="list-style-type: none"> • Abbuoni/arrotondamenti attivi • Sconti attivi • Materiali di manutenzione • Cancelleria • Materiale e servizi pulizia • Carburanti e lubrificanti ciclomotori e motocicli (quota deducibile limitatamente a un solo autoveicolo) • Manutenzione e riparazione beni di terzi • Manutenzione e riparazione beni di terzi parzialmente deducibili • Pedaggi autostradali • Pedaggi autostradali parzialmente deducibili 	<ul style="list-style-type: none"> • Altri oneri p/automezzi • Altri oneri p/automezzi parzialmente deducibili • Manutenzione e riparazione beni propri • Manutenzione e riparazione automezzi parzialmente deducibili • Assicurazioni R.c.a • Assicurazioni R.c.a. parzialmente deducibili • Assicurazioni non obbligatorie • Vigilanza 	RE15 RE16 RE17 RE19

<p>G09 Altre spese (segue)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi professionali non attinenti l'attività • Compenso per somministrazione lavoro eccedente gli oneri, retributivi e contributivi • Pubblicità • Spese legali • Spese postali e di affrancatura • Pasti e soggiorni (nei limiti di deducibilità) • Spese per viaggi • Ricerca, addestramento e formazione • Servizio smaltimento rifiuti • Oneri bancari • Oneri di factoring • Costo per tenuta paghe e contabilità e dichiarazioni fiscali • Formalità amministrative • Altri servizi deducibili • Compensi occasionali non direttamente afferente attività • Assicurazioni R.C. professionali • Contributo annuale iscrizione ordine professionale • Altri oneri diversi deducibili 	<ul style="list-style-type: none"> • Spese di rappresentanza • Altre spese servizi deducibili • Licenza d'uso software di esercizio • Ammortamento licenza d'uso software a tempo determinato • Imposta di bollo • Imposta di registro • Tasse di concessione governativa • Tasse di proprietà autoveicoli • Tasse di proprietà autovetture parzialmente deducibili • Tari/Tasi • Iva su acquisti indetraibile (pro-rata) • Altre imposte e tasse deducibili • Abbonamenti riviste, giornali • Spese banche dati • Abbuoni/arrotondamenti passivi • Sconti passivi • Spese per risarcimento danni a terzi non coperti da assicurazione • Spese per partecipazione a convegni, congressi e simili (quota deducibile) • Spese per acquisizione clientela • Spese per liquidazione parcelle 	<p>RE15 RE16 RE17 RE19</p>
<p>G10 Minusvalenze patrimoniali</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Minusvalenze ordinarie su beni mobili strumentali e immobili strumentali (acquistati nel 2007-2008-2009) 		<p>RE18</p>
<p>G11 Quote di ammortamento dei beni strumentali (quota deducibile)</p> <p>Nel campo 1 non deve essere considerata la maggiorazione del 40% dell'ammortamento</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento fabbricato uso ufficio acquistato prima del 15.06.1990 o nel triennio 2007-2009 • Ammortamento impianti generici • Ammortamento macchinari • Ammortamento attrezzature industriali e commerciali • Ammortamento mobili e macchine ordinarie d'ufficio • Ammortamento macchine elettromeccaniche d'ufficio 	<ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento autocarri/autovetture • Ammortamento motoveicoli • Ammortamento arredamento • Ammortamento altri beni • Acquisti beni - costo unitario inferiore € 516,46 	<p>RE10</p> <p>RE7</p>
<p>G11 campo 2 Ammortamento dei soli beni mobili strumentali per la quota deducibile compresi quelli di valore fino a € 516,46.</p> <p>G11 campo 3 Importo della maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento (per effetto dell'agevolazione art. 1, cc. 91-92 L. 28.12.2015, n. 208).</p>			
<p>G12 Altre componenti negative</p> <p>Nel campo 1 non deve essere considerata la maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Combustibile per riscaldamento • Gas riscaldamento • Acqua • Manutenzione fabbricati • Manutenzione e riparazione immobili uso promiscuo quota deducibile • Spese relative agli immobili ad uso promiscuo (50%) • Fitti passivi • Rendita immobile strumentale in leasing (per contratti stipulati dal 15.06.1990 al 31.12.2006) • 50% rendita immobile uso promiscuo • Canoni di locazione finanziaria per i leasing immobiliari stipulati prima del 14.06.1990 o nel periodo 1.01.2007 - 31.12.2009 	<ul style="list-style-type: none"> • Leasing beni mobili quota deducibile • 10% Irap versata ai sensi art. 6 D.L. 185/2008 • Irap relativa alle spese per personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni, versata nel periodo • Spese condominiali • Noleggi impianti telefonici (deducibili) • Noleggio di impianti e macchinari • Noleggio deducibile • Altri costi per godimento beni di terzi deducibili • Ammortamento manutenzione straordinaria • Interessi passivi • 20% Imu su immobili strumentali 	<p>RE9 RE10 RE13 RE19</p>
<p>G12 campo 2 Importo relativo alla maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria (agevolazione art. 1, cc. 91-92 L. 28.12.2015, n. 208).</p>			

G13	<ul style="list-style-type: none"> Il reddito o la perdita rilevante ai fini fiscali deve coincidere con reddito/perdita da Quadro RE 		
G14 Valore beni strumentali	<p>Valore dei beni strumentali</p> <ul style="list-style-type: none"> Di proprietà In leasing: per il costo sostenuto dal concedente (sia per contratti in essere che per i contratti conclusi se il bene è ancora utilizzato senza tener conto del valore di riscatto) Valore normale beni in comodato, locazione non finanziaria e noleggio 	<p><i>Note:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Il valore dei beni posseduti per una parte dell'esercizio deve essere ragguagliato ai giorni di possesso Si deve tener conto solo della quota deducibile I beni mobili a uso promiscuo devono essere considerati al 50% del loro valore Va computato il valore dei beni di costo inferiore a € 516,46 anche se imputati direttamente a costo Non si considerano immobili e costruzioni leggeri stabili 	
	G14 campo 2	Valore dei beni mobili strumentali disponibili per effetto di contratti di locazione finanziaria e non finanziaria.	

Ulteriori elementi contabili

Rigo quadro G	Descrizione conti	Note
G20	<ul style="list-style-type: none"> Spese canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativa agli immobili adibiti all'arte e professione 	Già comprese nel rigo G12
G21	<ul style="list-style-type: none"> Spese canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativa ai beni mobili adibiti all'attività 	Già comprese nel rigo G12
G22	<ul style="list-style-type: none"> Spese sostenute e dedotte nel periodo per acquisto beni strumentali costo unitario non superiore a € 516,46 	Già comprese nel rigo G11

Ai contribuenti in regime forfettario sono richiesti alcuni dati contabili ed extracontabili da indicare in dichiarazione nel quadro RS, ai fini degli obblighi informativi. Di seguito sono riportati i dati da comunicare nel modello Redditi 2018.

Rigo quadro RS	Descrizione conti
Da RS 371 a RS 373	<ul style="list-style-type: none"> Codice fiscale e compenso erogato nel corso dell'esercizio a professionisti
Esercenti attività d'impresa	
RS 374	<ul style="list-style-type: none"> Numero giornate retribuite a: <ul style="list-style-type: none"> lavoratori dipendenti personale con contratto somministrazione apprendisti
RS 375	<ul style="list-style-type: none"> Numero complessivo alla data di chiusura del periodo d'imposta dei mezzi trasporto e veicoli detenuti o posseduti a qualsiasi titolo utilizzati nello svolgimento dell'attività
RS 376	<ul style="list-style-type: none"> Costo per l'acquisto di materie prime e sussidiarie semilavorati e merci comprensivi di costi accessori di diretta imputazione Lavorazioni affidate a terzi Costi servizi legati alla produzione dei ricavi
RS 377	<ul style="list-style-type: none"> Costi per godimento beni di terzi Canoni locazione finanziaria e non per beni mobili, immobili e concessioni Canoni noleggio Canoni affitto azienda
RS 378	<ul style="list-style-type: none"> Costo acquisto carburante autotrazione
Esercenti attività di lavoro autonomo	
RS 379	<ul style="list-style-type: none"> Totale dipendenti - numero giornate retribuite relative a: <ul style="list-style-type: none"> lavoratori dipendenti personale con contratto somministrazione apprendisti
RS 380	<ul style="list-style-type: none"> Compensi corrisposti a terzi per: <ul style="list-style-type: none"> prestazioni professionali servizi direttamente afferenti all'attività professionale
RS 381	<ul style="list-style-type: none"> Consumi spese sostenute per: <ul style="list-style-type: none"> servizi telefonici compresi servizi accessori energia elettrica carburanti e lubrificanti per trazione autoveicoli

Allegato B – Modello YK05U Studi di settore 2018

CODICE FISCALE

2018

Studi di settore

Modello **YK05U**

69.20.11 - Servizi forniti da dottori commercialisti
 69.20.12 - Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali
 69.20.30 - Attività dei consulenti del lavoro
 barrare la casella corrispondente al codice di attività prevalente (vedere istruzioni)

DOMICILIO FISCALE	Comune <input style="width: 100%;" type="text"/>	Provincia <input style="width: 100%;" type="text"/>
ALTRE ATTIVITÀ	Lavoro dipendente a tempo pieno o a tempo parziale	<small>Barrare la casella</small>
	Pensionato	<small>Barrare la casella</small>
	Altre attività professionali e/o di impresa	<small>Barrare la casella</small>
ALTRI DATI	Anno di iscrizione ad albi professionali	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	Anno d'inizio attività	<input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>
	1 = inizio di attività entro sei mesi dalla data di cessazione nel corso dello stesso periodo d'imposta;	
	2 = cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta ed inizio della stessa nel periodo d'imposta successivo, entro sei mesi dalla sua cessazione;	
	3 = inizio attività nel corso del periodo d'imposta come mera prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti.	<input style="width: 20px;" type="text"/>
	Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)	<input style="width: 20px;" type="text"/> Numero Numero
QUADRO A Personale addetto all'attività	A01 Dipendenti a tempo pieno	<small>Numero personale retribuito</small>
	A02 Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di inserimento, a termine, di lavoro intermittente, di lavoro ripartito; personale con contratto di somministrazione di lavoro	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	A03 Apprendisti	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	A04 Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nello studio	<small>Numero</small>
	A05 Collaboratori coordinati e continuativi diversi da quelli di cui al rigo precedente	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	A06 Soci o associati che prestano attività nella società o associazione	<small>Percentuale di lavoro prestato</small>
QUADRO B Unità locale destinata all'esercizio dell'attività	B00 Numero complessivo delle unità locali	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	Progressivo unità locale	<input style="width: 20px;" type="text"/> 1 <input style="width: 20px;" type="text"/> 2 <input style="width: 20px;" type="text"/> 3 <input style="width: 20px;" type="text"/> 4 <input style="width: 20px;" type="text"/> 5 <input style="width: 20px;" type="text"/> 6 <input style="width: 20px;" type="text"/> 7 <input style="width: 20px;" type="text"/> 8 <input style="width: 20px;" type="text"/> 9 <input style="width: 20px;" type="text"/> 10
	B01 Comune	<input style="width: 100%;" type="text"/>
	B02 Provincia	<input style="width: 100%;" type="text"/>

2018
Studi di settore



Modello **YK05U**

CODICE FISCALE

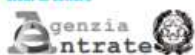
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO D
Elementi
specifici
dell'attività

MODALITÀ DI ESPLETAMENTO DELL'ATTIVITÀ	Totale incarichi/clienti/unità di personale (leggere attentamente le istruzioni)	
	Numero	Percentuale sui compensi
Prestazioni non a forfait		
D01 Contabilità ordinaria (compensi fino a euro 1.500,00)		%
D02 Contabilità ordinaria (compensi oltre euro 1.500,00 e fino a euro 6.000,00)		%
D03 Contabilità ordinaria (compensi oltre euro 6.000,00)		%
D04 Contabilità semplificata		%
D05 Mod. 730 (a seguito di convenzione con il sostituto di imposta del soggetto dichiarante)		%
D06 Mod. 730		%
D07 Mod. UNICO/Redditi persone fisiche non titolari di partita IVA		%
D08 Mod. UNICO/Redditi persone fisiche titolari di partita IVA		%
D09 Mod. UNICO/Redditi società di persone ed equiparate		%
D10 Mod. UNICO/Redditi società di capitali, enti commerciali ed equiparati/Mod. UNICO/Redditi enti non commerciali ed equiparati		%
D11 Mod. 770 (1 sostituito)		%
D12 Mod. 770 (da 2 a 10 sostituiti)		%
D13 Mod. 770 (oltre 10 sostituiti)		%
D14 Mod. IVA		%
D15 Invii telematici esclusi quelli connessi con altre prestazioni professionali (F24 e simili)		%
D16 Comunicazioni ed accessi a pubblici uffici anche per comunicazioni di irregolarità e simili		%
D17 Assistenza al contribuente nella fase precontenziosa (ad esclusione dell'assistenza per comunicazioni di irregolarità e simili)		%
D18 Contenzioso tributario		%
D19 Redazione bilanci		%
D20 Incarichi di revisore o collegi sindacali in associazioni, fondazioni, società cooperative		%
D21 Collegi sindacali (diversi da quelli indicati al rigo D20)		%
D22 Revisione contabile in Enti Pubblici		%
D23 Revisione contabile diversa da quella di cui al rigo D22		%
D24 Consulenze e pareri in materia contabile, fiscale e societaria		%
D25 Consulenza aziendale, organizzativa e finanziaria		%
D26 Consulenza per operazioni straordinarie (fusioni, trasformazioni, scissioni, conferimenti, cessioni, ecc.)		%
D27 Perizie e consulenze tecniche di parte		%
D28 Consulenza in materia di procedure concorsuali (diversa da quella prevista dalla variabile D27)		%
D29 Perizie e consulenze tecniche d'ufficio		%
D30 Incarichi giudiziali		%
D31 Procedure concorsuali		%
D32 Convegni e corsi di formazione		%
D33 Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (1 dipendente)		%
D34 Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (da 2 a 10 dipendenti)		%
D35 Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (oltre 10 dipendenti)		%

(segue)

2018
Studi di settore



Modello YK05U

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

QUADRO D
Elementi
specifici
dell'attività

	Totale incarichi/clienti/unità di personale (leggere attentamente le istruzioni)	
	Numero	Percentuale sui compensi
D36 Consulenza e assistenza per i rapporti di lavoro e contenzioso amministrativo		%
D37 Ricerca e selezione del personale		%
D38 Pianificazione ed assistenza, sicurezza ed igiene negli ambienti di lavoro		%
D39 Pratiche amministrative e contratti di lavoro atipici		%
D40 Partecipazione a Consigli d'Amministrazione o incarichi in organismi di categoria		%
D41 Altre prestazioni diverse dalle precedenti		%
Gruppi di prestazioni erogate congiuntamente per uno stesso cliente e remunerate a forfait		
D42 Contabilità semplificata, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali) e societaria		%
D43 Contabilità ordinaria, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali) e societaria		%
D44 Contabilità semplificata, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali), societaria e del lavoro		%
D45 Contabilità ordinaria, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali), societaria e del lavoro		%
D46 Contabilità ordinaria, bilancio e dichiarazioni fiscali		%
D47 Contabilità semplificata e dichiarazioni fiscali		%
D48 Consulenza contabile, bilancio e dichiarazioni fiscali		%
D49 Assistenza e consulenza in materia del lavoro (compresi servizi di amministrazione paghe e stipendi)		%
D50 Stabili collaborazioni con altri studi professionali		%
		TOT = 100%
D60 Percentuale dei compensi provenienti dal committente principale (indicare solo se superiore a 50%)		%
Elementi specifici		
D61 Ore settimanali dedicate all'attività		Numero
D62 Settimane di lavoro nell'anno		Numero
MODALITÀ ORGANIZZATIVA		
Attività esercitata a titolo individuale		
D66 Studio proprio (compreso l'uso promiscuo dell'abitazione)		Indicare la casella
D67 Studio in condivisione con altri professionisti		Indicare la casella
D68 Attività svolta presso studi e/o strutture di terzi		Indicare la casella
Attività esercitata in forma collettiva		
D69 Associazione tra professionisti (1 = monodisciplinare; 2 = interdisciplinare)		

2018

Studi di settore



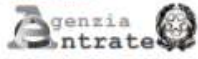
Modello YK05U

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO G	Elementi contabili			
	G01 Compensi dichiarati			.00
	G02 Adeguamento da studi di settore			.00
	G03 Altri proventi lordi			.00
	G04 Plusvalenze patrimoniali			.00
	Spese per prestazioni di lavoro dipendente			.00
	G05 di cui per personale con contratto di somministrazione di lavoro	1		.00
	G06 Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa			.00
	G07 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica			.00
	G08 Consumi			.00
	G09 Altre spese			.00
	G10 Minusvalenze patrimoniali			.00
	Ammortamenti			.00
	G11 di cui per beni mobili strumentali	1		.00
	maggiorazione del 40%	1		.00
	G12 Altre componenti negative			.00
	maggiorazione del 40%	1		.00
	G13 Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche			.00
	Valore dei beni strumentali mobili			.00
	G14 di cui valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non finanziaria	1		.00
	Imposta sul valore aggiunto			
	G15 Esenzione Iva			<input type="checkbox"/> <small>Restare la cassa</small>
	G16 Volume d'affari			.00
	G17 Altre operazioni, sempre che diano luogo a compensi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione			.00
	Iva sulle operazioni imponibili			.00
	G18 I.V.A. relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1)	1		.00
	I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi	1		.00
	G19 Altro IVA (IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni)			.00
	Ulteriori elementi contabili			
	Altre componenti negative			
	G20 Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni immobili			.00
	G21 Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni strumentali mobili			.00
	Beni strumentali mobili			
	G22 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro			.00
	Ulteriori dati specifici			
	G23 Applicazione del nuovo regime forfettario agevolato o del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità o del regime dei "minimi" in uno o più periodi d'imposta precedenti			<input type="checkbox"/> <small>Restare la cassa</small>

2018
Stili di settore



Modello **YK05U**

CODICE FISCALE

[Grid for entering the tax code]

QUADRO T
Congiuntura economica

		Percentuale sui compensi
T01	Percentuale dei compensi relativa ad incarichi per i quali nell'anno sono stati percepiti tutti i compensi (pagamento dell'intero importo)	[] %
T02	Percentuale dei compensi relativa ad incarichi per i quali nell'anno sono stati percepiti solo acconti e/o soldi (pagamenti parziali)	[] %
		TOT = 100%

Asseverazione dei dati contabili ed extracontabili

Riservato al C.A.F. o al professionista (art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni)

Codice fiscale del responsabile del C.A.F. o del professionista: [] Firma: []

Attestazione delle cause di non congruità o non coerenza

Riservato al C.A.F. o al professionista ovvero ai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica (art. 10, comma 3-ter, della legge n. 146 del 1998)

Codice fiscale del responsabile del C.A.F., del professionista o del funzionario dell'associazione di categoria abilitato: [] Firma: []

Allegato C – Modello ISA 2019 AK05U



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

	Codice attività		
Domicilio fiscale	Comune		Provincia
Altre attività	Lavoro dipendente a tempo pieno o a tempo parziale		Barra la casella
	Pensionato		Barra la casella
	Altre attività professionali e/o d'impresa		Barra la casella
Altri dati	Anno di iscrizione ad albi professionali		
	Anno d'inizio attività		
QUADRO A	Numero giornate retribuite		
Personale	A01 Dipendenti a tempo pieno		
	A02 Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di inserimento, a termine, di lavoro intermittente, di lavoro ripartito; personale con contratto di somministrazione di lavoro		
	A03 Apprendisti		
	A04 Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nello studio	Numero	
	A05 Collaboratori coordinati e continuativi diversi da quelli di cui al rigo precedente		
	A06 Soci o associati che prestano attività nella società o associazione		Percentuale di lavoro prestato
QUADRO B	B00 Numero complessivo delle unità locali		
Unità locali	Progressivo unità locale	1	2
		3	4
		5	6
		7	8
		9	10
	B01 Comune		
	B02 Provincia		

Pagina 1 modello AK05U

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO C

Elementi
specifici
dell'attività

MODALITÀ DI ESPLETAMENTO DELL'ATTIVITÀ		Totale Incarichi/clienti/unità di personale (leggere attentamente le istruzioni)	
		Numero	Percentuale sui compensi
C01	Contabilità ordinaria (compensi fino a euro 1.500,00)		%
C02	Contabilità ordinaria (compensi oltre euro 1.500,00 e fino a euro 6.000,00)		%
C03	Contabilità ordinaria (compensi oltre euro 6.000,00)		%
C04	Contabilità semplificata		%
C05	Mod. 730 (a seguito di convenzione con il sostituto di imposta del soggetto dichiarante)		%
C06	Mod. 730		%
C07	Mod. UNICO/Redditi persone fisiche non titolari di partita IVA		%
C08	Mod. UNICO/Redditi persone fisiche titolari di partita IVA		%
C09	Mod. UNICO/Redditi società di persone ed equiparate		%
C10	Mod. UNICO/Redditi società di capitali, enti commerciali ed equiparati /Mod. UNICO/Redditi enti non commerciali ed equiparati		%
C11	Mod. 770/CU Ordinaria (1 sostituto)		%
C12	Mod. 770/CU Ordinaria (da 2 a 10 sostituti)		%
C13	Mod. 770/CU Ordinaria (oltre 10 sostituti)		%
C14	Mod. IVA (anche se compreso nella dichiarazione unificata)		%
C15	Inviti telematici esclusi quelli connessi con altre prestazioni professionali (F24 e simili)		%
C16	Comunicazioni ed accessi a pubblici uffici anche per comunicazioni di irregolarità e simili		%
C17	Assistenza al contribuente nella fase precontenziosa (ad esclusione dell'assistenza per comunicazioni di irregolarità e simili)		%
C18	Contenzioso tributario		%
C19	Redazione bilanci		%
C20	Incarichi di revisore o collegi sindacali in associazioni, fondazioni, società cooperative		%
C21	Collegi sindacali (diversi da quelli indicati al rigo C20)		%
C22	Revisione contabile in Enti Pubblici		%
C23	Revisione contabile diversa da quella di cui al rigo C22		%
C24	Consulenze e pareri in materia contabile, fiscale e societaria		%
C25	Consulenza aziendale, organizzativa e finanziaria		%
C26	Consulenza per operazioni straordinarie (fusioni, trasformazioni, scissioni, conferimenti, cessioni, ecc.)		%
C27	Perizie e consulenze tecniche di parte		%
C28	Consulenza in materia di procedure concorsuali (diversa da quella prevista dalla variabile C27)		%
C29	Perizie e consulenze tecniche d'ufficio		%
C30	Incarichi giudiziali		%
C31	Procedure concorsuali		%
C32	Convegni e corsi di formazione		%
C33	Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (1 dipendente)		%
C34	Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (da 2 a 10 dipendenti)		%
C35	Amministrazione del personale (paghe e stipendi) - vedere istruzioni - (oltre 10 dipendenti)		%
C36	Consulenza e assistenza per i rapporti di lavoro e contenzioso amministrativo		%
C37	Ricerca e selezione del personale		%
C38	Pianificazione ed assistenza, sicurezza ed igiene negli ambienti di lavoro		%
C39	Pratiche amministrative e contratti di lavoro atipici		%
C40	Partecipazione a Consigli d'Amministrazione o incarichi in organismi di categoria		%
C41	Altre prestazioni diverse dalle precedenti		%

(segue)

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

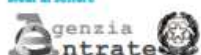
(segue)

QUADRO C		Gruppi di prestazioni erogate congiuntamente per uno stesso cliente e remunerate a forfait		
Elementi specifici dell'attività	C42	Contabilità semplificata, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali) e societaria	%	
	C43	Contabilità ordinaria, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali) e societaria	%	
	C44	Contabilità semplificata, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali), societaria e del lavoro	%	
	C45	Contabilità ordinaria, consulenza in materia fiscale (comprese dichiarazioni fiscali), societaria e del lavoro	%	
	C46	Contabilità ordinaria, bilancio e dichiarazioni fiscali	%	
	C47	Contabilità semplificata e dichiarazioni fiscali	%	
	C48	Consulenza contabile, bilancio e dichiarazioni fiscali	%	
	C49	Assistenza e consulenza in materia del lavoro (compresi servizi di amministrazione paghe e stipendi)	%	
	C50	Stabili collaborazioni con altri studi professionali	%	
				TOT = 100%
	Rilevanza del committente principale			
	C51	Percentuale dei compensi provenienti dal committente principale (Indicare solo se superiore a 50%)	%	
	C52	- di cui per attività svolta presso lo studio o la struttura del committente principale o presso la sua clientela	%	
	Elementi specifici			
	C53	Somme corrisposte per prestazioni di lavoro autonomo, anche occasionali, direttamente afferenti l'attività professionale e artistica (ricomprese nel rigo G07)	,00	
C54	Somme corrisposte ad imprese per prestazioni di servizi direttamente afferenti l'attività professionale e artistica (ricomprese nel rigo G07)	,00		
MODALITÀ ORGANIZZATIVA				
C55	Attività esercitata in forma collettiva		<input type="checkbox"/> <small>firmare lo consiglio</small>	

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO G				
Dati contabili	G01 Compensi dichiarati			,00
	G02 Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità			,00
	G03 Altri proventi lordi			,00
	G04 Plusvalenze patrimoniali			,00
	G05 Spese per prestazioni di lavoro dipendente		1	,00
	di cui per personale con contratto di somministrazione di lavoro	2		,00
	G06 Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa			,00
	G07 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica			,00
	G08 Consumi			,00
	G09 Altre spese			,00
	G10 Minusvalenze patrimoniali		1	,00
	Ammortamenti			,00
	di cui per beni mobili strumentali	2		,00
	G11 di cui spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro	3		,00
Altre componenti negative		1	,00	
di cui canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni immobili	2		,00	
G12 di cui canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni strumentali mobili	3		,00	
di cui maggiorazioni fiscali	4		,00	
di cui interessi passivi	5		,00	
di cui oneri per imposte e tasse	6		,00	
G13 Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche			,00	
Valore dei beni strumentali mobili		1	,00	
G14 di cui valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non finanziaria	2		,00	
Elementi contabili necessari alla determinazione dell'aliquota I.V.A.	G15 Esenzione Iva			Barrare lo casella
	G16 Volume d'affari			,00
	G17 Altre operazioni, sempre che diano luogo a compensi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione			,00
	I.V.A. sulle operazioni imponibili		1	,00
	I.V.A. relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1)	2		,00
	I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi	3		,00
	G18 Altra I.V.A. (I.V.A. sulle cessioni dei beni ammortizzabili + I.V.A. sui passaggi interni)			,00
	G19 Aliquota I.V.A. applicata in fase di versamento agli ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il profilo di affidabilità (per l'applicazione di tale aliquota al posto di quella media va fornita prova contraria - vedi istruzioni)			
G20				
Asseverazione dei dati contabili ed extracontabili	Riservato al C.A.F. o al professionista (art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni)			
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F. o del professionista		Firma	

2018
Studi di settore



Modello **WG40U**

CODICE FISCALE

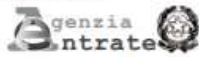
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO D
Elementi
specifici
dell'attività

TIPOLOGIA DELL'ATTIVITÀ		Percentuale sui ricavi			
D01	Vendita di fabbricati				%
D02	Vendita di aree edificabili				%
D03	Vendita di altri terreni				%
D04	Locazione di fabbricati ad uso abitazione				%
D05	Locazione di fabbricati ad uso commerciale				%
D06	- di cui locazione di centri commerciali			%	
D07	Locazione di fabbricati ad uso industriale (capannoni industriali, depositi e laboratori artigiani)				%
D08	Locazione di fabbricati ad uso ufficio				%
D09	Locazione di fabbricati ad altro uso				%
D10	Affitto di terreni ad uso agricolo				%
D11	Affitto altri terreni				%
D12	Affitto di aziende				%
D13	Sviluppo di progetti immobiliari				%
D14	Valutazioni/stime/studi di fattibilità				%
D15	Altro				%
TOT = 100%					
ATTIVITÀ DI VENDITA					
Fabbricati venduti		Prezzi di vendita al mq			
		fino a 1000 euro	oltre 1000 fino a 3000 euro	oltre 3000 fino a 5000 euro	oltre 5000 euro
D16	Uso abitazione	numero	numero	numero	numero
D17	Uso abitazione	mq	mq	mq	mq
D18	Uso commerciale/industriale	numero	numero	numero	numero
D19	Uso commerciale/industriale	mq	mq	mq	mq
D20	Uso ufficio	numero	numero	numero	numero
D21	Uso ufficio	mq	mq	mq	mq
D22	Altro uso	numero	numero	numero	numero
D23	Altro uso	mq	mq	mq	mq
		fino a 50 euro	oltre 50 fino a 100 euro	oltre 100 fino a 200 euro	oltre 200 euro
D24	Aree edificabili vendute	numero	numero	numero	numero
		fino a 5 euro	oltre 5 fino a 15 euro	oltre 15 fino a 30 euro	oltre 30 euro
D26	Altri terreni venduti	numero	numero	numero	numero
D27	Altri terreni venduti	mq	mq	mq	mq
Fabbricati invenduti		Numero			
D28	Uso abitazione				
D29	Uso commerciale/industriale				
D30	Uso ufficio				
D31	Altro uso				
D32	Aree edificabili invendute				
D33	Altri terreni invenduti				

(segue)

2018
Studi di settore



Modello **WG40U**

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

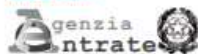
(segue)

QUADRO D
Elementi
specifici
dell'attività

ATTIVITÀ DI LOCAZIONE		Prezzo di locazione al mq annuo					
		fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 fino a 150 euro	oltre 150 fino a 250 euro	oltre 250 euro	
D34	Fabbricati locati	numero	numero	numero	numero	numero	numero
D35	Fabbricati locati	Mq	Mq	Mq	Mq	Mq	Mq
D36	Fabbricati locati	Mei di locazione	Mei di locazione	Mei di locazione	Mei di locazione	Mei di locazione	Mei di locazione
		Numero				Rendita catastale	
D37	Uso abitazione						,00
D38	Uso commerciale						,00
D39	Uso industriale						,00
D40	Uso ufficio						,00
D41	Altro uso						,00
		Numero					
D42	Terreni agricoli affittati						
		Prezzo di locazione al mq annuo					
		fino a 5 euro	oltre 5 fino a 10 euro	oltre 10 fino a 15 euro	oltre 15 euro		
D43	Altri terreni affittati	numero	numero	numero	numero	numero	numero
		Prezzo di locazione al mq annuo					
Fabbricati locati ad uso industriale (fino a 150 mq)		fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 euro			
D47	Fabbricati locati	mq	mq	mq	mq	mq	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 150 mq fino a 600 mq)		fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 euro			
D49	Fabbricati locati	mq	mq	mq	mq	mq	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 600 mq fino a 1200 mq)		fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 euro			
D51	Fabbricati locati	mq	mq	mq	mq	mq	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 1200 mq)		fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 euro			
D53	Fabbricati locati	mq	mq	mq	mq	mq	mq
Fabbricati non locati						Numero	Mq
D54	Uso abitazione						
D55	Uso commerciale						
D56	Uso industriale						
D57	Uso ufficio						
D58	Altro uso						
D59	Terreni agricoli non affittati						
D60	Altri terreni non affittati						

(segue)

2018
Studi di settore



Modello **WG40U**

CODICE FISCALE

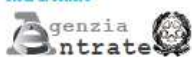
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

QUADRO D
Elementi
specifici
dell'attività

LOCALIZZAZIONE DEGLI IMMOBILI VENDUTI/LOCATI/AFFITTATI		Percentuale sui ricavi
D62	Comune del domicilio fiscale	%
D63	Provincia (escluso D62)	%
D64	Regione (escluso D62 e D63)	%
D65	Fuori regione Nord-Ovest (Val d'Aosta, Piemonte, Lombardia, Liguria)	%
D66	Fuori regione Nord-Est (Trentino-Alto Adige, Friuli Venezia Giulia, Emilia-Romagna, Veneto)	%
D67	Fuori regione Centro (Toscana, Umbria, Marche, Lazio)	%
D68	Fuori regione Sud (Abruzzo, Molise, Calabria, Puglia, Basilicata, Campania)	%
D69	Fuori regione isole (Sardegna, Sicilia)	%
D70	Estero	%
		TOT = 100%
PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE E FINITI		
D74	Esistenze iniziali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	.00
D75	Rimanenze finali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	.00
D76	Esistenze iniziali relative a prodotti finiti	.00
D77	Rimanenze finali relative a prodotti finiti	.00

2018
Studi di settore



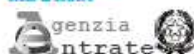
Modello **WG40U**

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

Elementi contabili		
QUADRO F	F27	Oneri straordinari
		.00
	F28	Reddito d'impresa (o perdita)
		.00
		Valore dei beni strumentali
		.00
		di cui 'valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria'
	F29	2 _____ .00
		di cui 'valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria'
		3 _____ .00
	Elementi contabili necessari alla determinazione dell'aliquota I.V.A.	
	F30	Esenzione I.V.A. <input type="checkbox"/> <small>Barra la casella</small>
	F31	Volume di affari
		.00
	F32	Altre operazioni, sempre che diano luogo a ricavi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione
		.00
		I.V.A. sulle operazioni imponibili
		.00
	F33	I.V.A. relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1)
		2 _____ .00
		I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi
		3 _____ .00
	F34	I.V.A. sulle operazioni di intrattenimento
		.00
	F35	Altra I.V.A. (I.V.A. sulle cessioni dei beni ammortizzabili + I.V.A. sui passaggi interni + I.V.A. detraibile forfettariamente)
		.00
Ulteriori elementi contabili		Materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti
	F36	Beni distrutti o sottratti (esclusi quelli soggetti ad aggio o ricavo fisso)
		.00
	F37	Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti
		.00
		Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR
	F38	Beni distrutti o sottratti
		.00
		Beni strumentali mobili
	F39	Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro
		.00
		Ulteriori dati specifici
	F40	Applicazione del regime forfetario e/o del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità e/o del regime dei contribuenti minimi, nel periodo d'imposta 2015 e/o in quelli precedenti <input type="checkbox"/> <small>Barra la casella</small>
Ulteriori informazioni - imprese in regime di contabilità semplificata		La presente sezione deve essere compilata solo dagli esercenti attività commerciali in contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR n. 600 del 1973
	F41	Opzione per il c.d. metodo della "registrazione" (comma 5 dell'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973) <input type="checkbox"/> <small>Barra la casella</small>
		Compilare i tre righi successivi se non è stata compilata la casella F41
	F42	Operazioni imponibili effettuate verso soggetti IVA
		.00
	F43	Operazioni imponibili con applicazione del reverse charge
		.00
	F44	Operazioni imponibili effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 (Split payment)
		.00

2018
Stati di settoreModello **WG40U**

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO Z

Dati complementari

Ulteriori informazioni imprese in regime di contabilità semplificata

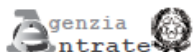
Z901	Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
Z902	Componenti reddituali positivi che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
Z903	Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00
Z904	Componenti reddituali negativi, che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00

QUADRO T

Congiuntura economica

	2014	2015	2016
T01 Ricavi dichiarati ai fini della congruità	,00	,00	,00
T02 Esistenze iniziali relative a prodotti finiti	,00	,00	,00
T03 Esistenze iniziali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	,00	,00	,00
T04 Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	,00	,00	,00
T05 Rimanenze finali relative a prodotti finiti	,00	,00	,00
T06 Rimanenze finali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	,00	,00	,00
T07 Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	,00	,00	,00
T08 Beni distrutti o sottratti	,00	,00	,00
T09 Maggiore importo stimato ai fini dell'adeguamento	,00	,00	,00
T10 Valore dei beni strumentali	,00	,00	,00
	numero di giornate retribuite		
T11 Dipendenti			
	numero		
T12 Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa			
	percentuale di lavoro prestato		
T13 Collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale	%	%	%
	percentuale di lavoro prestato		
T14 Familiari diversi da quelli di cui al rigo precedente che prestano attività nell'impresa	%	%	%
	percentuale di lavoro prestato		
T15 Associati in partecipazione	%	%	%
	percentuale di lavoro prestato		
T16 Soci amministratori	%	%	%
	percentuale di lavoro prestato		
T17 Soci non amministratori	%	%	%
	numero		
T18 Amministratori non soci			

2018
Studi di settore



Modello **WG40U**

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Asseverazione dei dati contabili ed extracontabili	Riservato al C.A.F. o al professionista (art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni)	
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F. o del professionista <input type="text"/>	Firma <input type="text"/>
Attestazione delle cause di non congruità o non coerenza	Riservato al C.A.F. o al professionista ovvero ai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica (art. 10, comma 3-ter, della legge n. 146 del 1998)	
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F., del professionista o del funzionario dell'associazione di categoria abilitato <input type="text"/>	Firma <input type="text"/>

Pagina 8 modello WG40U

Allegato E - Modello ISA 2019 AG40U



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Domicilio fiscale	Codice attività																					
	Comune																Provincia					
	Periodo d'imposta diverso da 12 mesi																		Barra la casella			
	Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)																		Numero			
Imprese multiattività	1	Prevalente	ISA																	Ricavi	,00	
	2	Secondaria	CODICE ATTIVITÀ																		Ricavi	,00
	3	Aggi o ricavi fissi																	Ricavi	,00		
	4	Altre attività																	Ricavi	,00		
QUADRO A																						
Personale	A01	Dipendenti a tempo pieno																	Numero giornate retribuite			
	A02	Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di lavoro intermittente, di lavoro ripartito, con contratto di inserimento, a termine, lavoratori a domicilio, personale con contratto di somministrazione di lavoro																				
	A03	Apprendisti																				
	A04	Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa															Numero					
	A05	Collaboratori coordinati e continuativi diversi da quelli di cui al rigo precedente																				
	A06	Collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale																	Percentuale di lavoro prestato			
	A07	Familiari diversi da quelli di cui al rigo precedente che prestano attività nell'impresa																				
	A08	Associati in partecipazione																				
	A09	Soci amministratori																				
	A10	Soci non amministratori																				
	A11	Amministratori non soci																				
	A12	Giornate di sospensione, C.I.G. e simili del personale dipendente															Numero giornate					
QUADRO B																						
Unità locali	B00	Numero complessivo																				
		Progressivo unità locale	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10										
	B01	Comune																				
B02	Provincia																					

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO C

Elementi
specifici
dell'attività

TIPOLOGIA DELL'ATTIVITÀ		Percentuale sui ricavi			
C01	Vendita di fabbricati		%		
C02	Vendita di aree edificabili		%		
C03	Vendita di altri terreni		%		
C04	Locazione di fabbricati ad uso abitazione		%		
C05	Locazione di fabbricati ad uso commerciale		%		
C06	- di cui locazione di centri commerciali		%		
C07	Locazione di fabbricati ad uso industriale (capannoni industriali, depositi e laboratori artigianali)		%		
C08	Locazione di fabbricati ad uso ufficio		%		
C09	Locazione di fabbricati ad altro uso		%		
C10	Affitto di terreni ad uso agricolo		%		
C11	Affitto altri terreni		%		
C12	Affitto di aziende		%		
C13	Sviluppo di progetti immobiliari		%		
C14	Valutazioni/stime/studi di fattibilità		%		
C15	Altro		%		
TOT = 100%					
ATTIVITÀ DI VENDITA					
Fabbricati venduti					
Prezzi di vendita al mq					
	fino a 1000 euro	oltre 1000 fino a 3000 euro	oltre 3000 fino a 5000 euro	oltre 5000 euro	
C16	Uso abitazione	mq	mq	mq	
C17	Uso commerciale/industriale	mq	mq	mq	
C18	Uso ufficio	mq	mq	mq	
C19	Altro uso	mq	mq	mq	
Aree edificabili vendute					
	fino a 50 euro	oltre 50 fino a 100 euro	oltre 100 fino a 200 euro	oltre 200 euro	
C20		mq	mq	mq	
Altri terreni venduti					
	fino a 5 euro	oltre 5 fino a 15 euro	oltre 15 fino a 30 euro	oltre 30 euro	
C21		mq	mq	mq	
ATTIVITÀ DI LOCAZIONE					
Fabbricati locati					
Prezzo di locazione al mq annuo					
	fino a 25 euro	oltre 25 fino a 50 euro	oltre 50 fino a 150 euro	oltre 150 fino a 250 euro	oltre 250 euro
C22	Fabbricati locati	Numero	Numero	Numero	Numero
C23	Fabbricati locati	Mq	Mq	Mq	Mq
C24	Fabbricati locati	Mesi di locazione	Mesi di locazione	Mesi di locazione	Mesi di locazione
				Numero	
C25	Uso abitazione				
C26	Uso commerciale				
C27	Uso industriale				
C28	Uso ufficio				
C29	Altro uso				

(segue)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

QUADRO C

Elementi specifici dell'attività

	Mq		Prezzo di locazione al mq annuo		Reddito dominicale	
C30 Terreni agricoli affittati						,00
	Prezzo di locazione al mq annuo					
C31 Altri terreni affittati	fino a 5 euro	Numero	oltre 5 fino a 10 euro	Numero	oltre 10 fino a 15 euro	Numero
C32 Altri terreni affittati		Mq		Mq		Mq
C33 Altri terreni affittati		Mesi di locazione		Mesi di locazione		Mesi di locazione
Fabbricati locati ad uso industriale (fino a 150 mq)						
	Prezzo di locazione al mq annuo					
C34 Fabbricati locati	fino a 25 euro	mq	oltre 25 fino a 50 euro	mq	oltre 50 euro	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 150 mq fino a 600 mq)						
	Prezzo di locazione al mq annuo					
C35 Fabbricati locati	fino a 25 euro	mq	oltre 25 fino a 50 euro	mq	oltre 50 euro	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 600 mq fino a 1200 mq)						
	Prezzo di locazione al mq annuo					
C36 Fabbricati locati	fino a 25 euro	mq	oltre 25 fino a 50 euro	mq	oltre 50 euro	mq
Fabbricati locati ad uso industriale (oltre 1200 mq)						
	Prezzo di locazione al mq annuo					
C37 Fabbricati locati	fino a 25 euro	mq	oltre 25 fino a 50 euro	mq	oltre 50 euro	mq
Fabbricati non locati						
C38 Uso abitazione						Numero
C39 Uso commerciale						
C40 Uso industriale						
C41 Uso ufficio						
C42 Altro uso						
Affitto di aziende						
	Numero		Valore complessivo delle aziende affittate			
C43 Aziende affittate						,00
LOCALIZZAZIONE DEGLI IMMOBILI VENDUTI/LOCATI/AFFITTATI						
C44 Comune del domicilio fiscale						Percentuale sul ricavi %
C45 Provincia (escluso C44)						%
C46 Regione (escluso C44 e C45)						%
C47 Fuori regione Nord-Ovest (Val d'Aosta, Piemonte, Lombardia, Liguria)						%
C48 Fuori regione Nord-Est (Trentino-Alto-Adige, Friuli-Venezia-Giulia, Emilia-Romagna, Veneto)						%
C49 Fuori regione Centro (Toscana, Umbria, Marche, Lazio)						%
C50 Fuori regione Sud (Abruzzo, Molise, Calabria, Puglia, Basilicata, Campania)						%
C51 Fuori regione Isole (Sardegna, Sicilia)						%
C52 Estero						%
TOT = 100%						

(segue)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

QUADRO C Elementi specifici dell'attività	TIPOLOGIA DI SPESE		
	C53	Spese per acquisto di immobili	,00
	C54	Spese di progettazione	,00
	C55	Spese per costruzioni effettuate da terzi	,00
	C56	Spese di manutenzione ordinaria sui beni immobili	,00
	C57	Spese di manutenzione straordinaria sui beni immobili	,00
	C58	Spese sostenute per la manutenzione/riparazione straordinaria per le aziende affittate	,00
	C59	Spese di registrazione dei contratti	,00
	C60	Spese per ristrutturazione edilizia	,00
	PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE E FINITI		
	C61	Esistenze iniziali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	,00
	C62	Rimanenze finali di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale	,00
	C63	Esistenze iniziali relative a prodotti finiti	,00
	C64	Rimanenze finali relative a prodotti finiti	,00
	ELEMENTI SPECIFICI		
C65	Progetti immobiliari realizzati	Numero	
QUADRO E Dati per la revisione	AFFITTO DI AZIENDE Immobili relativi alle aziende affittate		
		Numero	Mq
	E01	Uso commerciale	
	E02	Uso industriale	
	E03	Uso ufficio	
	E04	Altro uso	
E05	Valore dei beni strumentali mobili delle aziende affittate	,00	

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO F						
Dati contabili	F01	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art. 85 del TUIR (esclusi aggio o ricavi fissi)			,00	
	F02	Altri proventi considerati ricavi di cui alla lettera f) dell'art. 85, comma 1, del TUIR	1		,00	
	F03	Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità			,00	
	F04	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			,00	
	F05	Altri proventi e componenti positivi			,00	
	F06	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1			,00
		di cui esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2			,00
		di cui beni distrutti o sottratti relativi ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	3			,00
		Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	1			,00
	F07	di cui rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	2			,00
	F08	Ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso				,00
	F09	Esistenze iniziali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso				,00
	F10	Rimanenze finali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso				,00
	F11	Costi per l'acquisto di prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso				,00
	F12	Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti (importi già ricompresi in F09 e/o F11)				,00
	F13	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)				,00
	F14	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale (escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso)				,00
	F15	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi				,00
	F16	Beni distrutti o sottratti relativi a materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti (esclusi quelli soggetti ad aggio o ricavo fisso) (importi già ricompresi in F13 e/o F15)				,00
		Spese per acquisti di servizi	1			,00
	F17	di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore (società ed enti soggetti all'IRPE)	2			,00
	F18	Altri costi per servizi				,00
F19	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)	1			,00	
	di cui per canoni relativi a beni immobili	2			,00	
	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e di noleggio	3			,00	
	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria (ad esclusione degli importi indicati nel successivo campo 5)	4			,00	
	di cui per quote di canoni di leasing fiscalmente deducibili oltre il periodo di durata del contratto	5			,00	
	Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa	1			,00	
F20	di cui per prestazioni rese da professionisti esterni	2			,00	
	di cui per personale di terzi distaccato presso l'impresa o con contratto di somministrazione di lavoro	3			,00	
	di cui per collaboratori coordinati e continuativi	4			,00	
	di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore (società di persone)	5			,00	
		Ammortamenti	1			,00
F21	di cui per beni mobili strumentali	2			,00	
	di cui spese per l'acquisto di beni strumentali mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro	3			,00	
F22	Accantonamenti				,00	

(segue)

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(segue)

QUADRO F						
Dati contabili		Oneri diversi di gestione ed altre componenti negative			,00	
		di cui per abbonamenti a riviste e giornali, acquisto di libri, spese per cancelleria, per omaggio a clienti ed articoli promozionali	2		,00	
		di cui perdite su crediti	3		,00	
		di cui utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro	4		,00	
		di cui maggiorazioni fiscali	5		,00	
	F23	di cui componenti negativi derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda	6		,00	
		di cui minusvalenze derivanti da operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo, espropri e nazionalizzazioni di beni, alienazione di beni non strumentali all'attività produttiva	7		,00	
		di cui quote di accantonamento annuale al TFR per forme pensionistiche complementari e somme erogate agli iscritti ai fondi di previdenza del personale dipendente	8		,00	
		di cui oneri per imposte e tasse	9		,00	
	F24	Risultato della gestione finanziaria			,00	
F25	Interessi e altri oneri finanziari			,00		
F26	Reddito d'impresa (o perdita)			,00		
F27		Valore dei beni strumentali	1		,00	
		di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria"	2		,00	
		di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria"	3		,00	
Elementi contabili necessari alla determinazione dell'aliquota I.V.A.	F28	Esenzione I.V.A.			Barrare la casella	
	F29	Volume di affari			,00	
	F30	Altre operazioni, sempre che diano luogo a ricavi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione			,00	
		I.V.A. sulle operazioni imponibili	1		,00	
	F31	I.V.A. relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1)	2		,00	
		I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi	3		,00	
	F32	I.V.A. sulle operazioni di intrattenimento			,00	
	F33	Altra I.V.A. (I.V.A. sulle cessioni dei beni ammortizzabili + I.V.A. sui passaggi interni + I.V.A. detraibile forfaitariamente)			,00	
	F34	Aliquota IVA applicata in fase di versamento agli ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il profilo di affidabilità (per l'applicazione di tale aliquota al posto di quella media va fornita prova contraria - vedi istruzioni)			%	
	Passaggio dal regime di "cassa" a quello di competenza (e viceversa)	F35	Cambio regime contabile (barrare la casella)	1	allo "cassa" di competenza	2
F36		Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"				,00
F37		Componenti reddituali positivi che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"				,00
F38		Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"				,00
F39		Componenti reddituali negativi, che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"				,00
Asseverazione dei dati contabili ed extracontabili		Riservato al C.A.F. o al professionista (art. 35 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni)				
		Codice fiscale del responsabile del C.A.F. o del professionista		Firma		