



# Studi di Settore 2018

Guida Operativa

A cura di  
Luca Dal Prato  
Davide De Giorgi  
Giancarlo Falco  
Fabio Pauselli

In collaborazione con

 **Euroconference**  
Editoria



# Studi di Settore 2018

Guida Operativa

A cura di  
Luca Dal Prato  
Davide De Giorgi  
Giancarlo Falco  
Fabio Pauselli

In collaborazione con

 **Euroconference**  
Editoria

Tutti i diritti sono riservati

È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo

Copertina

Progetto grafico: Gruppo Euroconference S.p.A.

Realizzazione editoriale

Grafica e impaginazione: Lisa Esposito - Cooperativa Relè, Trento

Gli autori e l'Editore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei presenti contenuti. Per segnalazioni o suggerimenti relativi a questo libro scrivere al seguente indirizzo: [editoria@euroconference.it](mailto:editoria@euroconference.it)

Il lavoro è stato chiuso in redazione il 15 giugno 2018

---

# INDICE

<b>ORIGINE DEGLI STUDI DI SETTORE.....</b>	<b>pag. 5</b>
Perchè gli studi di settore? .....	pag. 5
Il redditometro .....	pag. 6
Visentini- <i>ter</i> .....	pag. 7
Coefficienti di congruità – coefficienti presuntivi di ricavi .....	pag. 7
Minimum Tax .....	pag. 8
Parametri .....	pag. 8
Studi di settore .....	pag. 10
Le fasi per la realizzazione degli studi di settore .....	pag. 11
La costruzione degli studi di settore .....	pag. 17
L’elaborazione degli studi di settore su base regionale/comunale .....	pag. 23
Approvazione dello studio di settore .....	pag. 23
Revisione degli studi di settore approvati .....	pag. 24
Gli osservatori regionali .....	pag. 25
<b>FUNZIONE E AMBITO APPLICATIVO DEGLI STUDI DI SETTORE .....</b>	<b>pag. 27</b>
La funzione degli studi di settore .....	pag. 27
Studio di settore come strumento di accertamento .....	pag. 28
Strumento di selezione .....	pag. 37
GE.RI.CO. e l’esito del calcolo .....	pag. 40
Ammontare dei ricavi o compensi .....	pag. 43
Inizio o cessazione dell’attività .....	pag. 44
Classificazione in una diversa categoria reddituale .....	pag. 49
Studi di settore e le cause di inapplicabilità .....	pag. 51
<b>GLI INDICI DI NORMALITÀ ECONOMICA.....</b>	<b>pag. 59</b>
Indicatori specifici di normalità economica .....	pag. 59
Indicatori specifici per le imprese .....	pag. 62

---

Indicatori specifici per i professionisti .....	pag.	68
Indicatori di coerenza economica .....	pag.	69
I correttivi anticrisi 2017 .....	pag.	72
<b>SOGGETTI MULTIATTIVITÀ.....</b>	<b>pag.</b>	<b>79</b>
Prospetto imprese multiattività .....	pag.	82
<b>ATTIVITÀ AD AGGIO E RICAPO FISSO.....</b>	<b>pag.</b>	<b>85</b>
Attività soggette ad aggio .....	pag.	85
<b>LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE .....</b>	<b>pag.</b>	<b>89</b>
Le diverse metodologie di accertamento .....	pag.	89
Sulla natura e sulla portata delle presunzioni .....	pag.	93
La difesa del contribuente nel merito .....	pag.	102
Il procedimento di accertamento e la difesa del contribuente nella fase del contraddittorio .....	pag.	105
Le cause giustificative di non congruità .....	pag.	113
Soggetti accertabili e soggetti non accertabili .....	pag.	115
<b>STUDI DI SETTORE E DICHIARAZIONE DEI REDDITI .....</b>	<b>pag.</b>	<b>123</b>
Premessa .....	pag.	123
Modello Redditi 2018: le specifiche dei Quadri RF, RE e RG .....	pag.	162
Adeguamento alle risultanze degli studi di settore .....	pag.	171
Mancato adeguamento e accertamento .....	pag.	179
Studi di settore – Modalità di compilazione .....	pag.	181
<b>PARAMETRI - APPLICAZIONE.....</b>	<b>pag.</b>	<b>187</b>
Aspetti introduttivi .....	pag.	187
Parametri impresa 2018 .....	pag.	193
Parametri professioni 2018 .....	pag.	215

---

# ORIGINE DEGLI STUDI DI SETTORE

In virtù dell'evoluzione normativa registratasi nel corso degli anni, gli studi di settore rappresentano uno dei riferimenti più importanti per definire l'obbligazione tributaria da parte di imprenditori e esercenti arti e professionisti.

Gli studi di settore **sono stati introdotti nel 1993**, ma la loro **concreta entrata in funzione è avvenuta nel 1998**.

La rilevanza che gli studi di settore hanno assunto nel nostro ordinamento tributario, nasce dalle esigenze di riuscire a controllare il crescente numero delle partite Iva presenti in Italia, impossibile da monitorare attraverso frequenti controlli analitici.

Per riuscire a capire cosa siano e cosa rappresentino gli studi di settore è necessario tracciare la loro evoluzione storica all'interno del nostro ordinamento.

## PERCHÉ GLI STUDI DI SETTORE?

Gli studi di settore sono nati per poter andare incontro all'evoluzione del sistema fiscale italiano posto in essere con l'attuazione della **legge delega 825/1971**.

La riforma in questione, sebbene rappresentò un significativo passo in avanti nell'evoluzione del sistema fiscale del nostro paese, era **ineccepibile sotto il profilo teorico** ma, purtroppo, **inattuabile sotto il profilo pratico**; infatti aveva posto al centro dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria la contabilità dei contribuenti, mettendo sullo stesso livello sia le grandi aziende che i piccoli artigiani e commercianti.

Le scritture contabili nelle società di grandi dimensioni, molto strutturate e con una molteplicità di rapporti con altre imprese, sono **sicuramente molto più attendibili** e anche più facili da verificare da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quelle delle **società di piccole dimensioni che vedono la contabilità come un mero adempimento di natura fiscale** e che hanno una clientela composta per la maggior parte da privati.

Un ulteriore problema che venne portato alla luce da questo modello è dato dal fatto che nel caso in cui i contribuenti avessero presentato scritture contabili ineccepibili, pur in presenza di redditi dichiarati piuttosto discutibili, erano al riparo dagli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria. È evidente che partendo con queste premesse e considerato il numero dei contribuenti da verificare, l'azione di accertamento avrebbe perso di credibilità.

Per sopperire a questo stato dei fatti fin dagli anni ottanta sono stati introdotti nel nostro ordinamento strumenti di accertamento induttivo, nel cui panorama gli studi di settore rappresentano il punto di arrivo.

## IL REDDITOMETRO

Nel 1982, dieci anni dopo la prima riforma tributaria, si decise per la prima volta di derogare l'applicazione dell'accertamento analitico basato sulla contabilità come unico metodo per porre in essere l'attività di controllo da parte degli uffici. Con l'introduzione del "redditometro", avvenuta con l'articolo 2 del D.L. del 30 dicembre 1982, convertito poi nella L. 53/1983, si andò ridimensionando il valore delle scritture contabili nell'ambito dell'accertamento fiscale.



All'interno dell'articolo 38, comma 4, del D.P.R. 600/1973, si prevedeva che *“l'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 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 Ministero delle finanze da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare 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”*.

In questo modo l'Amministrazione finanziaria poteva utilizzare il principio induttivo per quantificare la capacità contributiva dei soggetti esaminati, andando ad utilizzare la disponibilità di beni o servizi considerati rilevanti.

Questo procedimento si basava sulla possibilità di quantificare il **reddito presunto del contribuente persona fisica** in base alla capacità di spesa che questi manifestava. Il 21 luglio 1983, grazie a un decreto ministeriale contenente due tabelle, il redditometro venne messo in pratica; in particolare le due tabelle rappresentavano beni e servizi che servivano ad identificare, con la maggiore veridicità possibile, il reddito presunto del contribuente - persona fisica.

Nella prima tabella erano racchiusi i beni e servizi di coefficiente 3 (ad esempio imbarcazioni da diporto, cavalli da corsa, collaboratori familiari, etc.), mentre nella seconda tabella i beni e servizi di coefficiente 4 (ad esempio aeromobili da turismo, riserve di caccia, cavalli d corsa mantenuti in pensione, etc.).

All'interno della norma era comunque prevista una riduzione degli importi nel caso in cui il contribuente avesse potuto dimostrare che quei determinati beni e servizi erano stati utilizzati in via occasionale, oppure erano stati in possesso di questi per un periodo inferiore a quello d'imposta o la disponibilità era condivisa con altri individui. In ogni caso l'Amministrazione finanziaria era in diritto di poter rettificare il reddito complessivo del contribuente nel caso in cui esso risultava inferiore ad un quarto rispetto a quello presunto, per almeno due esercizi consecutivi.

Per molti anni il "redditometro" non è stato utilizzato da parte dell'Amministrazione finanziaria come strumento di accertamento. A partire dal 2007 è stato "riscoperto" e negli ultimi tempi, come è ben noto, ha subito un completo *restyling* a livello normativo.

## VISENTINI - TER

Dopo il 1983 è stata introdotta una nuova tipologia di accertamento induttivo nel nostro ordinamento, la “**Visentini-ter**”, a seguito dell’emanazione dell’articolo 2, comma 29, D.L. 853/1984, successivamente convertito in legge il 17 febbraio 1985.

Questa legge prevedeva l’analisi di una serie di dati utilizzati anche negli odierni studi di settore quali:

- beni strumentali;
- costo del personale;
- dimensioni dei locali in cui si svolge l’attività.

Tutti questi elementi concorrevano come base per poter esperire un accertamento induttivo, in maniera tale da poter controllare più facilmente tutte le attività in contabilità semplificata; queste, infatti, in considerazione del modesto volume di affari, rappresentavano il maggior bacino dal quale si evidenziavano rischi di infedeltà contributiva.

Questo strumento, tuttavia, aveva un grande limite che non ne permise una piena utilizzabilità, ovvero quello di non contenere al suo interno un collegamento tra gli elementi presi in considerazione e il ricavo atteso da un determinato contribuente. Così facendo, infatti, la verifica tra reddito atteso e reddito disponibile era rimessa all’esclusiva valutazione degli uffici.

## COEFFICIENTI DI CONGRUITÀ – COEFFICIENTI PRESUNTIVI DI RICAVI

Con l’introduzione del D.L. 69/1989, convertito con la L. 154/1989, vennero introdotti nel nostro ordinamento i **coefficienti di congruità dei corrispettivi e dei componenti positivi e negativi di reddito** e i **coefficienti presuntivi di reddito e di corrispettivi delle operazioni imponibili**. Questa norma venne costruita *ad hoc* per gli imprenditori e i lavoratori autonomi in regime di contabilità semplificata.

Questi strumenti di accertamento avevano come obiettivo primario quello di individuare in via induttiva il reddito o i ricavi, sulla base di alcuni coefficienti stabiliti dalla norma, andando così ad eliminare gli ostacoli che non permisero l’attuazione delle precedenti norme per la determinazione induttiva del reddito.

Con questa nuova norma si era reso possibile effettuare un accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria ogni qualvolta che vi era una discrepanza tra i redditi o ricavi dichiarati e i redditi o ricavi presunti. In particolare, all’interno della norma erano stati identificati due tipologie di coefficienti:

- **coefficienti presuntivi di reddito;**
- **coefficienti di congruità.**

Questi ultimi venivano calcolati in base alla somma algebrica dei componenti positivi e negativi del reddito e dovevano essere utilizzati sia per i contribuenti “forfettari” sia per selezionare tutti quelli compresi nelle varie fasce di reddito i quali, in base alle anomalie riscontrate, potevano essere sottoposti ad accertamento.

In sostanza è possibile affermare che mentre i coefficienti di congruità servivano ad orientare i controlli, quelli presuntivi erano necessari per determinare il reddito e i ricavi in sede di accertamento.

## SOPPRESSIONE DEI COEFFICIENTI DI CONGRUITÀ

Appena dopo 3 anni dalla loro entrata in funzione, il Legislatore decise di **sopprimere i coefficienti di congruità mantenendo quelli presuntivi di ricavi e compensi**, andando così a privilegiare la determinazione in via presuntiva del reddito.

Ma anche questi coefficienti presentavano dei limiti piuttosto importanti, quali, ad esempio, il non considerare gli effetti della localizzazione territoriale dei soggetti analizzati.

Con la soppressione dei coefficienti di congruità venne prevista, tuttavia, per la prima volta, la possibilità di adeguarsi spontaneamente nella dichiarazione dei redditi alle risultanze dei coefficienti presuntivi.

### MINIMUM TAX

L'introduzione della **Minimum Tax** è stata effettuata grazie al D.L. 384/1992, convertito nella L. 438/1992, determinando così il reddito minimo per le imprese e i lavoratori autonomi; questo valse per i periodi d'imposta dal 1992 al 1993.

Questa legge andò ad eliminare tutte quelle le lungaggini dovute all'accertamento, comportando un grande risparmio economico da parte dell'Amministrazione finanziaria e, al contempo, la possibilità di reperire in maniera rapida materia imponibile.

Il reddito minimo veniva determinato in base al contributo lavorativo minimo apportato alla produzione da ogni singolo lavoratore, tenendo conto:

- dell'età del contribuente nel periodo di esercizio dell'attività;
- della localizzazione geografica;
- del titolo di studio;
- dell'utilizzo o meno di dipendenti.

Erano previste, tuttavia, situazioni di inapplicabilità e di esonero; una causa di inapplicabilità poteva essere, ad esempio, l'assenza di collaboratori o dipendenti.

A partire dal 1994 una nuova Legge trasformò la Minimum Tax in un mero strumento di controllo, essendo stata superata dall'introduzione dei parametri e, successivamente, anche dagli stessi studi di settore.

### PARAMETRI

Come già accennato nella prima parte del capitolo, l'introduzione degli studi di settore avvenne nel 1993 con l'articolo 62-*bis*, D.L. 331/1993. Tale legge aveva previsto una rapida entrata in vigore degli studi di settore.



*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 D.L. 69/1989, convertito, con modificazioni,*

*della L. 154/1989, e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministero delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995".*

All'atto pratico, tuttavia, non fu possibile la repentina messa a regime degli studi di settore e vi furono quindi una serie di proroghe, che si manifestarono già con la L. 549/1995. Questa prorogò il termine per l'elaborazione degli studi di settore **al 31 dicembre 1996, abrogando, a partire dal 1995, l'accertamento basato sui coefficienti presuntivi di ricavi, compensi e corrispettivi** del D.L. 69/1989.

Nello stesso periodo d'imposta, tuttavia, questa legge introdusse un nuovo metodo di accertamento dei ricavi e dei compensi, attribuibili al contribuente rientrante in una determinata area di attività: **i parametri**. Un aspetto molto interessante di questo nuovo tipo di accertamento è riscontrabile nel fatto che, oltre ad essere applicato alle attività di impresa, arti e professioni in regime di contabilità semplificata, venne utilizzato anche per le società con contabilità ordinaria, a condizione che quest'ultime non avessero dichiarato ricavi o compensi per un importo superiore a 10 miliardi di lire.

Il meccanismo dei parametri fa sì che, nonostante una tenuta regolare delle scritture contabili, si possa pervenire ad una determinazione della base imponibile diversa da quella dichiarata, legittimando, così, l'accertamento di tipo analitico - induttivo.

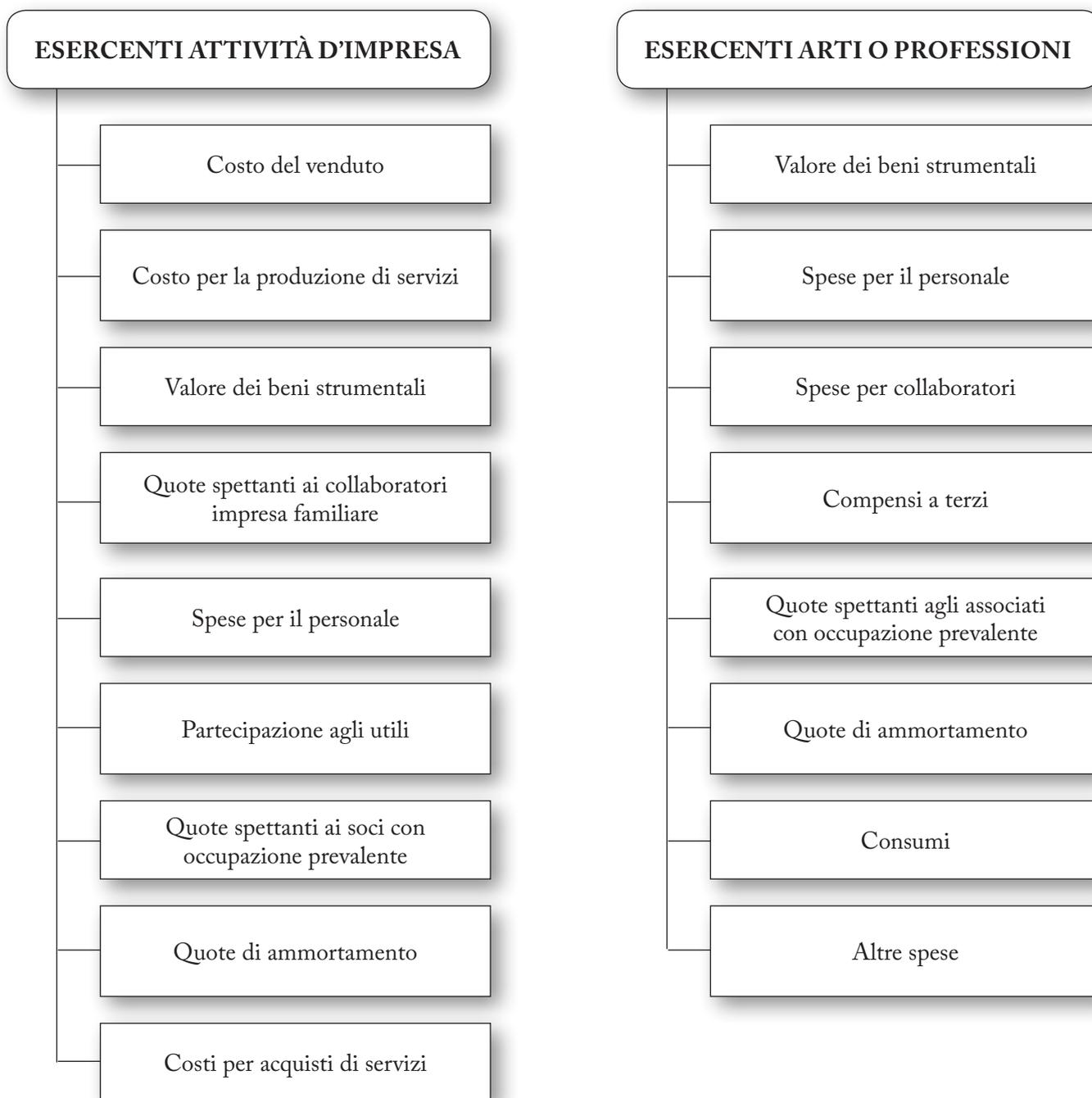


La legittimità dei parametri è stata sancita anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 105/2003.

Questo tipo di accertamento è stata applicato per la prima volta nel 1995 per poi essere confermato negli anni 1996 e 1997, con una rivisitazione operata tramite il D.P.C.M. del 27 marzo 1997; in particolare si era prevista l'applicazione automatica della procedura di accertamento fondata sui parametri solo nel caso in cui venisse superata una certa percentuale di tolleranza.

A partire dal 1998, con l'entrata in vigore degli studi di settore, i parametri continuano ad essere utilizzati solo per quelle categorie economiche per le quali non risulta elaborato il proprio studio di settore e in tutti quei casi in cui lo studio non è applicabile al caso specifico.

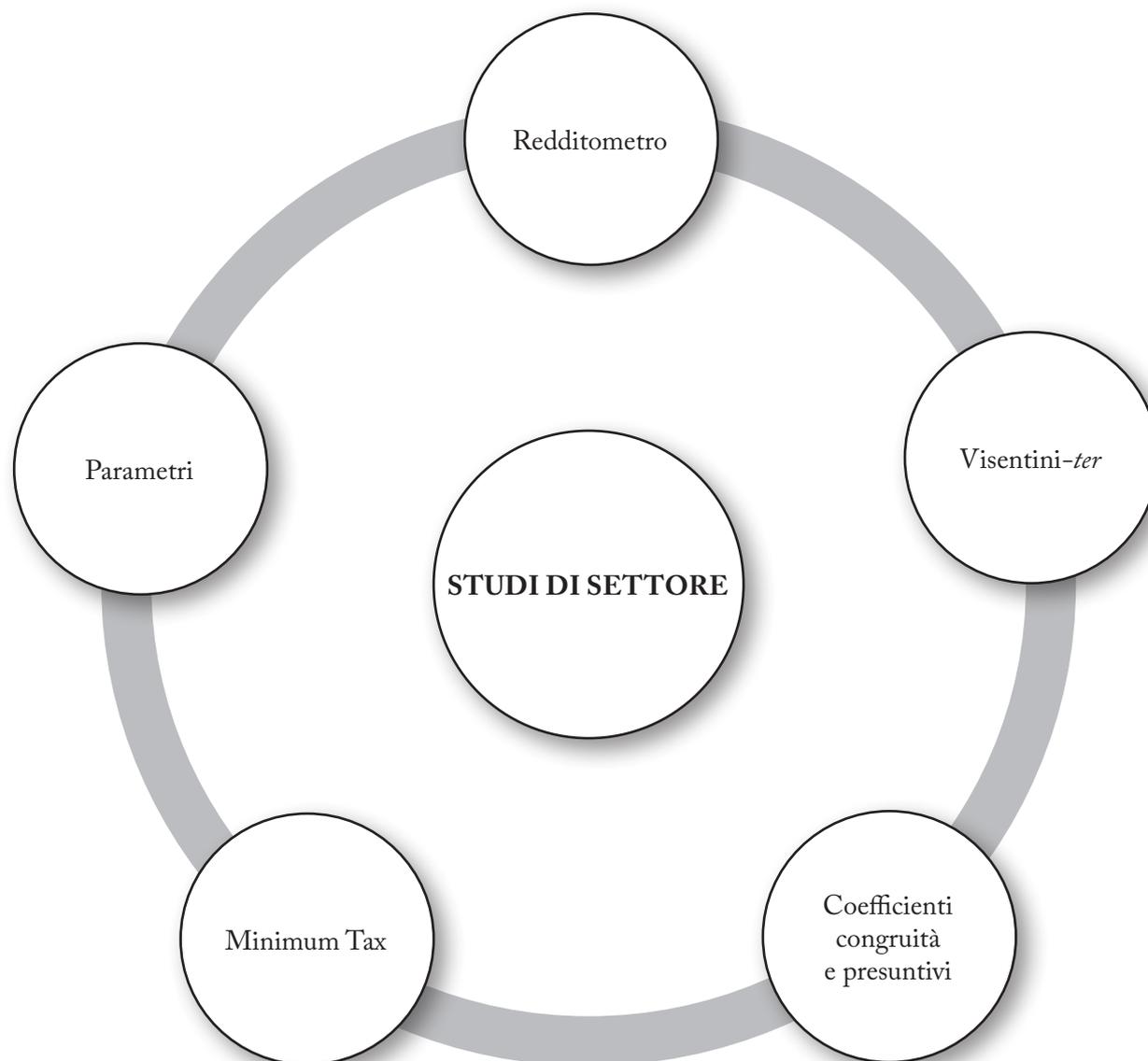
L'attuale determinazione dei ricavi o compensi presunti elaborati in base ai parametri si fonda sulle variabili individuate dagli articoli 4 e 5 del D.P.C.M. del 29 gennaio 1996. Queste si distinguono in base all'attività svolta come segue:



**STUDI DI SETTORE**

L'introduzione degli studi di settore, come abbiamo visto, ha subito varie proroghe. Dall'originaria entrata in vigore, prevista dall'art 62-bis, del D.L.331/1993, ci fu **una prima proroga al 31 dicembre 1996**, prevista dall'articolo 3, comma 180, della Legge 28 dicembre 1995, la quale, tuttavia, si rivelò insufficiente. Infatti l'articolo 3, comma 124, della L. 662/1996, **prorogò definitivamente il termine al 31 dicembre 1998**.

Dopo tutte queste innumerevoli proroghe e rinvii, condizionando l'emanazione degli studi di settore entro il 31 dicembre 1998, l'entrata in vigore degli studi di settore si ebbe **ufficialmente a decorrere dall'anno d'imposta 1998**.



## LE FASI PER LA REALIZZAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Preliminarmente occorre riflettere sulle finalità che l'Amministrazione finanziaria vuole raggiungere attraverso l'applicazione degli studi di settore. In particolare il Legislatore voleva dotare quest'ultima di uno strumento che fosse in grado:

- di **determinare i ricavi e i compensi attesi da ciascun contribuente**, suddividendoli in categorie omogenee in base all'attività economica esercitata;
- di **stabilire se ciascun contribuente rispetti determinati indicatori**, per poterli così confrontare con i valori nominali di ogni settore di appartenenza.

Nella strutturazione degli studi di settore il primo *step* che viene effettuato è quello di determinare la **variabile dipendente**, cioè quella variabile che assume un determinato valore in funzione di una serie di altre variabili che vengono definite **esplicative**. Fin dall'origine venne preso in considerazione il ricavo invece del reddito, alla luce delle problematiche riscontrate con i primi metodi di accertamento analitico – induttivo. Inoltre la variabile del ricavo, a livello statistico, rappresenta una base più solida e verosimile su cui misurare i risultati aziendali.

Le **variabili esplicative** prese in considerazione per le varie attività vengono definite di funzionamento, ovvero tutto ciò che imprese e professionisti necessitano realmente per avviare e gestire le propria attività. Oltre a quelle esplicative vengono prese in considerazione anche:

- le **variabili ambientali**: quelle che rappresentano il mercato in cui si opera, la tipologia di clientela e il grado di sviluppo sul territorio;
- le **variabili contabili**: quelle che servono a dare evidenza delle scritture eseguite dal contribuente. Queste, a differenza dei metodi di accertamento precedenti, risultano fondamentali nella determinazione della funzione a fondamento degli studi di settore.

Si possono distinguere 6 diverse fasi procedurali nella costruzione degli studi di settore:

1. Identificazione delle attività da far rientrare nello studio e individuazione di tutte le variabili rilevanti attraverso la predisposizione e l'invio di questionari ai contribuenti;
2. Analisi dei dati raccolti ed eliminazione delle fattispecie considerate anomale;
3. Individuazione di gruppi omogenei di riferimento (c.d. *cluster*);
4. Costruzione dello studio di settore "prototipo" attraverso l'elaborazione di una funzione-ricavo per ciascun gruppo omogeneo individuato;
5. Analisi territoriale per la localizzazione dei contribuenti;
6. Attribuzione di un gruppo omogeneo a ciascun contribuente.

## 1. VARIABILI ED INVIO DEI QUESTIONARI

Questa è la fase embrionale e sicuramente la più delicata, perché la selezione delle variabili economiche, strutturali e contabili maggiormente rilevanti contraddistinguerà lo studio di settore e la sua applicabilità al settore economico di riferimento. Queste variabili possono distinguersi in:

- **Variabili interne** (ad es. il processo produttivo, le merci vendute, il personale impiegato, i consumi, la zona di vendita, etc.).
- **Variabili esterne** (ad es. la concorrenza, il livello dei prezzi, etc.).

Una volta selezionate le variabili, anche grazie alla collaborazione delle Associazioni di Categoria e degli Ordini Professionali, la raccolta dei dati, contabili e non, viene effettuata attraverso la predisposizione di questionari da sottoporre a tutti i contribuenti che operano nel settore oggetto di analisi. Nei questionari le informazioni richieste al contribuente sono quelle che vertono sulle variabili caratterizzanti quella determinata attività, in modo da superare la limitatezza della mera analisi a campione. In questo modo è possibile giungere a risultati più precisi e puntuali, basati sull'intero comparto produttivo di riferimento. La compilazione dei questionari non è facoltativa e ciascun contribuente deve provvedervi telematicamente su specifica richiesta dell'Amministrazione finanziaria, la quale utilizzerà i dati così raccolti per la costruzione di nuovi studi di settore e per la revisione di quelli già approvati.

## 2. ANALISI DEI DATI RACCOLTI

Tenendo conto delle variabili contabili e strutturali, l'Amministrazione finanziaria elabora e analizza i dati raccolti secondo due diversi criteri di natura statistico - matematica: l'**analisi dei componenti** e la **cluster analysis**. Queste tecniche permettono di individuare, per ogni singola attività economica, gruppi omogenei di imprese o di esercenti arti e professioni, la cui creazione si fonda inizialmente sulle sole variabili strutturali, tralasciando quelle contabili.

Attraverso l'**analisi dei componenti principali** la dimensione dei dati raccolti viene ridotta affinché i fattori che vanno a determinare queste componenti vengano valutati in termini di significatività economica e statistica, cercando di ottenere una correlazione dei dati che porti alla costituzione di variabili più complesse.

### 3. INDIVIDUAZIONE DI GRUPPI OMOGENEI (CLUSTER)

Successivamente vengono individuati gruppi omogenei, i c.d. *cluster*, i quali identificano un insieme di imprese o professionisti all'interno dello stesso settore di attività che presentano caratteristiche strutturali comuni e che dovranno ottenere, verosimilmente, un ammontare di ricavi o compensi calcolato in modo identico. In sostanza con la tecnica del *cluster analysis* è possibile associare i vari sistemi aziendali all'interno di gruppi omogenei, in modo tale che le affinità all'interno dei vari gruppi sia la maggiore possibile.

### 4. LO STUDIO DI SETTORE “PROTOTIPO” E LA FUNZIONE DI RICAVO

Una volta definite le variabili principali, all'interno di ogni *cluster* viene posto come variabile dipendente il ricavo, che viene espresso in base ad altre variabili di tipo esplicativo (ad esempio le spese per il lavoro dipendente, le spese per acquisti e servizi, etc.). Dopodiché con la tecnica della **regressione multipla**, per ciascun gruppo omogeneo si arriva alla definizione della funzione matematica che rappresenti l'andamento dei ricavi o dei compensi.

### 5. L'ANALISI TERRITORIALE

In questa fase viene utilizzata, oltre a quelle strutturali e contabili, anche la **variabile territoriale**, cercando di dare una forte rilevanza alla localizzazione geografica in cui operano i contribuenti.

La territorialità è uno dei fattori che, riferendosi alla realtà locale in cui opera l'impresa o il professionista, incide maggiormente sulla sua capacità di produrre ricavi o compensi. Di conseguenza la differente allocazione all'interno del territorio dei vari contribuenti è basilare, al fine di rendere il modello degli studi di settore il più veritiero possibile.

Le variabili che contraddistinguono l'area territoriale in cui l'azienda opera possono essere individuate nelle seguenti:

Le infrastrutture esistenti e utilizzabili

La capacità di spesa

Le condizioni di esercizio delle attività economiche

La tipologia dei fabbisogni

I livelli dei prezzi

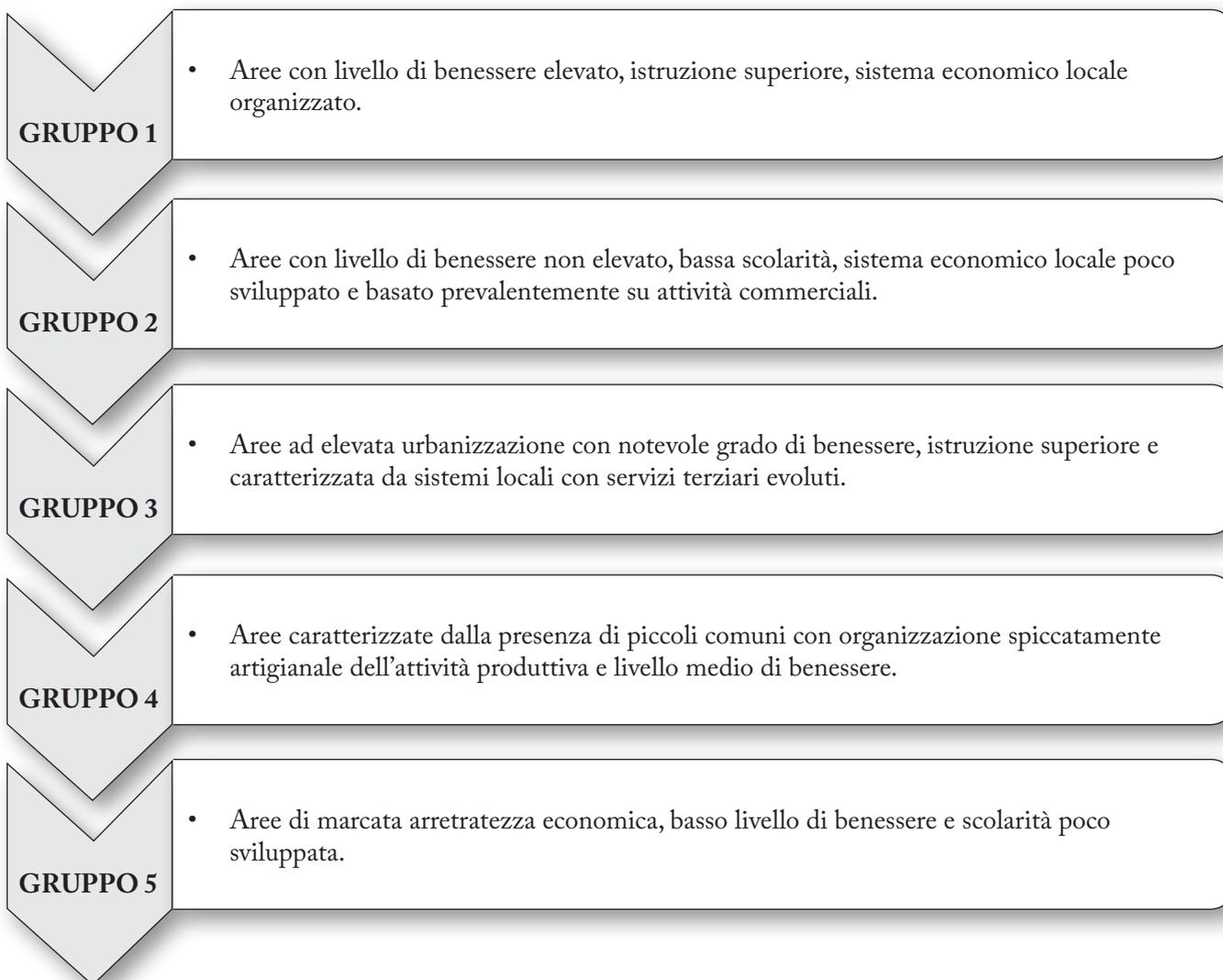
L'analisi territoriale incide sul calcolo dei ricavi o compensi stimati dalla suddetta funzione di regressione, attraverso l'attivazione di uno specifico correttivo territoriale. Il territorio è stato diviso in aree omogenee dal

## ORIGINE DEGLI STUDI DI SETTORE

Le fasi per la realizzazione degli studi di settore

punto di vista economico, basandosi su studi statistici che fondano le loro analisi su dati provenienti da enti come l'Istat e la Banca d'Italia. In questo modo gli oltre 8.000 Comuni italiani sono stati classificati sulla base di alcuni indicatori, quali il grado di scolarizzazione, il livello di benessere, la qualità di servizi e infrastrutture, al fine di coglierne le differenze qualitative e quantitative in termini di sviluppo socio – economico. Per questo motivo sono stati individuati due principali indicatori:

- Una **territorialità generale**, idonea per essere utilizzata in tutti i settori attraverso la suddivisione dell'intero territorio nazionale in cinque aree omogenee tra loro distinte per il livello di benessere e la qualificazione professionale, la struttura economica del territorio, il tasso d'imprenditorialità e lo sviluppo dei servizi a sostegno dell'attività economica. Tale suddivisione, ad opera del **D.M. del 30 marzo 1999**, successivamente modificato dal **Decreto del 6 marzo 2008**, è di seguito riportata:



A seguito dell'introduzione di nuovi comuni e province, con il **D.M. del 12 marzo 2010** sono state aggiornate le analisi territoriali generali.

- Una **territorialità specifica**, nell'ambito della quale sono state individuate aree territoriali omogenee rispetto a determinati comparti economici, riassumibili come segue:

Fabbricazione maglieria e confezioni di vestiario

Lavorazione pelli, cuoio, conciario e calzaturiero

Fabbricazione prodotti ceramica

Commercio territorialità comunale

Commercio territorialità provinciale

Commercio territorialità regionale

Lavorazione del legno

Fabbricazione di mobili

Fabbricazione di strumenti ottici e attrezzature fotografiche

Manifatture industrie tessili

Trasporto merci su strada (livello provinciale)

Attività turistico alberghiere (aggiornate da 2003)

Confezione vestiario in pelle

Meccanica leggera

Meccanica pesante

Confezione di pellicce

Oroficeria

Lavorazione e trasformazione del vetro

Sono stati poi individuati anche dei **correttivi territoriali** che si applicano solo ad alcuni *cluster*. Una volta identificato il *cluster* di appartenenza del contribuente, vanno consultate le **note tecniche e metodologiche** dello studio di settore di riferimento per verificare se, nella determinazione dei ricavi o compensi, lo studio prende in considerazione dei correttivi di natura territoriale.



Nel 2009 e nel 2010, con specifici decreti ministeriali, sono stati individuati specifici indicatori territoriali in relazione ai quali differenziare le modalità applicative degli studi di settore, al fine di tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica:

- Livello delle retribuzioni.
- Livello del reddito disponibile per abitante.
- Livello delle quotazioni immobiliari.
- Livello delle retribuzioni per il settore degli intermediari del commercio.
- Livello dei canoni di locazione residenziale.



Con il D.M. del 29 dicembre 2014 sono stati approvati specifici indicatori territoriali riguardanti il livello delle locazioni immobiliari:

- Livello dei canoni di locazione degli immobili.
- Livello delle quotazioni immobiliari.
- Livello dei canoni di affitto dei locali commerciali.
- Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale Irpef.
- Livello delle retribuzioni.

## 6. ATTRIBUZIONE CLUSTER A CIASCUN CONTRIBUENTE

Per determinare i ricavi o compensi che il singolo contribuente dovrebbe conseguire vengono applicati altri due strumenti di natura statistica, l'analisi discriminante e l'individuazione del ricavo puntuale.

L'**analisi discriminante** è un calcolo di **probabilità**, che consente di stabilire quanto il singolo contribuente possa appartenere ad un *cluster* piuttosto che ad un altro, fra tutti quelli individuati per la sua specifica attività.

L'**individuazione del ricavo puntuale**, invece, è l'immediato passo successivo; una volta determinata la probabilità di rientrare in un determinato *cluster*, l'analisi statistica individua il **ricavo/compenso di riferimento puntuale** e il **ricavo/compenso minimo** ammissibile per quella specifica attività. In questo contesto si inserisce quello che viene definito **intervallo di confidenza**: ovvero l'intervallo che intercorre tra il valore dei ricavi o compensi minimi e il valore dei ricavi o compensi puntuali.

Nel caso in cui un soggetto venga fatto rientrare in più *cluster*, perché ad esempio non è possibile classificarlo in un unico gruppo omogeneo, in quanto presenta caratteristiche compatibili con più gruppi, l'intervallo di confidenza sarà più ampio rispetto al caso in cui il soggetto rientri in un solo *cluster*. È tuttavia opportuno ricordare che il modello fornisce la possibilità di fare una media ponderata per la partecipazione in ciascun gruppo. Non a caso il ricavo puntuale è dato dalla **sommatoria dei coefficienti del gruppo omogeneo di appartenenza** moltiplicati per le variabili della singola azienda, successivamente **ponderata con la probabilità di appartenere a quello specifico cluster**.

Concretamente queste operazioni sono svolte attraverso **GE.RI.CO.**, lo strumento software per la Gestione di Ricavi e Compensi per mezzo del quale l'Amministrazione finanziaria sostituisce le variabili

esplicative con concreti dati aziendali; assegnando ogni contribuente, per mezzo dell'analisi discriminante, ai diversi gruppi omogenei e alle relative funzioni di ricavo, va ad identificare l'intervallo di confidenza e i vari indicatori economici.

In particolare GE.RI.CO. analizza la coerenza dei dati dichiarati dal contribuente rispetto ad alcuni **indici di normalità economica** i quali, come vedremo, fanno sì che la funzione di ricavo puntuale sia duplice:

1. Un **ricavo puntuale di congruità** ammissibile per ogni specifica attività.
2. Un **ricavo puntuale di congruità da normalità economica**, il quale potrebbe portare a un ricavo richiesto, ai fini dell'adeguamento, maggiore rispetto a quello puntuale "spurio", di cui al precedente punto 1.

In sostanza il contribuente potrebbe essere congruo al ricavo puntuale e risultare non congruo in merito a specifici indici di normalità economica che contraddistinguono quella specifica attività e, di conseguenza, lo specifico studio di settore.



I contribuenti che si collocano all'interno dell'intervallo di confidenza possono generalmente considerarsi in linea con le risultanze dello studio di settore di appartenenza. La stessa Agenzia delle entrate, nella **Circolare n. 5/2008**, ha chiarito che l'attività di accertamento si rivolge prioritariamente nei confronti dei contribuenti non congrui al di sotto del livello minimo, avendo i valori rientranti all'interno dell'intervallo di confidenza un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso attribuibile ad un soggetto esercente un'attività le cui caratteristiche sono ben previste dallo studio di settore.

## LA COSTRUZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Una volta identificati i *cluster* e i ricavi puntuali relativi agli studi di settore, si passa alla costruzione vera e propria degli studi sotto forma di:

- **Modelli** con relative istruzioni per la compilazione.
- **Specifiche tecniche.**
- **Note tecniche e metodologiche.**

Le codifiche utilizzate per gli studi di settore sono diverse a seconda del comparto economico di riferimento:

- **SD:** manifatture.
- **SG:** servizi.
- **SM:** commercio.
- **SK:** professionisti.

Queste codifiche sono seguite da un numero e da una lettera dell'alfabeto la quale cambia a seconda del numero di studi elaborati; ad esempio se dai questionari inviati ai contribuenti veniva elaborato un solo studio di settore, l'ultima lettera corrispondeva ad un "U" (ad es. SG57U), mentre se dai questionari venivano elaborati più studi di settore questi venivano identificati grazie all'ultima e diversa lettera utilizzata (ad. es. SG57A, SG57B). Attualmente, all'interno dei quattro settori sopra riportati, viene inserito un apposito codice per individuare gli studi di settore oggetto di revisione. Così la lettera "S" viene sostituito-

## ORIGINE DEGLI STUDI DI SETTORE

La costruzione degli studi di settore

ita dalla lettera “T” in caso di **prima revisione dello studio** (ad es. lo studio SG57U revisionato diventa TG57U), la lettera “T” viene sostituita dalla lettera “U” in caso di una **seconda revisione** (ad es. lo studio TG57U diventa UG57U), la lettera “U” viene sostituita dalla lettera “V” per evidenziare la **terza revisione dello studio** (lo studio UG57U diventa VG57U) e, infine, la lettera “V” viene sostituita dalla lettera “W” per evidenziare che si tratta della **quarta revisione dello studio** (VG57U diventa WG57U).



Le **specifiche tecniche**, emanate annualmente dal Direttore dell’Agenzia delle entrate con specifico provvedimento, sono importantissime in quanto rappresentano le regole che dovranno essere rispettate affinché la trasmissione telematica dei dati rilevanti degli studi di settore attraverso i canali Fisconline ed Entratel possa avvenire correttamente e i file inviati non vengano scartati dal sistema.

## ESTRATTO SPECIFICHE TECNICHE STUDIO DI SETTORE UG57U

DA	A	LUNGHEZZA	DESCRIZIONE	TIPO	VALORE	NOTE
1	1	1	Tipo record	AN		Obbligatorio
2	17	16	Codice fiscale del soggetto dichiarante	AN		Obbligatorio, se numericp impostare: 1-11 Codice fiscale, 12-16 spaces
18	25	8	Progressivo modulo	N		Vale 1
26	28	3	Spazio a disposizione dell’utente	AN		
29	53	25	Protocollo assegnato dall’intermediario	AN		Per la codifica del campo vedere quanto indicato nel tipo di record precedente
54	61	8	Spazio a disposizione dell’utente per l’identificazione della dichiarazione	AN		
62	73	12	Spazio a disposizione dell’utente per l’identificazione della dichiarazione	AN		
74	89	16	Codice fiscale del responsabile del CAF o del professionista (asseverazione)	AN		
90	95	6	Codice attività Ateco 2007	AN	862203 862204 862206 862209 869011 869012 869041	Obbligatorio
96	99	4	Anno modello	N		Obbligatorio
100	101	2	Numero progressivo unità produttiva	N	1	Obbligatorio
			AREA ANAGRAFICO			

102	103	2	Modello dichiarazione	N	1-10	Obbligatorio, 1 = Redditi persone fisiche quadro RE, 2 = Redditi persone fisiche quadro RF, 3 = Redditi persone fisiche quadro RG, 4 = Redditi società di persone quadro RE, 5 = Redditi società di persone quadro RF, 6 = Redditi società di persone quadro RG, 7 = Redditi società di capitali, 8 = Redditi enti non commerciali quadro RE, 9 = Redditi enti non commerciali quadro RF, 10 = Redditi enti non commerciali quadro RG
104	104	1	Spazio libero	AN		
105	134	30	PERSONA FISICA - COGNOME	AN		
135	164	30	PERSONA FISICA - NOME	AN		
165	224	60	SOGGETTO DIVERSO DA PERSONA FISICA - DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE	AN		
225	280	56	Spazio libero	AN		
			AREA DI SERVIZIO			

Le **note metodologiche e tecniche** sono dei documenti fondamentali per l'analisi e la comprensione degli studi di settore ma, purtroppo, anche i più scarsamente utilizzati da parte dei contribuenti. La nota tecnica espone i criteri di costruzione dello stesso studio di settore e può essere così sintetizzata:

- Individuazione dell'attività economica interessata dallo studio.
- Descrizione delle finalità perseguite dallo studio.
- Invio dei questionari ai contribuenti e numero di questionari restituiti.
- Questionari scartati e relative motivazioni.
- Identificazione dei gruppi omogenei.
- Descrizione dei gruppi omogenei.
- Definizione della funzione di ricavo.
- Applicazione degli studi di settore ai contribuenti.
- Variabili e coefficienti della funzione di ricavo.
- Variabili dell'analisi della discriminante.

Di seguito si propongono alcune pagine della nota tecnica e metodologica dello studio di settore UG57U applicabile ai laboratori di analisi cliniche e ambulatori.

---

## **CRITERI PER L'EVOLUZIONE DELLO STUDIO DI SETTORE**

---

L'applicazione dello studio di settore attribuisce ai contribuenti un "ricavo potenziale". Tale ricavo viene stimato tenendo conto sia di variabili contabili sia di variabili strutturali che influenzano il risultato economico di un'impresa anche con riferimento al contesto territoriale in cui la stessa opera. L'applicazione dello studio consente, inoltre, di valutare la coerenza e la normalità economica della singola impresa in relazione al settore economico di appartenenza.

A tale scopo, nell'ambito dello studio, vengono individuate le relazioni tra le variabili contabili e le variabili strutturali, per analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'espletamento dell'attività.

L'evoluzione dello studio di settore è finalizzata a cogliere eventuali cambiamenti strutturali, modifiche dei modelli organizzativi e variazioni di mercato all'interno del settore economico e presuppone un'attività di analisi e ricerca economica, che viene condotta attingendo a fonti informative pubbliche e non pubbliche.

Le fonti pubbliche sono rappresentate da elaborazioni di enti o società che svolgono ricerche di tipo economico-statistico (Istat, Banca d'Italia, Infocamere, ecc.) e che forniscono dati e informazioni sull'andamento economico dei mercati, sulla struttura e la dimensione dei principali settori economici.

Oltre alle fonti di carattere pubblico, che forniscono informazioni più generali, vengono utilizzate fonti specifiche settoriali (riviste specializzate, partecipazione a seminari e convegni specialistici, pubblicazioni dei principali istituti di ricerca, indagini campionarie, ecc.); si tratta di fonti che illustrano: l'andamento della domanda, la struttura dell'offerta, sia in termini di tipologie di attività imprenditoriali presenti che di modelli organizzativi adottati dagli operatori, i canali distributivi utilizzati, il livello di avanzamento tecnologico presente nei processi produttivi, ecc.

Un supporto più diretto e operativo proviene da una rete di tecnici costituita da istituti universitari, centri di ricerca, docenti e ricercatori, che opera anche tramite l'utilizzo di panel di imprese.

Di seguito vengono esposti i criteri seguiti per la costruzione dello studio di settore UG57U, evoluzione dello studio TG57U.

Le attività economiche oggetto dello studio di settore UG57U sono quelle relative ai seguenti codici ATECO 2007:

- 86.22.03 - Attività dei centri di radioterapia;
- 86.22.04 - Attività dei centri di dialisi;
- 86.22.06 - Centri di medicina estetica;
- 86.22.09 - Altri studi medici specialistici e poliambulatori;
- 86.90.11 - Laboratori radiografici;
- 86.90.12 - Laboratori di analisi cliniche;
- 86.90.41 - Attività degli ambulatori tricologici.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando le informazioni contenute nel modello TG57U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2009, trasmesso dai contribuenti quale allegato al modello UNICO 2010.

I contribuenti interessati sono risultati pari a 6.456.

Nella prima fase di analisi 443 posizioni sono state scartate in quanto non utilizzabili nelle successive fasi dell'elaborazione dello studio di settore (casi di cessazione di attività, situazioni di non normale svolgimento

dell'attività, contribuenti forfetari, presenza di attività secondarie con un'incidenza sui ricavi complessivi superiore al 30%, ricavi dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore maggiori di 7.500.000 euro).

Sui dati contenuti nei modelli studi di settore della restante platea sono state condotte analisi statistiche per rilevare la completezza, la correttezza e la coerenza delle informazioni in essi contenute.

Tali analisi hanno comportato, ai fini della definizione del campione dello studio, lo scarto di ulteriori 111 posizioni. I motivi di scarto sono stati:

- quadro D (elementi specifici dell'attività) non compilato;
- quadro F (elementi contabili) non compilato;
- errata compilazione delle percentuali relative alle prestazioni effettuate o non in regime di accreditamento/ convenzione con il S.S.N. (quadro D);
- errata compilazione delle percentuali relative alla tipologia dell'attività (quadro D);
- incongruenze fra i dati strutturali e i dati contabili.

A seguito degli scarti effettuati, il numero dei modelli oggetto delle successive analisi è stato pari a 5.902.

---

### IDENTIFICAZIONE DEI GRUPPI OMOGENEI

---

Per suddividere le imprese in gruppi omogenei sulla base degli aspetti strutturali, è stata seguita una strategia di analisi che combina in sequenza due tecniche statistiche di tipo multivariato:

- un'analisi fattoriale del tipo *Analyse des données* e nella fattispecie l'Analisi in Componenti Principali;
- un procedimento di *Cluster Analysis*.

L'Analisi in Componenti Principali è una tecnica statistica che permette di ridurre il numero delle variabili originarie pur conservando gran parte dell'informazione iniziale. A tal fine vengono identificate nuove variabili, dette componenti principali, tra loro ortogonali (linearmente indipendenti, incorrelate).

Le variabili prese in esame nell'Analisi in Componenti Principali sono quelle presenti in tutti i quadri del modello ad eccezione delle variabili del quadro degli elementi contabili. Tale scelta nasce dall'esigenza di caratterizzare i soggetti in base ai possibili modelli organizzativi, alle diverse modalità di svolgimento dell'attività, ecc.; tale caratterizzazione è possibile solo utilizzando le informazioni relative alle strutture operative, al mercato di riferimento e a tutti quegli elementi specifici che caratterizzano le diverse realtà economiche e produttive di una impresa.

Nell'applicazione dell'Analisi in Componenti Principali è stata scelta la soluzione migliore in termini di significatività statistica ed economica. Pertanto, sono state scelte le componenti principali che riescono a spiegare la maggior parte della varianza iniziale e che consentono, sulla base del criterio dell'interpretabilità, di rappresentare i diversi aspetti strutturali delle attività oggetto di studio.

La tecnica statistica della *Cluster Analysis*, applicata ai risultati dell'Analisi in Componenti Principali, permette di identificare gruppi omogenei di imprese (cluster); in tal modo è possibile raggruppare le imprese con caratteristiche strutturali ed organizzative simili<sup>1</sup>.

L'utilizzo combinato delle due tecniche è preferibile rispetto a un'applicazione diretta della *Cluster Analysis* poiché, riducendo con l'Analisi in Componenti Principali il numero di variabili su cui effettuare il procedimento di classificazione, l'operazione di *clustering* risulta meno complessa e più precisa.

I gruppi omogenei individuati sono valutati anche in termini di significatività economica per verificarne l'aderenza alla concreta realtà imprenditoriale.

---

<sup>1</sup> Nella fase di *Cluster Analysis*, al fine di garantire la massima omogeneità dei soggetti appartenenti a ciascun gruppo, vengono classificate solo le osservazioni che presentano caratteristiche strutturali simili rispetto a quelle proprie di uno specifico gruppo omogeneo. Non vengono, invece, presi in considerazione, ai fini della classificazione, i soggetti che possiedono aspetti strutturali riferibili contemporaneamente a due o più gruppi omogenei. Ugualmente non vengono classificate le osservazioni che presentano un profilo strutturale molto dissimile rispetto all'insieme dei cluster individuati.

Nel procedimento di *clustering* adottato, quindi, l'omogeneità dei gruppi deve essere interpretata non tanto in rapporto alle caratteristiche delle singole variabili, quanto in funzione delle principali interrelazioni esistenti tra le variabili esaminate che concorrono a definire il profilo dei singoli gruppi.

La descrizione dei gruppi omogenei è riportata nel Sub Allegato 1.A.

---

**DEFINIZIONE DELLA FUNZIONE DI RICAVO**

---

Una volta suddivise le imprese in gruppi omogenei è necessario determinare, per ciascun gruppo omogeneo, la funzione matematica che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti allo stesso gruppo. Per determinare tale funzione si è ricorso alla Regressione Lineare Multipla.

La Regressione Lineare Multipla è una tecnica statistica che permette di interpolare i dati con un modello statistico-matematico che descrive l'andamento della variabile dipendente in funzione di una serie di variabili indipendenti.

La stima della "funzione di ricavo" è stata effettuata individuando la relazione tra il ricavo (variabile dipendente) e i dati contabili e strutturali delle imprese (variabili indipendenti).

È opportuno rilevare che prima di definire il modello di regressione è stata effettuata un'analisi sui dati delle imprese per verificare le condizioni di coerenza dei dati nell'esercizio dell'attività e per scartare le imprese anomale; ciò si è reso necessario al fine di evitare possibili distorsioni nella determinazione della "funzione di ricavo".

A tal fine sono stati selezionati, in base alla loro capacità di individuare anomalie nella relazione tra le voci contabili esaminate, i seguenti indicatori di natura economico-contabile:

- ***Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi*<sup>2</sup>;**
- ***Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi*<sup>3</sup>;**
- ***Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi*<sup>4</sup>;**
- ***Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*<sup>5</sup>.**

Le formule degli indicatori economico-contabili sono riportate nel Sub Allegato 1.C.

Successivamente, ai fini della determinazione del campione di riferimento, sono state escluse le imprese che non rispettavano le condizioni di normalità economica<sup>6</sup> anche per un solo indicatore di quelli sopra citati.

Così definito il campione di riferimento, si è proceduto alla definizione della "funzione di ricavo" per ciascun gruppo omogeneo.

Per la determinazione della "funzione di ricavo" sono state utilizzate variabili contabili, variabili strutturali e variabili territoriali. La scelta delle variabili significative è stata effettuata con il metodo "*stepwise*"<sup>7</sup>. Una volta

---

<sup>2</sup> L'indicatore misura la plausibilità tra il valore dei beni strumentali mobili di proprietà e il valore degli ammortamenti dei beni strumentali mobili.

<sup>3</sup> L'indicatore misura la plausibilità tra il valore dei beni strumentali mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria (in leasing) e i canoni di leasing.

<sup>4</sup> L'indicatore verifica che la somma del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi non assuma valore negativo.

<sup>5</sup> L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo.

<sup>6</sup> Vedi "Analisi della Normalità Economica". Si fa presente che per gli indicatori "Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi" e "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi" si fa riferimento ai ricavi dichiarati. Gli indicatori di normalità economica "Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi" e "Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi" non sono stati utilizzati per la selezione del campione di riferimento per i cluster 7, 9 e 11.

<sup>7</sup> Il metodo *stepwise* unisce due tecniche statistiche per la scelta del miglior modello di stima: la regressione *forward* ("in avanti") e la regressione *backward* ("indietro"). La regressione *forward* prevede di partire da un modello senza variabili e di introdurre passo dopo passo la variabile più significativa, mentre la regressione *backward* inizia considerando nel modello tutte le variabili disponibili e rimuovendo passo per passo quelle non significative. Con il metodo *stepwise*, partendo da un modello di regressione senza variabili, si procede per passi

selezionate le variabili, la determinazione della “funzione di ricavo” è ottenuta applicando il metodo dei minimi quadrati generalizzati, che consente di controllare l'eventuale presenza di eteroschedasticità connessa alla variabilità legata ad aspetti dimensionali dell'impresa.

La stima ha riguardato solamente i ricavi derivanti da attività diverse da quelle in regime di accreditamento/convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), di conseguenza tutte le variabili inserite nella funzione di regressione sono state ponderate con la percentuale dei ricavi derivante da attività non in regime di accreditamento/convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale<sup>8</sup>.

Nel Sub Allegato 1.H vengono riportate le variabili ed i rispettivi coefficienti della “funzione di ricavo”.

## L'ELABORAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE SU BASE REGIONALE/COMUNALE

L'attività di elaborazione degli studi di settore quali strumenti atti a rendere più efficace l'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 62-*bis*, comma 1, D.L. 331/1993 compete agli uffici del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze, sentite le Associazioni di categoria e professionali. Tuttavia, allo scopo di attuare il federalismo fiscale, l'articolo 83, comma 19, del D.L. 112/2008, ha disposto che, a **decorrere dal 1° gennaio 2009, gli studi di settore vengano elaborati anche su base comunale o regionale.**

Ciò sarà possibile solo ed esclusivamente nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 62-*bis*, comma 1, del D.L. 331/1993, sia possibile identificare campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo, allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata.

## APPROVAZIONE DELLO STUDIO DI SETTORE

Una volta definito il prototipo dello studio di settore da parte dell'Amministrazione finanziaria, questo viene sottoposto al vaglio di una Commissione di esperti. Questa Commissione, prevista dalla legge, si avvale di esperti nominati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in base alle indicazioni fornite dalle Associazioni di categoria. Il compito della Commissione è quello di esprimere pareri riguardo i prototipi e, fondamentale, sulla loro capacità a rappresentare le diverse realtà economiche all'interno del territorio. Se ne deduce, quindi, che il lavoro della Commissione è fondamentale, dato che molte osservazioni effettuate dagli studiosi si sono tramutate in modificazioni con la previsione di

---

successivi alternando due fasi: nella prima fase, si introduce la variabile maggiormente significativa fra quelle considerate; nella seconda, si riesamina l'insieme delle variabili introdotte per verificare se è possibile eliminarne qualcuna non più significativa. Il processo continua fino a quando non è più possibile apportare alcuna modifica all'insieme delle variabili, ovvero quando nessuna variabile può essere aggiunta oppure eliminata.

<sup>8</sup> Per il dettaglio vedi “Nota sul calcolo della ponderazione NOSSN”.

## ORIGINE DEGLI STUDI DI SETTORE

### Revisione degli studi di settore approvati

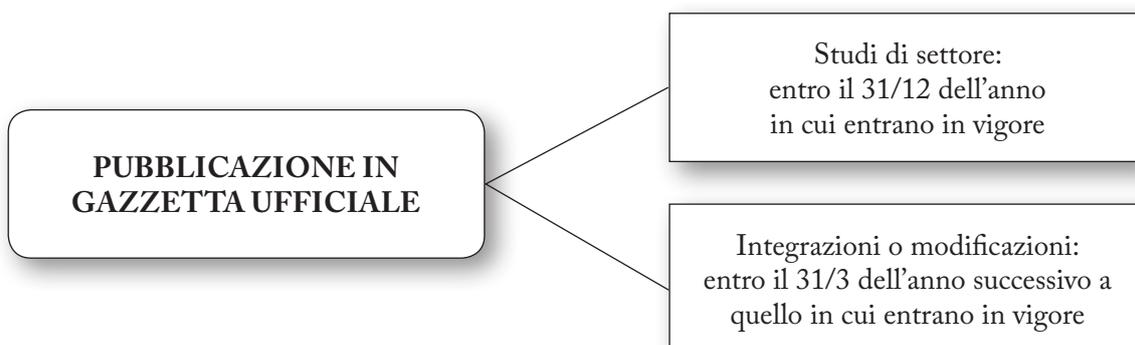
correttivi (anche a livello contabile), tali da rendere gli studi di settore il più possibile verosimiglianti al settore dell'attività economica di riferimento.

Nel momento in cui lo studio di settore supera anche la fase di sperimentazione, attraverso la sua applicazione su casi reali, dopo essersi confrontati con i rappresentanti delle Associazioni di categoria, la Commissione di esperti dà parere favorevole e lo studio viene definitivamente approvato tramite pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

A decorrere dal 2012 gli studi di settore sono pubblicati in Gazzetta Ufficiale **entro il 31 dicembre dell'anno in cui entrano in vigore**. Eventuali integrazioni o modificazioni devono essere pubblicate in Gazzetta Ufficiale **entro il 31 marzo dell'anno successivo**.



Con D.M. del 23 marzo 2018 sono stati approvati dei correttivi e delle modifiche agli studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2017. In particolare sono stati introdotti interventi correttivi agli studi di settore nei confronti delle imprese minori in contabilità semplificata, nonché delle modifiche alla territorialità.

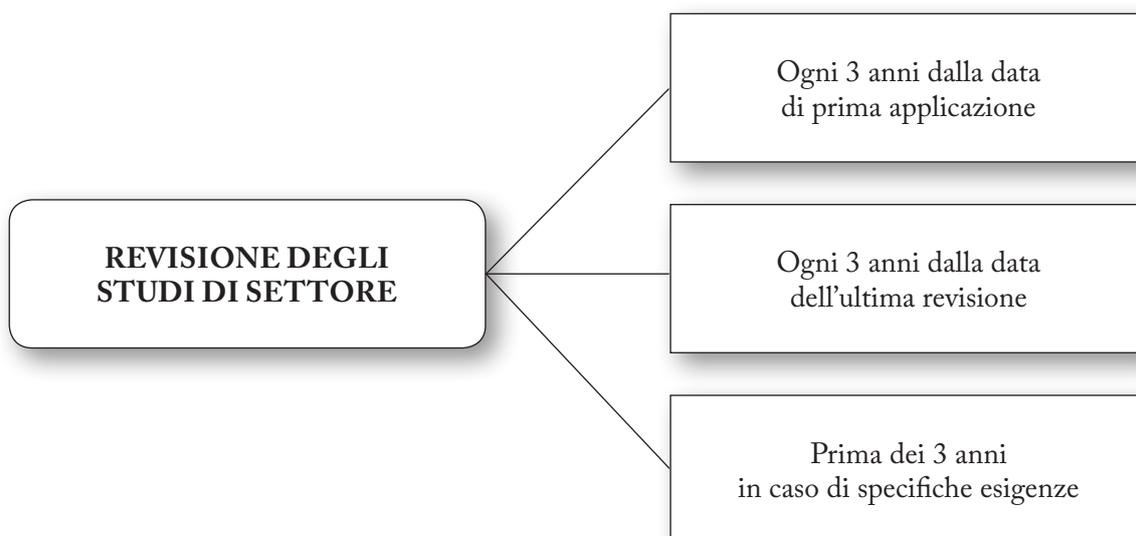


## REVISIONE DEGLI STUDI DI SETTORE APPROVATI

Gli studi di settore, al fine cogliere le modificazioni intervenute nel comparto economico di riferimento e il relativo impatto sugli operatori interessati, subiscono una revisione periodica al **massimo ogni 3 anni**:

- Dalla data di entrate in vigore dello studio di settore.
- Dalla data della sua ultima revisione.

La revisione, oltre a poter essere effettuata prima della scadenza del triennio per specifiche esigenze, deve essere programmata annualmente con apposito Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro la fine del mese di febbraio di ciascun anno.



Il Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 26.02.2016 ha individuato 67 studi di settore da sottoporre a revisione e rendere applicabili a decorrere dal periodo d’imposta 2016 (Redditi 2017).

La revisione, tecnicamente, ripercorre tutte le fasi sopra analizzate: dall’individuazione delle variabili rilevanti e dalla raccolta di nuovi elementi (con l’invio di nuovi questionari) si costruisce la versione “evoluta” degli studi di settore oggetto di aggiornamento per arrivare, in alcuni casi, ad un’evoluzione talmente radicale da generare uno studio di settore completamente nuovo.

## GLI OSSERVATORI REGIONALI

Nell’ambito della revisione degli studi di settore, gli Osservatori regionali rivestono un ruolo importante. Fino al 31.12.2007 questa funzione veniva svolta dagli Osservatori provinciali istituiti con Decreto del 15.04.1999, il cui ruolo, principalmente, era quello di segnalare eventuali anomalie o difetti riscontrati a livello territoriale nell’applicazione degli studi di settore.

Dati gli scarsi risultati raggiunti dagli Osservatori provinciali le Associazioni di categoria siglarono in data 14.12.2006 con il Vice Ministro dell’Economia e il Ministro dello Sviluppo Economico, una nuova articolazione territoriale degli Osservatori provinciali. Così, tramite il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 8.10.2007, vennero istituiti i nuovi **Osservatori regionali** per l’adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali, sopprimendo, di fatto, i precedenti Osservatori provinciali.

Gli Osservatori regionali sono composti da:

- Direttore regionale dell’Agenzia delle entrate con funzione di Presidente.
- Un dirigente della Direzione regionale dell’Agenzia delle Entrate con funzione di vice – Presidente.
- Un dirigente o funzionario dell’Agenzia delle entrate per ciascuna provincia compresa nella Regione.
- Un rappresentante per ciascuna delle associazioni di categoria più rappresentative a livello regionale.

- Due rappresentanti degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni in campo economico – giuridico.
- Un rappresentante degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni tecniche.
- Un rappresentante degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni sanitarie.
- Un rappresentante dell'ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani).

I compiti e le modalità di funzionamento dei nuovi Osservatori regionali sono stati enunciati dalla **Circolare n. 58/E/2007**.

Essi hanno, in linea generale, la funzione di controllare l'applicazione degli studi di settore all'interno del territorio regionale e di individuare, a livello locale, eventuali elementi che possono essere usati in futuro per l'evoluzione degli studi di settore.

In particolare gli Osservatori hanno il compito di individuare:

- *le particolari condizioni economiche e produttive, tipiche di alcune zone o distretti, che spiegano i comportamenti economici dei soggetti che operano in quei territori, anomali e diversi da quelli già analizzati dagli studi di settore;*
- *le situazioni, riscontrabili a livello locale o regionale, che denotino evidenti criticità di alcuni settori in alcune categorie di soggetti, o che rivelino, al contrario, condizioni di forte sviluppo ed espansione economica territoriale;*
- *qualsiasi informazione che possa essere di ausilio per accogliere le problematiche legate all'ambito territoriale, al fine di migliorare le capacità degli studi di settore di rappresentare la realtà alla quale si riferiscono.*

Importante è anche il ruolo che rivestono nel caso in cui possano riscontrare delle evidenti anomalie nell'applicazione degli studi di settore, tali da poter inficiare lo studio stesso. In questo caso il Presidente dell'Osservatorio regionale può fornire indicazioni direttamente agli uffici locali, in relazione al comportamento da adottare in sede di accertamento.

Il Provvedimento istitutivo degli Osservatori regionali dispone, inoltre, che questi, **entro il 31 gennaio di ogni anno**, devono predisporre una relazione completa sulle attività e sulle problematiche riscontrate nel corso dell'anno precedente da inviare alla Direzione Centrale Accertamento. Tale relazione viene periodicamente resa disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate per essere consultata da tutti i contribuenti.

---

# FUNZIONE E AMBITO APPLICATIVO DEGLI STUDI DI SETTORE

Come abbiamo visto, nel nostro ordinamento tributario sono stati introdotti dei metodi forfettari e presuntivi di accertamento del reddito: si è iniziato con i coefficienti presuntivi e con la “minimum tax”, istituiti allo scopo di determinare un reddito minimo, per arrivare agli studi di settore.

Gli **studi di settore** hanno, di fatto, sostituito tutti quei vecchi strumenti presuntivi di reddito i quali, oltre ad essere poco precisi, erano basati su semplici analisi campionarie che malamente riuscivano a fotografare la reale situazione dei soggetti passivi d’imposta.

Il **D.L. 331/1993**, che istituì gli studi di settore nel nostro ordinamento, ne prevedeva inizialmente l’introduzione a partire dal periodo d’imposta 1995. Gli adempimenti organizzativi, tuttavia, hanno richiesto un impegno notevole da parte dell’Agenzia delle entrate tanto da prorogarne l’entrata in vigore all’anno 1998.

Nell’attesa, a partire dal periodo d’imposta 1995, vennero introdotti i parametri contabili i quali sarebbero dovuti essere eliminati a partire dal 1° gennaio 1998, data di entrata in vigore degli studi di settore. Il resto è storia nota: data l’impossibilità di elaborare in tempo utile gli studi di settore per tutte le tipologie di attività economiche, i parametri restano ancora utilizzabili da tutti quei soggetti per i quali i relativi studi di settore non sono stati ancora approvati.

## LA FUNZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Gli studi di settore possono essere definiti come uno **strumento di compliance** tra il contribuente e il Fisco, al fine di condividere uno strumento di analisi e di valutazione economico-aziendale avente una metodologia di calcolo oggettiva.

Questo è possibile grazie ad alcune peculiarità degli studi, che di fatto li dovrebbero rendere uno strumento:

- **Oggettivo:** è presente un quadro di riferimento certo anche per gli stessi verificatori
- **Stabile:** sono destinati a rimanere un riferimento costante per gli operatori, visti gli aggiornamenti e gli affinamenti periodici che vengono rilasciati
- **Coerente:** pur rispecchiando diverse realtà economiche di settore, hanno un’unica correlazione logica
- **Trasparente:** potendo conoscere i criteri di calcolo dell’Amministrazione finanziaria, ciascun contribuente può decidere se adeguarsi o meno
- **Certo:** basandosi su elementi che quasi tutti i contribuenti interessati inviano (e non su indagini campionarie) sono eliminati alcuni elementi statistici di incertezza
- **Gestionale:** i rilievi degli studi di settore possono costituire un riferimento prezioso quale verifica dell’efficienza produttiva delle imprese e della loro capacità di produrre ricavi all’interno del mercato di riferimento.

Conseguentemente, dall'analisi delle suddette caratteristiche è possibile affermare che gli studi di settore rivestono due principali funzioni quali:

- **Strumenti accertativi**
- **Strumenti selettivi dei contribuenti anomali**

## STUDIO DI SETTORE COME STRUMENTO DI ACCERTAMENTO

La funzione primaria degli studi di settore resta quella dell'accertamento. La legge, infatti, permette all'amministrazione finanziaria di operare rettifiche presuntive a carico di tutti quei soggetti che hanno **dichiarato ricavi non congrui rispetto ai risultati forniti da GE.RI.CO.** nella determinazione del reddito complessivo. La disposizione che prevede l'utilizzo degli studi di settore nell'ambito dell'accertamento, è rappresentata **dall'articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993.**



*Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, e 54 del D.P.R. 633/1972, 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.*

Tale disposizione, quindi, prevede l'utilizzo degli studi di settore nell'ambito della tipologia di accertamento ex articolo 39, comma 1, lettera D), D.P.R. 600/1973, il quale prevede che *l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché siano gravi, precise e concordanti.*

Tutto l'impianto normativo sopra richiamato fa sì che l'Amministrazione finanziaria, anche in presenza di scritture contabili formalmente ineccepibili, possa presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli dichiarati sulla base delle risultanze degli studi di settore. Il nodo cruciale, tuttavia, resta quello di stabilire la forza della presunzione derivante dagli studi, essendo comunque nell'ambito dell'accertamento di tipo analitico, e se il semplice scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli ritenuti congrui sia sufficiente a giustificare l'emissione di un avviso di accertamento. In questa parte ci soffermeremo sulle condizioni che regolano lo studio di settore come strumento di accertamento, basandoci sulle disposizioni applicative contenute **nell'articolo 10, L. 146/1998.**

## CONDIZIONI PER L'ACCERTAMENTO (sino al 2003)

Prima di soffermarci sulle attuali disposizioni che regolano la funzione accertatrice degli studi di settore, è d'uopo effettuare un breve *excursus* normativo circa l'evoluzione della previgente disciplina.

In particolare, le condizioni sino al periodo d'imposta al 31.12.2003, prima delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2005 con decorrenza dal 01.01.2004, erano molto diverse e, sicuramente, più agevoli per i contribuenti.

- **Imprese in contabilità semplificata**

Sin dalla loro introduzione, la disciplina concernente l'utilizzo degli studi di settore nell'attività di accertamento dei contribuenti in contabilità semplificata è stata estremamente stringente. Per questi soggetti, infatti, è sempre stato sufficiente che lo scostamento si verificasse limitatamente ad un solo periodo d'imposta, per rendere immediatamente esperibile nei loro confronti un avviso di accertamento basato sugli studi di settore.



La previsione di un trattamento differenziato per i contribuenti in contabilità semplificata rispetto a quelli in ordinaria rappresenta, indubbiamente, una scelta fisiologica e dettata da motivazioni legate al diverso sistema contabile adottato. Tale interpretazione, nell'ambito dei parametri, ha ricevuto anche l'avallo di legittimità da parte della **Corte Costituzionale con la sentenza n. 105 del primo aprile 2003**.

- **Imprese in contabilità ordinaria (su opzione)**

I contribuenti che, pur rientrando nei limiti normativi previsti per la tenuta della contabilità semplificata, optano per la tenuta della contabilità in forma ordinaria, possono subire un accertamento basato sugli studi di settore soltanto nel momento in cui si rilevi **una non congruità dei ricavi in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi**, incluso quello da accertare. La regola del "due su tre" valeva a prescindere dalla successione annuale degli scostamenti; pertanto in un triennio, ad es. 2001-2002-2003, l'accertamento poteva essere emesso anche qualora lo scostamento riguardava il periodo d'imposta 2001 e il periodo d'imposta 2003, nonostante il 2002 fosse in linea con le risultanze degli studi di settore.

Ulteriore condizione per far scattare l'accertamento basato sugli studi di settore, a prescindere dalla suddetta regola del "due su tre", era rappresentata dal fatto che emergesse dal verbale di ispezione **l'inattendibilità della contabilità**.

- **Imprese in contabilità ordinaria**

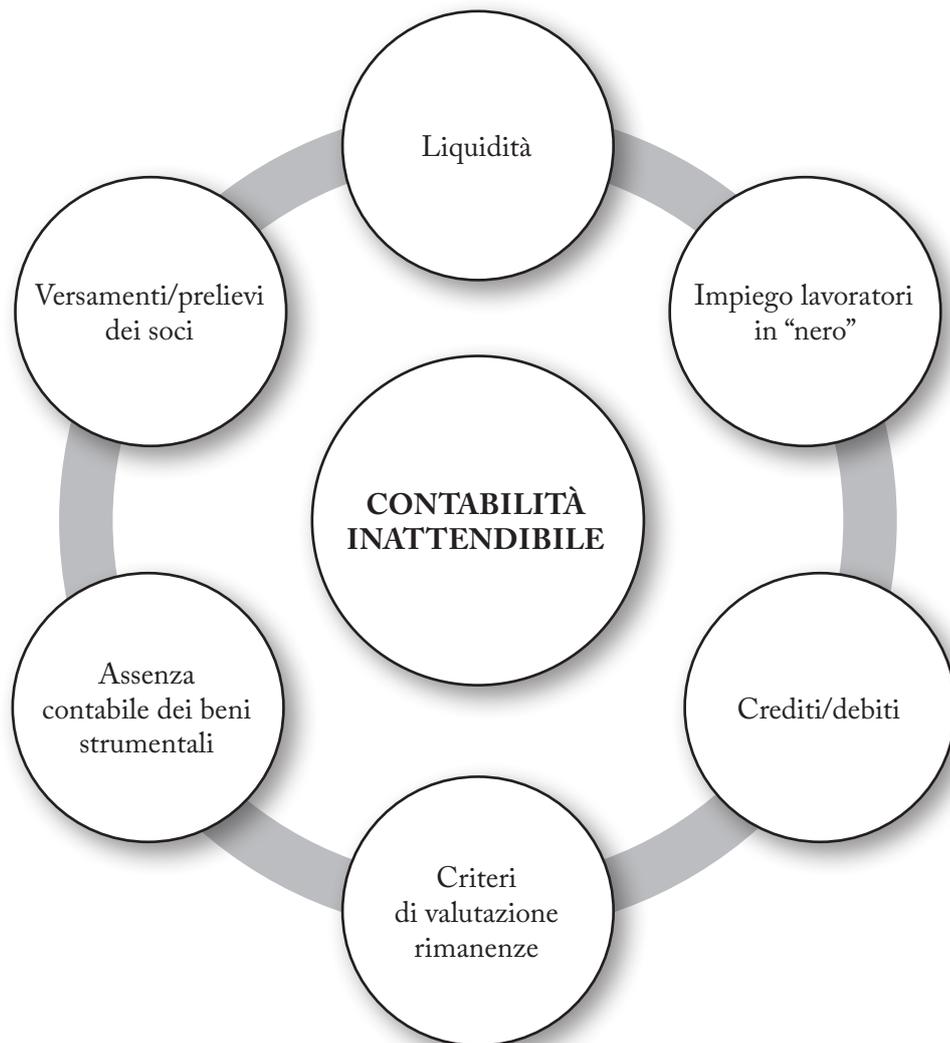
I soggetti "naturali" in contabilità ordinaria, ovvero coloro che superano i limiti normativi previsti per la tenuta della contabilità semplificata, si dovevano considerare praticamente al riparo dall'accertamento basato sugli studi di settore, potendosi attivare nei loro confronti solo ed esclusivamente nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria avesse dimostrato l'inattendibilità della loro contabilità.



Le condizioni per stabilire quanto la contabilità degli esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo possa essere considerata inattendibile sono fissati dal **D.P.R. 570/1996**. In particolare l'articolo 1 si occupa di definire quelle che sono le irregolarità che possono essere verbalizzate in sede di verifica o d'ispezione documentale, quali ad esempio:

- La presenza di lavoratori dipendenti non iscritti nei libri paga.
- La mancata indicazione nella nota integrativa o nel libro inventari dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze.
- La mancata indicazione in nessuna delle scritture contabili di uno o più beni strumentali utilizzati nell'attività, il cui valore complessivo sia superiore al 10% di quello di tutti i beni strumentali utilizzati (esclusi gli immobili).

- La mancata specificazione delle disponibilità liquide nei conti relativi ai depositi bancari e postali.
- La mancata rilevazione nella contabilità dei versamenti e prelievi effettuati dall'imprenditore o dai soci.
- Lo scostamento dei valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche rispetto a quelli indicati in contabilità è superiore al 10% del valore complessivo delle voci interessate.
- La mancata integrazione dei conti che si riferiscono a crediti e a debiti, diversi da quelli retributivi, con i conti di mastro riportanti singolarmente i creditori e i debitori.

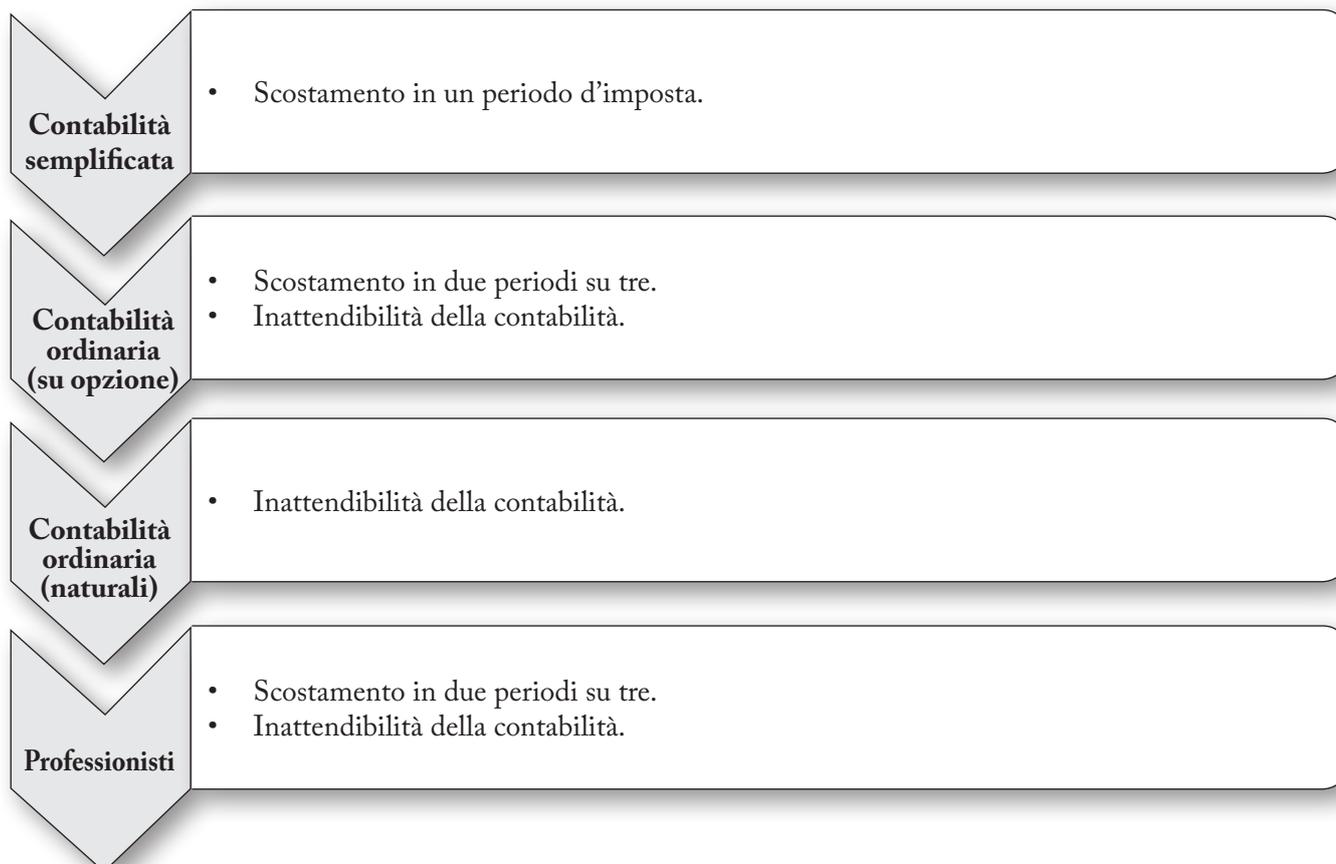


- **Soggetti esercenti arti e professioni**

Per i professionisti la regola era la stessa prevista per i contribuenti in contabilità ordinaria per opzione: la **regola del "due su tre"**. L'accertamento, inoltre, poteva essere esperito anche in caso di inattendibilità della contabilità ordinaria, in base a quanto disposto dall'articolo 2 del D.P.R. 570/1996. Ne rimanevano esclusi i professionisti in contabilità semplificata.

Rispetto alle disposizioni previste per i contribuenti in contabilità ordinaria (naturale), la contabilità per i professionisti viene considerata inattendibile qualora:

- I valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali, compresi quelli dei beni strumentali, hanno uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10% del valore complessivo delle voci interessate.
- Non risultano indicati nelle scritture contabili uno o più beni strumentali utilizzati nell'attività il cui valore complessivo sia superiore al 10% di quello di tutti i beni strumenti utilizzati (esclusi gli immobili).
- Sono impiegati lavoratori dipendenti che non risultano iscritti nei libri paga.



## CONDIZIONI PER L'ACCERTAMENTO (sino al 2004)

La Finanziaria 2005, con effetto dal periodo d'imposta 2004, ha apportato rilevanti modifiche all'applicazione degli studi di settore in ambito accertativo. In particolare ha previsto una nuova disciplina per i contribuenti ordinari "naturali". Infatti, con il suddetto provvedimento, è stata estesa anche ai **contribuenti in contabilità ordinaria "naturali"**, la cosiddetta **regola del "due su tre"**, senza la necessità da parte degli uffici di dover dimostrare l'inattendibilità della contabilità.

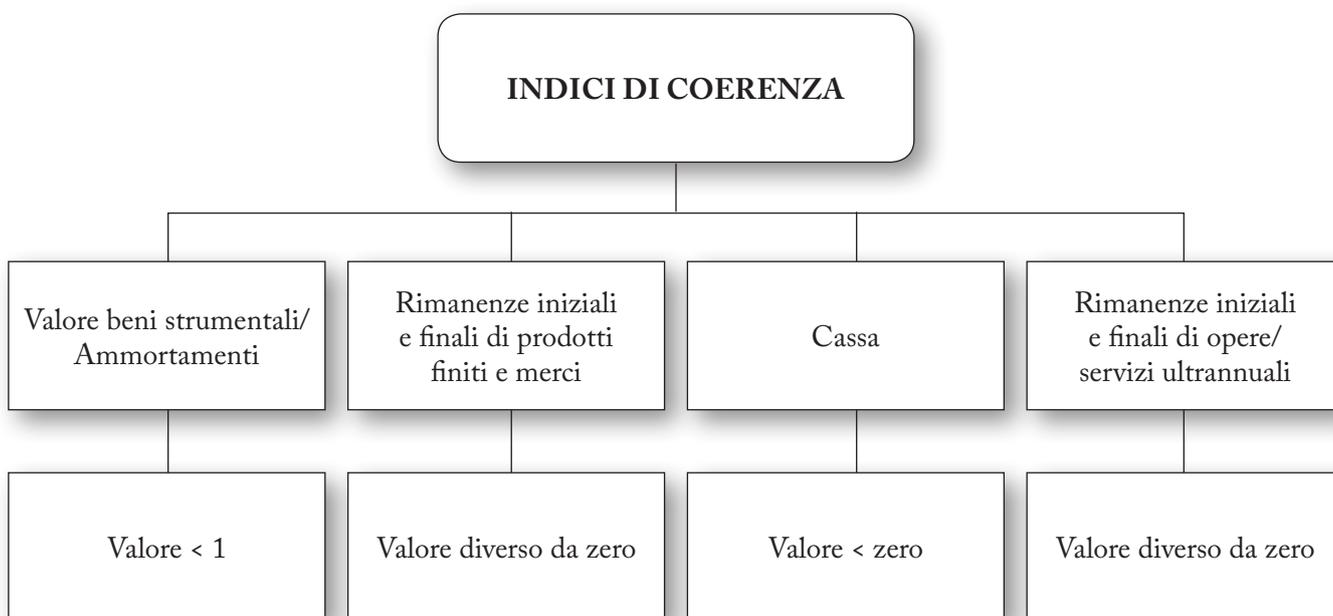
Altra novità importante è stata l'introduzione degli indici di coerenza di natura economica, finanziaria o patrimoniale, per mezzo dei quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto sottoporre a controllo i soggetti in contabilità ordinaria, "naturali" o in opzione, **anche in presenza di uno scostamento dei ricavi per un solo periodo d'imposta**, qualora avessero presentato situazioni di incoerenza rispetto ai suddetti indici.



Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 18.01.2006 ha definito 4 indici di natura economica, finanziaria e patrimoniale:

- il rapporto tra il valore dei beni strumentali e l’ammortamento;
- il valore delle rimanenze iniziali e finali di merci, prodotti finiti e materie prime;
- il valore delle rimanenze iniziali e finali di opere e servizi ultrannuali;
- il valore della cassa.

Il Provvedimento ha definito anche quei valori ritenuti incoerenti ai fini dell’applicazione degli studi di settore riassunti nella tabella che segue.



Altra novità importante da parte della Finanziaria 2005 è stata l’introduzione della possibilità di **adeguamento in dichiarazione dei redditi** per tutti quei contribuenti con ricavi o compensi inferiori a quelli derivanti dalle risultanze di GE.RI.CO. Infatti, anteriormente a questa modifica, l’articolo 2 del D.P.R. 195/1999 riconosceva il diritto di effettuare l’adeguamento al ricavo puntuale in dichiarazione soltanto limitatamente al primo periodo di applicazione degli studi, anche a seguito di revisione.

Oltre a permettere a tutti i contribuenti l’adeguamento alle risultanze degli studi di settore senza alcuna condizione e senza la corresponsione di sanzioni e interessi, la Finanziaria 2005 **ha esteso l’adeguamento in dichiarazione anche ai fini Irap**, prevedendo l’indicazione dei maggiori ricavi o compensi in un apposito rigo del modello dichiarativo.

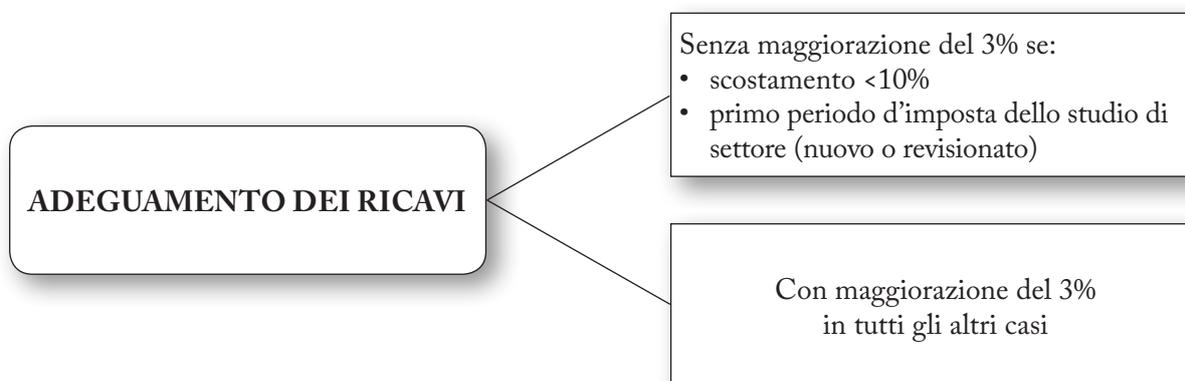
Per quanto riguarda **l’adeguamento in dichiarazione ai fini Iva**, la Finanziaria 2005 ha modificato l’articolo 2, comma 2, D.P.R. 195/1999 prevedendo che questo non venisse più effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ma, invece, **entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi**.



In merito all'adeguamento alle risultanze degli studi di settore ci si chiede se, in assenza di una chiara precisazione da parte della norma, questo debba essere effettuato all'importo che GE.RI.CO. individua come ricavo puntuale, oppure se si debba fare riferimento all'ammontare identificato come ricavo minimo, all'estremo inferiore dell'intervallo di confidenza.

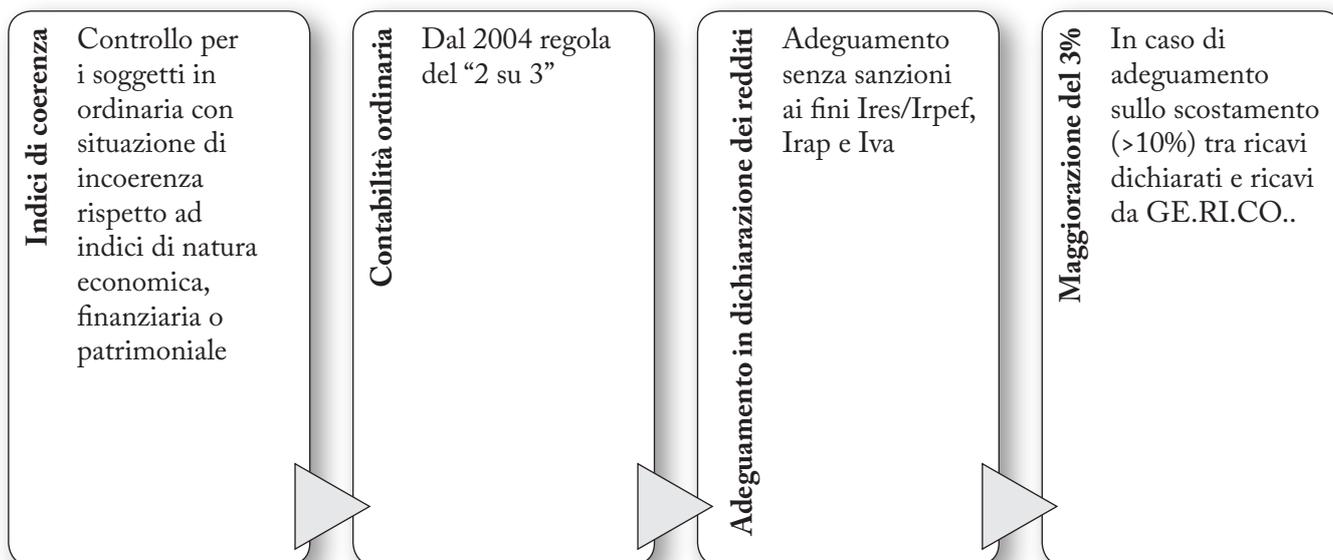
L'Agenzia delle entrate, in particolar modo con la **circolare n. 148/E/1999 e con la n. 32/E/2005**, ha sempre affermato come solo l'adeguamento effettuato al ricavo puntuale ponga i contribuenti al riparo dall'accertamento basato sugli studi di settore. Con la **circolare n. 5/2008** ha, tuttavia, disposto che i contribuenti che si collocano "naturalmente" nell'intervallo di confidenza di GE.RI.CO., presentando ricavi e compensi superiori a quelli minimi, ma inferiori a quelli puntuali, devono considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, avendo i valori compresi nell'intervallo di confidenza un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo attribuibile ad un soggetto esercente un'attività economica avente le caratteristiche previste dallo studio di settore. Ne deriva che l'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria sarà prioritariamente rivolta a quei soggetti non congrui che, in base alle risultanze contabili, hanno dichiarato dei ricavi e compensi inferiori a quelli minimi di riferimento. Questo adeguamento generalizzato alle risultanze degli studi di settore ha spinto il Legislatore della Finanziaria 2005 ad introdurre un'apposita maggiorazione del 3%, da calcolarsi sulla differenza tra ricavi derivanti dagli studi di settore e quelli risultanti dalle scritture contabili. Tale maggiorazione non è dovuta nel caso in cui:

- La differenza è **inferiore al 10%** dei ricavi risultanti dalle scritture contabili.
- È il **primo anno di applicazione di uno studio** di nuova approvazione o revisionato.



L'Agenzia delle entrate nella **circolare n. 10/E/2005** ha precisato che il limite del 10% non costituisce una franchigia e che, pertanto, nel caso in cui vi sia il superamento di questa soglia, la maggiorazione sarà dovuta sull'intero ammontare dello scostamento.

Ad esempio se i ricavi contabili sono pari a 100.000 euro mentre quelli di GE.RI.CO. sono pari a 120.000 euro, la maggiorazione del 3% dovrà essere applicata sull'intera differenza pari a 20.000 euro.



## CONDIZIONI PER L'ACCERTAMENTO IN VIGORE

L'articolo 37, comma 2, D.L. 223/2006 ha abrogato i commi 2 e 3 dell'articolo 10, L. 146/1998, lasciando applicabile soltanto l'articolo 10, comma 1 della medesima Legge.



*Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del D.L. 331/1993, convertito con modificazioni dalla L. 427/1993, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli stessi.*



Le parole "...con periodo d'imposta pari a dodici mesi..." vennero successivamente abrogate dalla Finanziaria 2007 a decorrere dal periodo d'imposta in vigore al 1° gennaio 2007.

Queste nuove disposizioni decorrono dal periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto (4 luglio 2006). Di conseguenza, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **decorrono retroattivamente dal 2005.**

Il nuovo intervento del Legislatore ridefinisce, di fatto, le condizioni previste per l'utilizzo degli studi di settore nell'ambito dell'accertamento, **eliminando la distinzione tra contribuenti sulla base del regime contabile adottato.** Viene, inoltre, **soppressa la c.d. "regola del due su tre"**, in virtù della quale i soggetti in contabilità ordinaria e gli esercenti arti e professioni potevano essere accertati sulla base degli studi di settore soltanto nel momento in cui la non congruità fosse rilevata in almeno due periodi d'imposta. È importante rilevare come la nuova regola, comune a tutte le diverse categorie di contribuenti e a pre-

scindere dalla tipologia di reddito prodotto (impresa o lavoro autonomo), preveda, quindi, che l'accertamento basato sugli studi di settore possa scattare nel momento in cui i ricavi o compensi dichiarati siano inferiori a quelli risultanti da GE.RI.CO., anche limitatamente ad un solo periodo d'imposta.

In particolare, per i cosiddetti "ordinari naturali" si è passati da una sostanziale tutela (inizialmente potevano essere accertati soltanto laddove l'ufficio avesse dimostrato l'inattendibilità della contabilità) ad una parificazione con tutti gli altri contribuenti, facendo venire meno quell'interesse che aveva spinto in passato molti contribuenti ad optare per la contabilità ordinaria nonostante il possesso dei requisiti per la contabilità semplificata.

<b>Tipologia</b>	<b>Anno 2003 (norme originarie)</b>	<b>Anno 2004 (Finanziaria 2005)</b>	<b>Anno 2005* (Manovra bis)</b>
<b>Imprese in contabilità semplificata</b>	Scostamento in un singolo periodo d'imposta	Scostamento in un singolo periodo d'imposta	Scostamento in un singolo periodo d'imposta
<b>Impresa in contabilità ordinaria (per obbligo)</b>	Contabilità inattendibile	1) Scostamento in 2 periodi su 3 2) Contabilità inattendibile 3) Non congruità e non rispetto indici di coerenza	Scostamento in un singolo periodo d'imposta
<b>Impresa in contabilità ordinaria (per opzione)</b>	1) Scostamento in 2 periodi su 3 2) Contabilità inattendibile	1) Scostamento in 2 periodi su 3 2) Contabilità inattendibile 3) Non congruità e non rispetto indici di coerenza	Scostamento in un singolo periodo d'imposta
<b>Lavoratori autonomi (in semplificata)</b>	Scostamento in 2 periodi su 3	Scostamento in 2 periodi su 3	Scostamento in un singolo periodo d'imposta
<b>Lavoratori autonomi (in ordinaria)</b>	1) Scostamento in 2 periodi su 3 2) Contabilità inattendibile	1) Scostamento in 2 periodi su 3 2) Contabilità inattendibile	Scostamento in un singolo periodo d'imposta

*\* Dal 1° gennaio 2007, in base alle modifiche apportate dalla L. 296/2006, l'accertamento basato sugli studi di settore è esperibile anche nei confronti dei soggetti con periodo d'imposta diverso da 12 mesi.*

L'utilizzo degli studi di settore come strumento di accertamento è condizionato anche dal grado di evoluzione che lo specifico studio ha raggiunto, potendosi identificare quattro diverse fasi a seconda che sia:

- **Definitivo**
- **Revisionato**
- **Sperimentale**
- **Monitorato**

- **Studi di settore definitivi**

L'utilizzo degli studi definitivi da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere fatto senza alcuna limitazione nell'ambito dell'attività di accertamento, essendo gli studi che hanno raggiunto la completa evoluzione.

- **Studi di settore revisionati**

Questi sono studi di settore in versione "aggiornata" rispetto alle precedenti approvate in via definitiva, al fine di tener conto dei cambiamenti registrati nello specifico settore in base agli indici di andamento dell'economia. Anche questi studi possono essere utilizzati senza limitazione nell'ambito dell'attività di accertamento. Tuttavia, rispetto agli studi definitivi, in caso di adeguamento non sarà dovuta in ogni caso la maggiorazione del 3%.

- **Studi di settore sperimentali**

Gli studi di settore sono strumenti di ausilio alle ordinarie metodologie di controllo. Nel caso in cui il contribuente decida di adeguarsi alle risultanze dello studio sperimentale, non potrà essere accertato sulla base delle risultanze dello studio definitivo.

- **Studi di settore monitorati**

Gli studi monitorati, così come quelli sperimentali, non possono essere utilizzati per realizzare l'accertamento ma soltanto per la selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo. Anche in questo caso, tuttavia, qualora il contribuente decida di adeguarsi alle risultanze dello studio monitorato, non potrà essere accertato sulla base dello studio definitivo.



Nel caso in cui un contribuente risulti non congruo rispetto ad uno studio di settore sperimentale o monitorato, potrà essere accertato solo ed esclusivamente quando lo studio diverrà definitivo, anche con riferimento ai periodi d'imposta precedenti.

Nel caso in cui, invece, il contribuente decida di adeguarsi alle risultanze dello studio sperimentale o monitorato con la maggiorazione del 3% nel caso in cui lo scostamento superi la soglia del 10%, non potrà essere accertato anche laddove lo studio definitivo collochi il ricavo puntuale su di un importo più elevato.

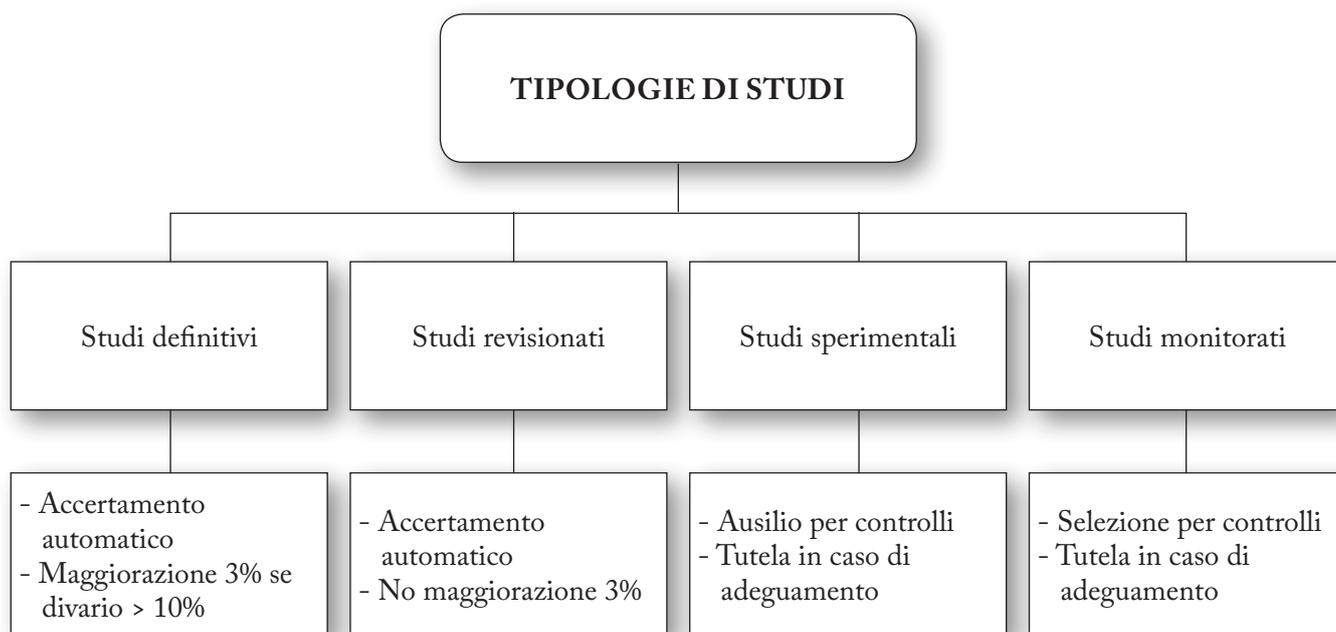
Inoltre l'applicazione degli studi monitorati, oltre a permettere la raccolta dei dati necessari per la revisione degli stessi studi di settore, fa sì che nei confronti dei soggetti che esercitano le attività economiche soggette a studi non si applichino i parametri contabili.



#### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

*Un imprenditore individuale presenta per il periodo d'imposta 2017 dei compensi dichiarati pari a 200. Non risulta approvato lo studio di settore definitivo per l'attività svolta dall'imprenditore, tuttavia è presente uno studio monitorato il quale fa emergere dei compensi pari a 240.*

In questa situazione, qualora il contribuente decida di adeguarsi ai compensi individuati dallo studio monitorato, eviterà l'accertamento da studi anche qualora il successivo modello definitivo degli studi di settore rilevi un ammontare di compensi superiore (ad esempio 280).



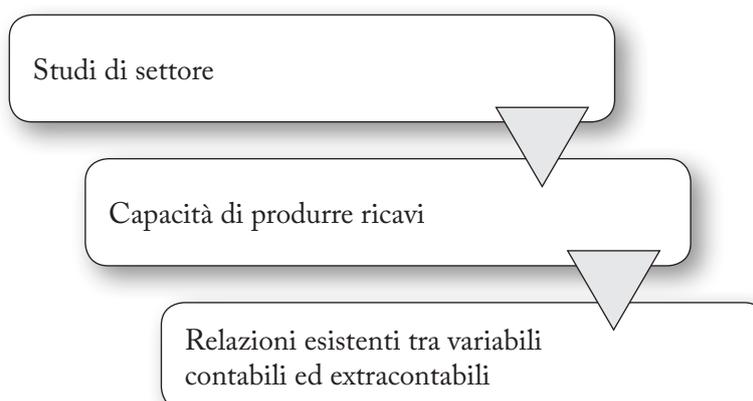
## STRUMENTO DI SELEZIONE

Gli studi di settore, come abbiamo visto, possono essere utilizzati anche come strumento selettivo di contribuenti da verificare. Ciò deriva dall'evidenziazione di elementi e dati anomali, quali ad esempio gli indicatori economici, nei prospetti inviati dal contribuente. L'Agenzia delle entrate, pertanto, potrà indirizzare specifiche verifiche nei confronti di tutti quei contribuenti che presentano elementi economici particolarmente inconsueti (resa oraria, % ricarico, etc.).

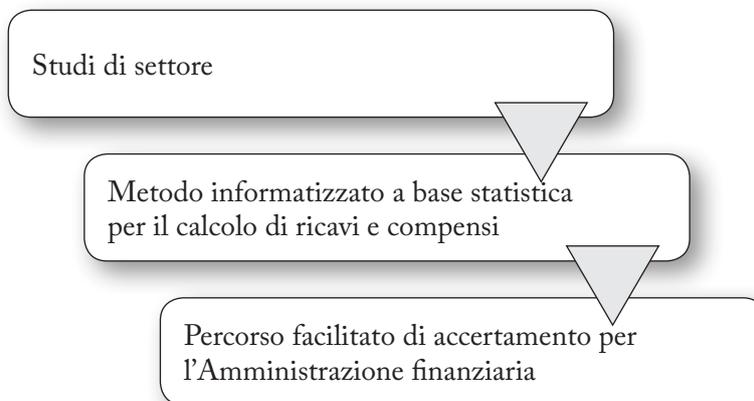
Il contribuente, di fatto, è consapevole del rischio di accertamento legato a fattori diversi dalla congruità dei ricavi dichiarati.

Da queste analisi ne consegue, pertanto, che lo studio di settore rappresenta uno strumento accertativo che fonda i suoi presupposti anche su fattori diversi dalla congruità dei ricavi dichiarati dal contribuente.

Dalla combinazione di questi elementi, è possibile affermare che lo studio di settore ha come obiettivo primario quello di verificare la capacità di un operatore economico di **produrre dei ricavi** e di **analizzare le relazioni esistenti tra le variabili contabili ed extracontabili**.



Lo studio di settore, quindi, consente di determinare i ricavi o i compensi che con massima probabilità possono essere attribuiti al contribuente, individuandone non solo la **capacità potenziale di produrre ricavi**, ma anche tutti quei **fattori interni ed esterni relativi all'attività** che potrebbero determinare una limitazione della capacità stessa (orari di attività, situazioni di mercato, dislocazione territoriale, etc.).

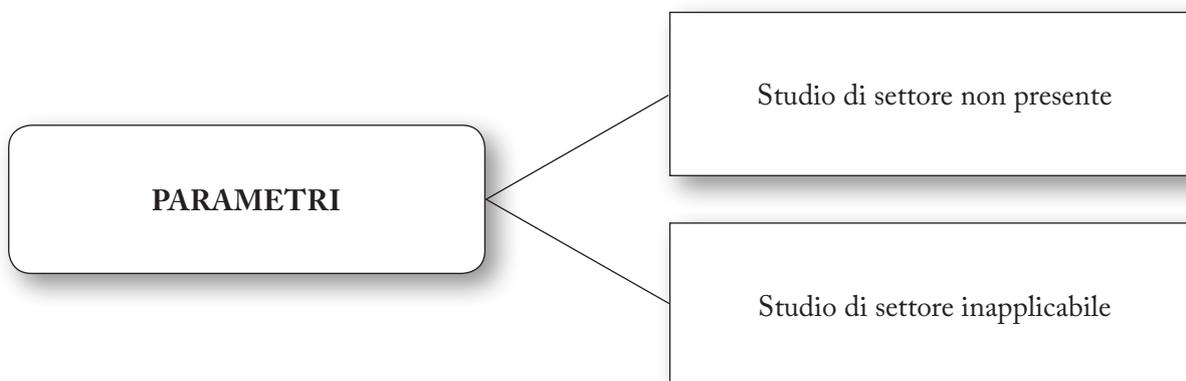


## PARAMETRI CONTABILI

In attesa che gli studi di settore trovino piena attuazione, i parametri contabili rappresentano una metodologia di accertamento transitoria. In particolare vengono applicati tutte quelle volte in cui lo studio di settore **non è stato approvato** ovvero risulta **inapplicabile**. Nonostante l'origine sia comune, esistono delle differenze alquanto sostanziali tra questi due strumenti di accertamento.

Mentre **gli studi di settore utilizzano e trovano applicazione anche per mezzo di dati extracontabili**, i **parametri si basano esclusivamente sui dati contabili** e vengono applicati nello stesso modo a tutti i soggetti che svolgono la stessa attività. Inoltre gli studi di settore, rispetto ai parametri, sono oggetto di una costante ed evolutiva revisione.

Di conseguenza se gli studi di settore riescono a spiegare risultati economici giustificatamente diversi per realtà aziendali apparentemente molto simili, i parametri, fondandosi su dati prettamente contabili, potrebbero far emergere criticità passabili di sanzione.



## INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Questi indicatori sono stati introdotti con la Finanziaria 2007 e si suddividono in **indicatori di specificità economica** e **indicatori di normalità economica (INE)**. Il Legislatore ha introdotto questi nuovi indicatori al fine di contrastare il comportamento di quei contribuenti che, al fine di raggiungere la congruità dei ricavi e quindi evitare il rischio dell'accertamento da studi di settore, modificavano i valori "reali" di alcune variabili che incidono sulla funzione di regressione. Con l'introduzione di questi indici, invece, il responso di GE.RI.CO. evidenzia se il contribuente sarà congruo ma non coerente, proprio in considerazione di quegli indici che risultano alterati. In sostanza questi indicatori hanno la funzione di segnalare eventuali anomalie rispetto a comportamenti dei contribuenti "normali".

Gli **indicatori di specificità economica** sono stati disposti dal Legislatore all'articolo 1, comma 13 della L. 296/2006, prevedendo che *ai fini di elaborazione e revisione degli studi di settore si tenga conto anche dei valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascun studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico.*

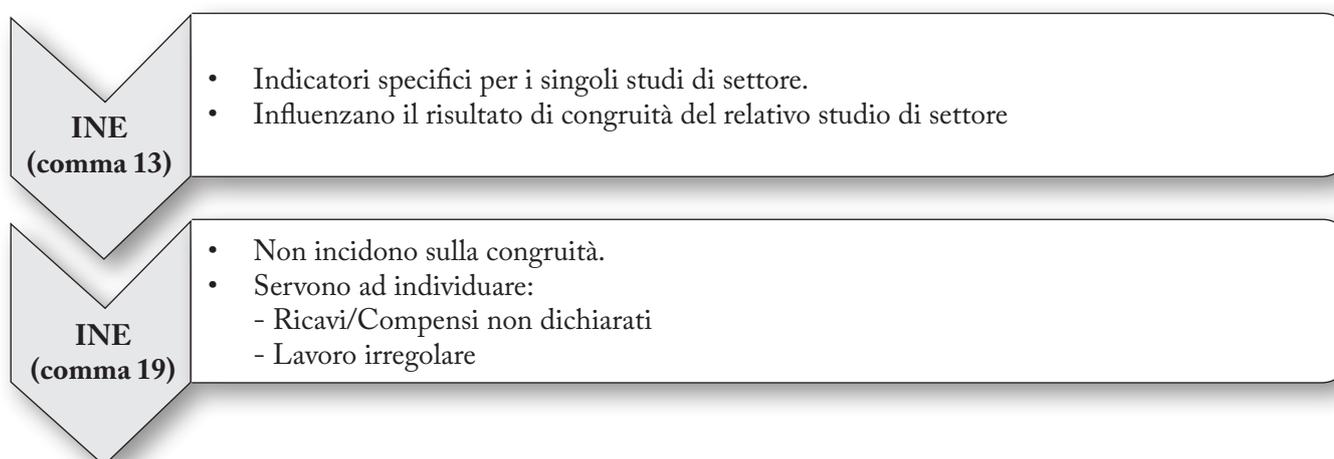
Si tratta, in sostanza, di indicatori costruiti specificatamente per il singolo studio di settore, al fine di verificare che l'attività oggetto dello studio sia realmente "coerente" con la realtà economica del settore in cui è inserita. Questo fa sì che tali indicatori hanno un'incidenza diretta sul calcolo puntuale dei ricavi/compensi da parte di GE.RI.CO., contribuendo così al livello di adeguamento per il soggetto che risulti "non normale".

Gli **indicatori di normalità economica o "INE"**, invece, sono stati introdotti dal Legislatore all'articolo 1, comma 19 delle L. 296/2006, prevedendone l'applicazione per tutti i contribuenti titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo, ai quali non risultino applicabili gli studi di settore e non sono tenuti alla compilazione del relativo modello per la comunicazione dei dati. Differentemente dagli indicatori di specificità economica, gli INE **non trovano una correlazione diretta con il ricavo generato da GE.RI.CO.**, non incidendo nemmeno sul risultato dei parametri.

L'obiettivo di tali indicatori, pertanto, è quello di far emergere nei confronti dei soggetti ai quali non si rendono applicabili gli studi di settore:

- ricavi o compensi non dichiarati;
- lavoro irregolare nei confronti dei soggetti.

Tutto ciò, indipendentemente dal fatto che gli stessi soggetti siano o meno soggetti ai parametri contabili.





Alla luce delle indicazioni per la semplificazione degli adempimenti contenute nell'Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze per gli anni 2016-2018, è prevista l'eliminazione dell'obbligo di presentare i modelli INE (Indicatori di normalità economica) e il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta o che si trovano in liquidazione ordinaria. Dall'anno d'imposta 2016, questi due adempimenti, infatti, risultano non più necessari poiché eventuali ricavi/compensi non dichiarati o rapporti di lavoro irregolare potranno essere efficacemente rilevati attraverso l'integrazione e l'analisi delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia delle entrate.

## GE.RI.CO. E L'ESITO DEL CALCOLO

Il sistema GE.RI.CO. è strutturato in modo tale da misurare il comportamento dei contribuenti sotto diversi punti di vista, che tendono a verificare:

- la **congruità** dei ricavi o dei compensi dichiarati;
- la **coerenza** degli indicatori economici;
- la **normalità** degli indicatori economici.

Queste misurazioni vengono fatte in maniera autonoma e distinta l'una dall'altra, potendo far risultare a volte che un contribuente sia congruo ma non coerente e viceversa.

## LA CONGRUITÀ

Sulla base dell'analisi e dell'elaborazione statistica sopra esposta, il **risultato di congruità** viene raggiunto quando i ricavi dichiarati sono pari o superiori al ricavo puntuale determinato da GE.RI.CO.. Conseguentemente se il contribuente ricade nell'intervallo di confidenza, con un ricavo superiore a quello minimo, rientra nei casi statisticamente possibili.



Nel caso in cui il contribuente scelga di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore, l'adeguamento dovrà essere effettuato rispetto al ricavo puntuale. Nel caso in cui scelga un importo diverso, ma sempre all'interno dell'intervallo di confidenza tra valore minimo e valore puntuale, così come precisato dalla **Circolare n. 148/E/1999**, il contribuente potrebbe essere chiamato a giustificare i motivi per cui abbia deciso di adeguarsi a un valore inferiore rispetto a quello puntuale.

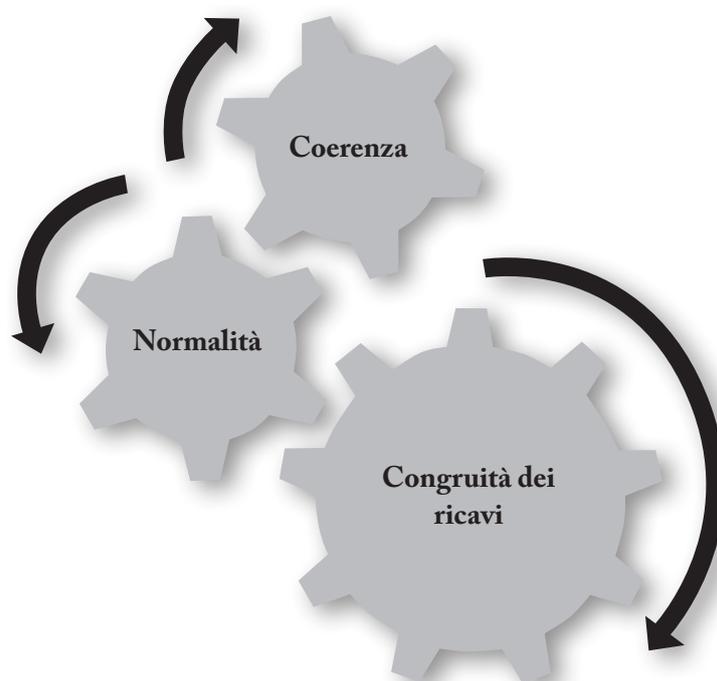
## LA COERENZA

Dopo aver verificato la congruità del ricavo dichiarato con quello puntuale, il software GE.RI.CO. ne verifica anche la **coerenza** rispetto ai principali indicatori economici che caratterizzano l'attività svolta dal contribuente, mettendoli a confronto con tutti i dati raccolti da tutte le imprese di settore che svolgono attività con analoghe caratteristiche. Gli indici di coerenza, nonostante abbiano perso d'importanza nel tempo a favore dei nuovi indici di normalità economica, restano un elemento fondamentale nella valutazione della congruità. Nei confronti del contribuente considerato non coerente, infatti, non potendo questi essere rapportato con gli altri operatori del medesimo settore di appartenenza, la **determinazione del ricavo puntuale si baserà su dati diversi** rispetto a quelli in possesso dell'Amministrazione finanziaria; così facendo, di fronte ad una situazione non precedentemente analizzata, il giudizio relativo alla congruità sarà inficiato.

## LA NORMALITÀ

La maggioranza degli studi di settore prevedono degli specifici **indici di normalità economica**, che affiancano i tradizionali indici di coerenza. Questi, incidendo direttamente nella determinazione dei ricavi o compensi puntuali e minimi, creano una forte connessione tra:

- **Concetto di coerenza** (situazione soggettiva del contribuente).
- **Concetto di congruità** dei ricavi/compensi (situazione oggettiva dell'attività).



## I POSSIBILI ESITI

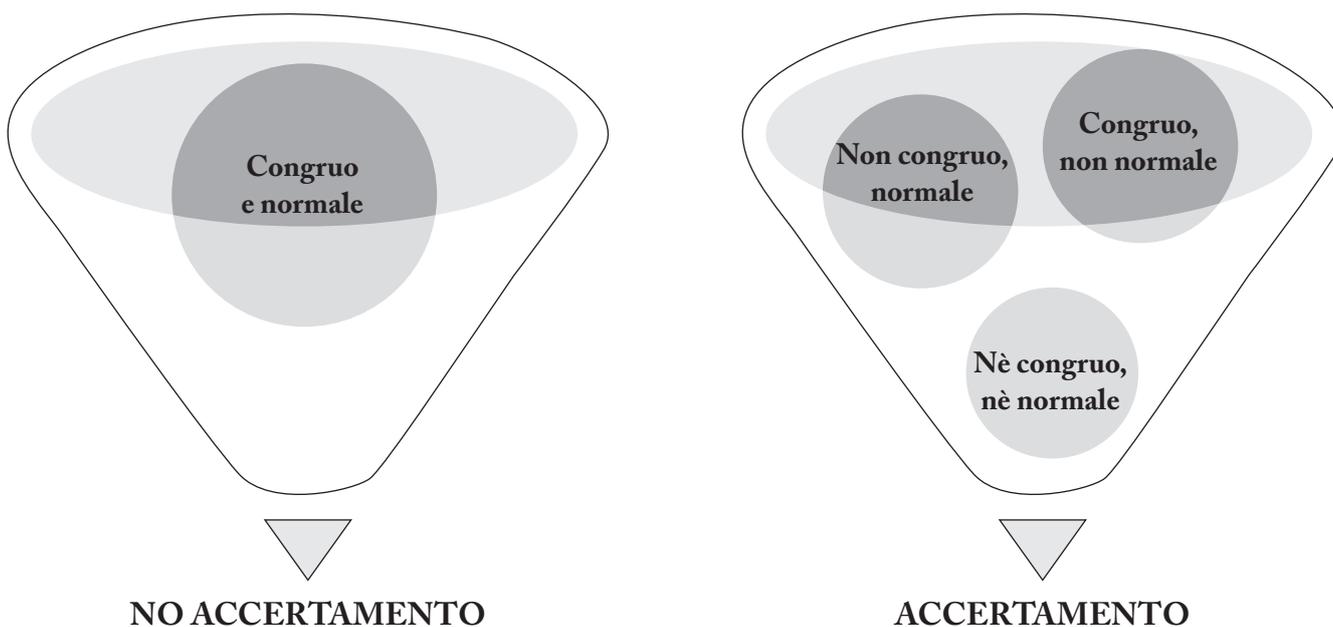
I soggetti tenuti alla compilazione e all'applicazione degli studi di settore possono trovarsi in una delle seguenti situazioni:

1. **Congruo e normale** rispetto agli indicatori di normalità economica.
2. **Congruo ma non normale** rispetto agli indicatori di normalità economica.

3. **Non congruo ma normale** rispetto agli indicatori di normalità economica.
4. **Né congruo né normale** rispetto agli indicatori di normalità economica.

Soltanto nel **primo caso** il contribuente ha la certezza che **non saranno avviati nei suoi confronti accertamenti in base agli studi di settore**.

**Negli altri tre casi**, invece, l'Amministrazione finanziaria potrà avviare una **procedura di accertamento sulla base delle risultanze degli studi di settore**, previo avvio di un contraddittorio con il contribuente nel corso del quale potrà far valere le proprie motivazioni che giustificano lo scostamento rilevato.

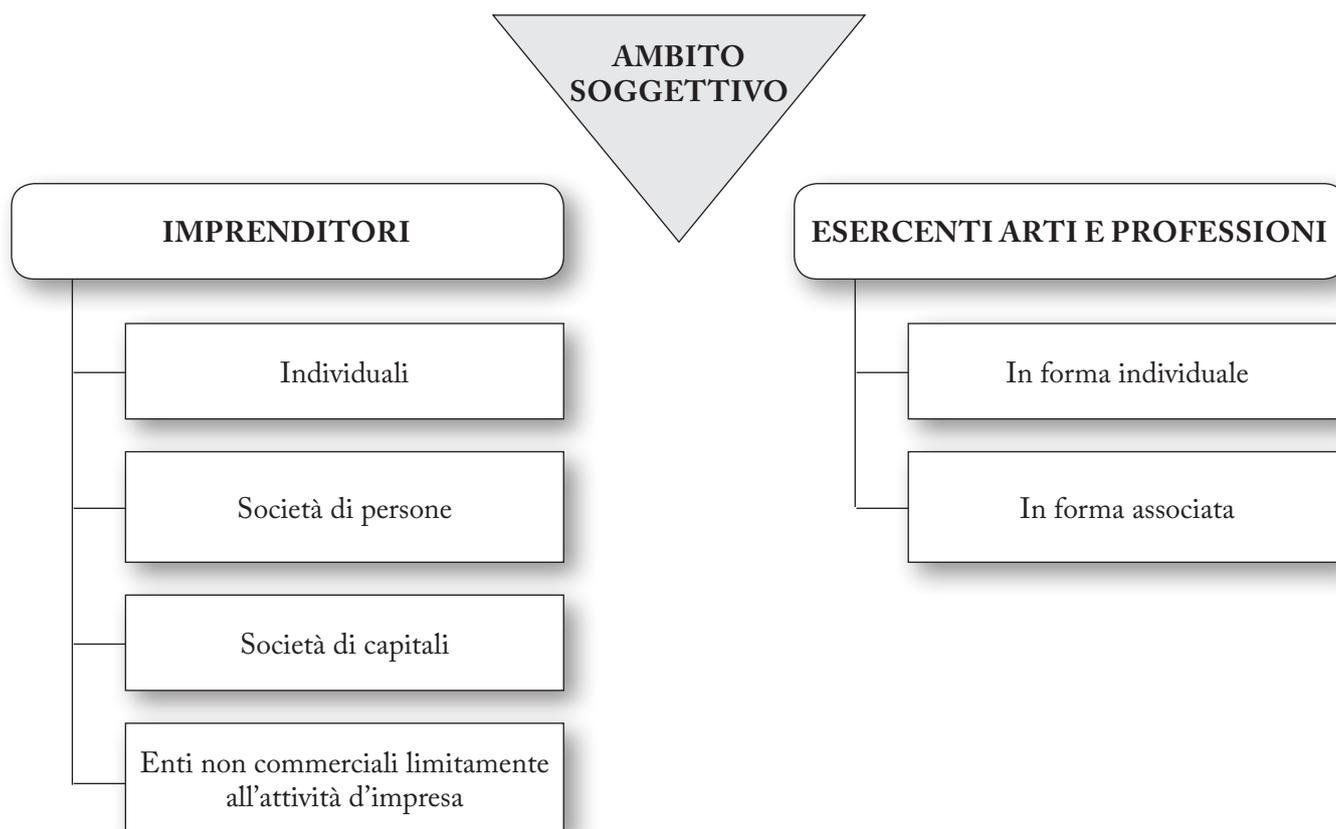


## AMBITO SOGGETTIVO DEGLI STUDI DI SETTORE

La norma che definisce l'ambito soggettivo di applicazione degli studi di settore e le modalità del loro utilizzo in sede di accertamento è rappresentata **dall'articolo 10 della L. 146/1998**. In particolare, coloro che risultano essere soggetti all'applicazione degli studi di settore sono le seguenti categorie di contribuenti:

- Imprenditori individuali;
- Esercenti arti e professioni;
- Società di persone;
- Esercenti arti e professioni in forma associata o studi associati;
- Società di capitali;
- Enti non commerciali se esercitano un'attività d'impresa.

Negli ultimi anni la disciplina degli studi di settore è stata oggetto di rilevanti modifiche; in particolare la disciplina delle modalità di utilizzo degli studi di settore per l'accertamento di imprese e professionisti è stata modificata ad opera del **D.L. 223/2006 ("Manovra bis")** e dalla **L. 296/2006 (Finanziaria 2007)**.



## STUDI DI SETTORE E CAUSE DI ESCLUSIONE

Nell'ambito dello stesso articolo 10, così come modificato dalla Finanziaria del 2007, si rinvengono anche le **cause di esclusione** relative all'applicazione degli studi di settore.

## AMMONTARE DEI RICAVI O COMPENSI

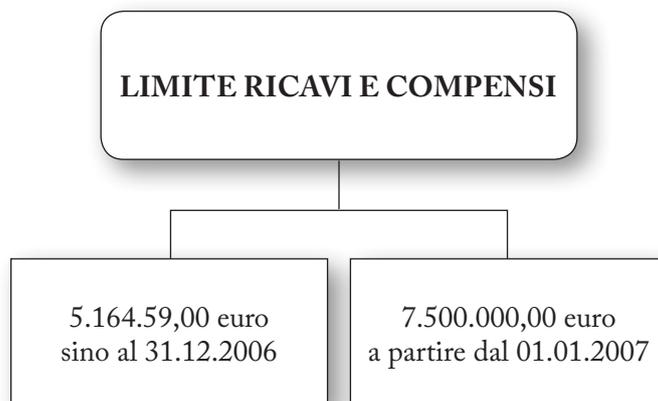
La norma prevede che sia ciascuno studio a stabilire l'ammontare dei ricavi o dei compensi al di sopra del quale esso non possa essere applicato, limite che trova un **tetto massimo in quello generale di 7,5 milioni di euro**. Il motivo di una tale previsione sta nel fatto che gli studi di settore in genere non sono in grado di valutare in modo attendibile le realtà di maggiori dimensioni, considerato che essendo uno strumento di natura statistico – matematico, necessita di un campione numerico consistente e adeguato al fine di essere costruito e applicato.



La **Circolare n. 31/2007** ha specificato che il precedente limite di 5,164 milioni di euro (ex 10 miliardi di lire) risalente al 1998, è stato adeguato al fine di tener conto della perdita del potere di acquisto della moneta.



I soggetti che dichiarano compensi **compresi tra 5,164 e 7,5 milioni di euro non sono soggetti agli studi di settore ma devono ugualmente compilare i modelli** ai fini statistici. I soggetti che, invece, dichiarano **compensi superiore a 7,5 milioni di euro non devono nemmeno compilare i modelli.**



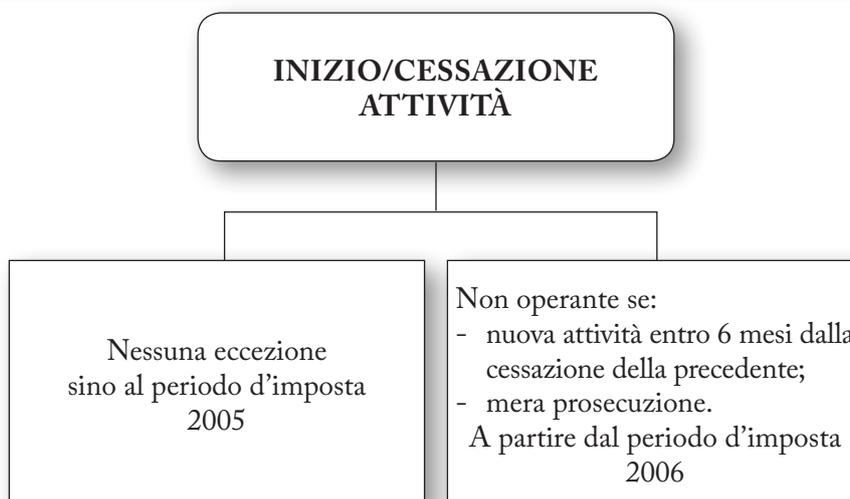
## INIZIO O CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

I contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, non sono soggetti agli studi di settore. Chi cessa l'attività nel corso del periodo d'imposta deve, tuttavia, compilare il modello dello studio di settore.



A partire dal periodo d'imposta 2006, l'esclusione non opera nel caso in cui:

- il contribuente che ha cessato l'attività nell'anno, **entro sei mesi dalla cessazione** inizia una nuova attività;
- l'attività costituisce una **mera prosecuzione di quella svolta da altri soggetti.**



In particolare, con riferimento al contribuente che ha cessato l'attività nell'anno ed **entro sei mesi dalla cessazione** inizia una nuova attività, possono presentarsi i seguenti due casi:

- Un soggetto cessa l'attività ed entro 6 mesi ne inizia un'altra diversa.
- Un soggetto cessa l'attività ed entro 6 mesi riprende l'esercizio della medesima attività.

La causa di esclusione non potrà operare per il secondo caso, in quanto, come confermato dalla stessa Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 11/2007**, deve essere applicato un **criterio di omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente**.

Il computo del semestre che occorre prendere in considerazione decorre dalla data di comunicazione effettuata all'Agenzia delle entrate, considerando come mese intero le frazioni di esso pari o superiori a 15 giorni.



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

*Un imprenditore individuale ha cessato l'attività il 4 marzo 2017 e l'ha nuovamente iniziata il 18 luglio 2017. Come ci si deve comportare ai fini dell'applicazione della norma sugli studi di settore?*

In questo caso l'imprenditore sarà soggetto agli studi di settore e nel frontespizio dovrà indicare il **codice 1**, in quanto trattasi di attività cessata e iniziata dallo stesso soggetto nel corso dello stesso periodo d'imposta. Nel secondo campo, invece, andrà inserito il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

- 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;
- 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi
- 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.

Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)

1  
7 Numero



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

*Un imprenditore individuale ha cessato l'attività il 15 settembre 2017 e l'ha nuovamente iniziata il 27 gennaio 2018. Come ci si deve comportare ai fini dell'applicazione della norma sugli studi di settore?*

Anche in questo caso l'imprenditore sarà soggetto agli studi di settore, in quanto il semestre di verifica vale nell'arco di più periodi d'imposta. Tuttavia nel frontespizio dovrà indicare il **codice 2**, in quanto trattasi di attività cessata nel periodo d'imposta e nuovamente iniziata dallo stesso soggetto nel periodo d'imposta successivo. Nel secondo campo, invece, andrà inserito il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

- 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;
- 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi
- 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.

Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)

2  
9 Numero

Con riferimento alla **mera prosecuzione di una precedente attività**, invece, il Legislatore intende applicare lo studio di settore ad un soggetto che non inizia *ex novo* la propria attività. In particolare l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che tale fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità (**Circolare n. 11/2007**).

Tale situazione potrebbe verificarsi in caso di:

- Conferimento dell'unica azienda in società
- Donazione d'azienda
- Cessione d'azienda
- Successione d'azienda
- Operazione di trasformazione, scissione, fusione
- Scioglimento di una società di persona con prosecuzione dell'attività da parte di un socio.



**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

*Un imprenditore individuale dona la sua unica azienda al figlio il 31 luglio 2017. Come ci si deve comportare ai fini dell'applicazione della norma sugli studi di settore?*

In questo caso **il padre che cessa l'attività** risulterà escluso dagli studi di settore e quindi non accertabile nel periodo d'imposta oggetto della donazione. Dovrà, comunque compilare il modello del relativo studio di settore, inserendo il **codice 5** nel frontespizio dello studio di settore. Nel secondo campo, invece, andrà inserito il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

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; 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.	<b>5</b>
Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)	7 Numero

Il **figlio**, invece, iniziando l'attività sarà comunque soggetto agli studi di settore, in quanto trattasi di mera prosecuzione dell'attività precedentemente svolta da altri. In questo caso nel frontespizio dello studio di settore dovrà inserire il **codice 3**, in quanto trattasi mera prosecuzione di un'attività svolta da altri soggetto. Nel secondo campo, invece, andrà inserito il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

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; 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.	<b>3</b>
Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)	5 Numero



Per l'applicazione della mera prosecuzione dell'attività, così come per quella della cessazione/inizio attività, trova applicazione il **criterio dell'omogeneità**. In pratica, solo se le attività sono contraddistinte da un medesimo codice attività e, di conseguenza, ricadenti nel medesimo studio di settore, vi sarà l'ipotesi di mera prosecuzione dell'attività. Non sempre, tuttavia, può affermarsi con estrema certezza che l'applicazione del medesimo studio di settore costituisca mera prosecuzione di un'attività.



L'Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 8/2012** ha chiarito che per verificare il superamento del limite dei 7,5 milioni di euro per tutti quei soggetti che iniziano un'attività costituente mera prosecuzione di quella svolta da altri, devono ragguagliare l'ammontare dei ricavi conseguiti nel primo periodo d'imposta al periodo di svolgimento dell'attività o alla durata del periodo.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

Sino al periodo d'imposta al 31.12.2006, nel caso di operazioni straordinarie era ravvisabile la causa di esclusione per l'inizio di attività in corso d'anno. Oggi, invece, tale esclusione non opera più in quanto va considerato che la nuova attività viene svolta in sostanziale continuità con quella precedentemente svolta da altri soggetti. Bisogna ricordare, inoltre, come non possa trovare applicazione, altresì, la causa di esclusione da studi di settore per i soggetti con periodo d'imposta inferiore/superiore a 12 mesi, essendo stata abrogata dalla Finanziaria 2007.



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

*Una SNC si trasforma in SRL il 25 marzo 2017. Come ci si deve comportare ai fini dell'applicazione della norma sugli studi di settore?*

In questa ipotesi la SNC che cessa l'attività risulterà esclusa dall'applicazione degli studi, pur dovendo compilare i relativi modelli. In particolare dovrà inserire il **codice 5** nel frontespizio del proprio studio di settore, indicando anche il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

- 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;
- 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi
- 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.

Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)

5

3

Numero

La SRL, invece, pur iniziando l'attività nel corso del periodo d'imposta è comunque soggetta agli studi di settore, trattandosi di mera prosecuzione di attività precedentemente svolta da altri. In particolare dovrà inserire il **codice 3** nel frontespizio del

proprio studio di settore, indicando anche il numero complessivo dei mesi durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta.

- 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;
- 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi
- 5 = cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione.

3

Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)

9

Numero

## PERIODO D'IMPOSTA DIVERSO DAI 12 MESI

La causa di esclusione dagli studi di settore prevista per quei contribuenti che hanno un periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi, è stata abrogata a partire dal periodo d'imposta del 2007. Pertanto trova applicazione sino al periodo d'imposta 2006.

## MODIFICA IN CORSO D'ANNO DELL'ATTIVITÀ ESERCITATA

Nel caso in cui un contribuente cambi nel corso del medesimo periodo d'imposta l'attività esercitata, gli studi di settore non troveranno applicazione se le due attività sono soggette a differenti studi di settore. Quindi, ad esempio, se le due attività sono contraddistinte da codici compresi nel medesimo studio, la causa di esclusione non opera.



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

*Un imprenditore fino al 30 aprile del 2017 ha svolto l'attività di "Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria" (codice studio VM21E) e dal 1° maggio in poi quella di "Trasporto con taxi" (codice studio VG72A). Come ci si deve comportare ai fini dell'applicazione della norma sugli studi di settore?*

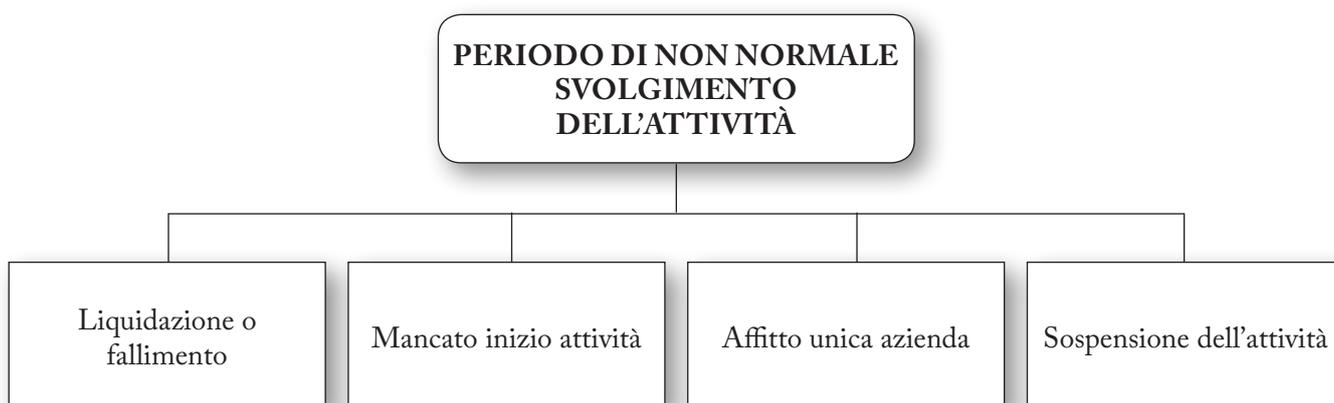
Il contribuente sarà escluso dall'applicazione degli studi di settore, tuttavia sarà tenuto alla presentazione del modello. In particolare la fattispecie in esame è considerata come un periodo di non normale svolgimento dell'attività e, pertanto, dovrà indicare nell'apposita sezione "Note aggiuntive" dell'applicativo GE.RI.CO. le motivazioni che hanno impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare.

Al contrario, nel caso in cui il contribuente svolgesse come nuova attività il "Commercio all'ingrosso di tè, cacao e spezie", dovrà applicare lo studio di settore in quanto ricadente in un'attività avente lo stesso modello.

## PERIODO DI NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ

Nel caso in cui il periodo d'imposta sia caratterizzato da uno svolgimento dell'attività non normale, il corrispondente studio di settore non trova applicazione. In particolare sono considerati non normali i periodi nei quali:

- l'impresa è in liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o fallimentare;
  - l'impresa non ha iniziato l'attività a causa della mancanza delle licenze o delle autorizzazioni amministrative;
  - l'imprenditore ha affittato l'unica azienda;
  - l'impresa ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio;
  - l'impresa ha sospeso l'attività a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata.
- Per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.



economica.

Nelle ipotesi di non normale svolgimento dell'attività, il contribuente è escluso dall'applicazione degli studi di settore ma deve comunque compilare il modello dello studio di settore al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria di reperire dati per l'elaborazione di indici di normalità

## CLASSIFICAZIONE IN UNA DIVERSA CATEGORIA REDDITUALE

Resta escluso dall'applicazione degli studi di settore chi viene classificato in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio approvato per l'attività esercitata. Ad esempio, è il caso di un lavoratore autonomo per il quale lo studio di settore applicabile richiede dei dati contabili provenienti esclusivamente da attività d'impresa.



**Circolare n. 58/2002.**

## CRITERI FORFETTARI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Non sono soggetti agli studi di settore i contribuenti il cui reddito viene determinato con criteri di tipo forfettario, come gli esercenti attività di agriturismo, di allevamento, le associazioni no – profit che abbiano optato per la determinazione del reddito derivante dalle attività commerciali ex L. 398/1991. Questi contribuenti, tuttavia, pur essendo esclusi dall'accertamento basato sugli studi di settore, devono comunque compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi medesimi, **ad esclusione dei quadri relativi agli elementi contabili**. I dati comunicati, infatti, saranno utilizzati esclusivamente per valutare se le caratteristiche strutturali dell'ente o impresa sono coerenti con i ricavi dichiarati.

## INCARICATI ALLA VENDITA A DOMICILIO

Gli incaricati alla vendita a domicilio di cui all'articolo 36 della L. 426/1971 sono esclusi dagli studi di settore.

## CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETTARI

I contribuenti minimi e forfettari, disciplinati dall'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011 e dalla Legge di Stabilità 2015 L. 190/2014, sono esclusi dall'accertamento basato sugli studi di settore e sono esonerati dall'obbligo di inviare la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi.



Con la **Circolare n. 8/2012** è stato chiarito che i soggetti che invece applicano il regime agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, D.L. 98/2011 (ex minimi), sono soggetti accertabili mediante gli studi di settore e sono obbligati all'invio dei relativi dati. Si ricorda, tuttavia, che tale regime, con l'introduzione del nuovo regime forfettario dei minimi ad opera della Legge di Stabilità 2015, a decorrere dal 1° gennaio 2015 è cessato.



Il contribuente che **esercita attività d'impresa** e fuoriesce nel periodo d'imposta dal regime dei minimi/forfettario, non è accertabile con gli studi di settore pur essendo, tuttavia, tenuto alla compilazione e all'invio del modello.

## ALTRI SOGGETTI NON ACCERTABILI

L'articolo 5 del D.M. 11 febbraio 2008, così come modificato dal Decreto del 28 dicembre 2012, stabilisce che gli studi di settore non trovano applicazione anche nei confronti di:

- Società cooperative a mutualità prevalente.
- Soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (IAS).
- Soggetti che esercitano prevalentemente l'attività di consorzi di garanzia collettiva fidi o attività di bancoposta.
- Soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività di affitto di aziende.

In tutti questi casi, nonostante l'obbligo di compilazione dei modelli, i risultati dell'applicazione degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento, bensì soltanto per selezionare delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie.

Nel caso in cui si riscontri una clausola di esclusione dagli studi di settore, questa comporterà la non applicazione dei parametri.



Secondo un orientamento giurisprudenziale che si sta formando in questi ultimi anni, gli studi di settore non risulterebbero applicabili alle “start-up innovative”. Tali strumenti, infatti, possono essere applicati solo alle imprese che operano nei settori “maturi” e non anche a quelle attive nelle nuove tecnologie che, in fase di avvio, possono trovarsi a fronteggiare maggiori difficoltà.

## STUDI DI SETTORE E LE CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Fino al 31 dicembre 2006 le cause di inapplicabilità erano specificatamente previste nel decreto di approvazione del singolo studio di settore e comportavano la conseguente applicazione dei parametri. Le più importanti sono riassunte nella seguente tabella.

### Multipunto

- Nel commercio se l'attività in assenza di annotazione separata era svolta attraverso più punti vendita e/o di produzione.

### Multiattività

- Nel caso di esercizio di due o più attività d'impresa che non ricadono nel medesimo studio di settore, se l'importo dei ricavi dichiarati relativi all'attività non prevalente non era inferiore al 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi.

**Società cooperative**

- Se l'attività svolta era in forma cooperativa.

L'evoluzione degli studi di settore ha permesso di rimuovere la maggior parte delle cause di inapplicabilità degli stessi, prevedendo che a decorrere dal periodo d'imposta al 31 dicembre 2007 costituisse unica condizione di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio di un'attività d'impresa da parte di:

- Società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- Società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

L'inapplicabilità è diretta conseguenza del fatto che l'attività è incentrata sul fine mutualistico e quindi ciò influenza inevitabilmente i ricavi conseguiti.



Nella **Risoluzione n. 330/E/2007** è stato precisato che soltanto le **cooperative che svolgono esclusivamente attività a favore dei soci**, associati o utenti, sono escluse dall'applicazione degli studi di settore. Sono invece soggetti agli studi le cooperative a mutualità prevalente, ossia quelle nelle quali l'attività viene svolta a favore dei soci, associati o utenti, ma non in via esclusiva.



Nel caso in cui si riscontri una clausola di inapplicabilità dagli studi di settore, questa comporterà l'applicazione dei parametri.



Caso	Invio studi di settore	Applicabilità studio
<i>Svolgimento di normale attività per cui lo studio di settore risulta approvato</i>	SI	SI
<i>Soggetto con ricavi o compensi compresi tra € 5.164.569 e € 7.500.000 per attività soggetta a studi</i>	SI	NO
<i>Soggetto con ricavi o compensi superiori a € 7.500.000 per attività soggetta a studi</i>	NO	NO
<i>Inizio attività nel corso del periodo con studio approvato (non mera prosecuzione)</i>	NO	NO
<i>Inizio, nel corso del periodo, di attività che è mera continuazione di una precedente esercitata da altro soggetto</i>	SI	SI
<i>Cessazione, nel corso del periodo, di un'attività per cui è stato approvato il relativo studio di settore</i>	SI	NO
<i>Cessazione dell'attività e inizio della stessa, da parte del medesimo soggetto, entro 6 mesi dalla cessazione</i>	SI	SI
<i>Periodo di imposta diverso da 12 mesi, con svolgimento di attività soggetta a studi</i>	SI	SI
<i>Periodo d'imposta di non normale svolgimento dell'attività soggetta a studi</i>	SI	NO
<i>Periodo di non normale svolgimento dell'attività soggetta a studi: l'impresa è in liquidazione ordinaria</i>	SI	NO
<i>Periodo di non normale svolgimento dell'attività soggetta a studi: l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare</i>	NO	NO
<i>Determinazione del reddito con criteri forfetari con attività soggetta a studi</i>	SI (solo dati strutturali)	NO
<i>Incaricati vendite a domicilio con attività soggetta a studi</i>	NO	NO
<i>Classificazione di una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro elementi contabili</i>	NO	NO
<i>Modifica in corso d'anno dell'attività esercitata, se le 2 attività sono soggette a differenti studi</i>	SI	NO

## SOGGETTI MULTIATTIVITÀ

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'11 febbraio 2008 ha introdotto nuove disposizioni in tema di applicazione degli studi di settore nei confronti dei contribuenti che:

- esercitano due o più attività d'impresa (c.d. **multiattività**) non rientranti nel medesimo studio di settore;
- esercitano la propria attività attraverso l'utilizzo di più punti vendita o di produzione.

In particolare con il suddetto decreto, Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha inteso eliminare **gli obblighi di annotazione separata** per i contribuenti esercenti due o più attività d'impresa (c.d. multiattività).

I contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, non sono accertabili, a decorrere dal periodo d'imposta in **corso alla data del 31 dicembre 2007**, in base agli studi di settore se l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente, **supera il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati**.



Per l'anno d'imposta 2007 risultavano applicabili regole analoghe a quelle stabilite a regime, tuttavia il limite dei ricavi delle attività non prevalenti che discriminava la possibilità di utilizzo degli studi di settore ai fini accertativi **era pari al 20% anziché al 30%**.

L'articolo 1, comma 1, D.M. 11.02.2008, nell'abrogare le cause di inapplicabilità degli studi di settore nei confronti delle imprese esercenti due o più attività d'impresa, ha disposto che i contribuenti che esercitano due o più attività di impresa, per almeno una delle quali risultano approvati gli studi di settore, sono comunque tenuti ad annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate. Pertanto, nonostante il disposto normativo, tali soggetti **sono obbligati ad annotare separatamente i ricavi**. Lo scopo di tale annotazione separata è individuare l'attività prevalente e quindi l'eventuale studio di settore da applicare relativamente a tutte le attività esercitate. Gli studi di settore, infatti, si applicano ai contribuenti che svolgono, prevalentemente, una delle attività con riferimento alle quali sono stati approvati i relativi studi di settore.



La prevalenza fa riferimento all'attività dalla quale è derivato il maggior ammontare di ricavi. Il contribuente che oltre ad attività soggette a studi di settore svolge anche attività soggette a parametri, deve applicare lo studio di settore solo se la relativa attività è quella prevalente in termini di ricavi.



L'Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 31/2008** ha specificato che per individuare l'attività prevalente si deve considerare il complesso delle attività rientranti nel medesimo studio di settore. Pertanto, al fine di valutare la prevalenza dei ricavi il contribuente deve sommare i ricavi delle attività che rientrano nel medesimo studio di settore.

La stessa circolare, inoltre, ha chiarito che anche laddove il risultato dello studio di settore sia utilizzabile direttamente per l'accertamento, in presenza di più attività, **lo studio potrebbe non cogliere adeguatamente l'effettiva situazione del contribuente**.

### **Esempio n. 1**

*Si pensi ad una impresa con un'attività ricadente nello studio di settore "A" e pari al 70% dei ricavi dichiarati e una seconda attività ricadente nello studio di settore "B" e pari al 30% dei ricavi dichiarati.*

In questo caso, essendo prevalente l'attività compresa nello studio A, il contribuente applicherà detto studio sull'intera attività esercitata, indicano cioè i dati contabili riferiti all'intera attività. Inoltre le risultanze dello studio di settore potranno essere utilizzate ai fini dell'accertamento, in quanto i ricavi dell'attività non prevalente sono non superiori al 30% del totale dei ricavi dichiarati.

### Esempio n. 2

Si pensi ad una impresa con un'attività ricadente nello studio di settore "A" e pari al 20% dei ricavi dichiarati, una seconda attività ricadente nello studio di settore "A" e pari al 40% dei ricavi dichiarati e una terza attività ricadente nello studio "B" e pari al 40% dei ricavi dichiarati.

In questo caso, essendo prevalenti le attività comprese nello studio "A", il contribuente applicherà detto studio sull'intera attività esercitata. Le risultanze dello studio di settore, tuttavia, non potranno essere applicate ai fini accertativi, essendo la percentuale dei ricavi relativi all'attività non prevalente superiore alla soglia limite del 30%.

### Esempio n. 3

Si pensi ad una impresa con un'attività ricadente nello studio di settore "A" e pari al 10% dei ricavi dichiarati, una seconda attività ricadente nello studio di settore "A" e pari al 40% dei ricavi dichiarati e una terza attività ricadente nello studio "B" e pari al 50% dei ricavi dichiarati.

In questo caso, non essendo possibile determinare l'attività prevalente, il contribuente applicherà i parametri.

## SEZIONE MULTIATTIVITÀ

L'indicazione della composizione dei ricavi avviene in apposita sezione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Imprese multiattività	1 Prevalente		Studio di settore (1)		Ricavi (1)		,00
	Studio di settore (2)	Ricavi (2)	Studio di settore (3)	Ricavi (3)	Studio di settore (4)	Ricavi (4)	
2 Secondarie		,00		,00			,00
3 Altre attività soggette a studi						Ricavi	,00
4 Altre attività non soggette a studi						Ricavi	,00
5 Aggi o ricavi fissi						Ricavi	,00

Il prospetto va compilato esclusivamente dai soggetti che esercitano due o più attività di impresa non rientranti nel medesimo studio di settore, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente, supera il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Conseguentemente, se il contribuente svolge due attività che ricadono in due diversi studi di settore, non dovrà compilare la predetta sezione se dall'attività secondaria ritrae ricavi non superiori al 30% di quelli totali. In tal caso dovrà applicare lo studio di settore relativo all'attività prevalente senza fornire indicazioni circa la composizione dei ricavi.



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Immaginiamo un'impresa che abbia:

- Attività 1 (Studio ABCDE) con 100.000 euro di ricavi, pari al 18% del totale ricavi
- Attività 2 (Studio ABCDE) con 200.000 euro di ricavi, pari al 36% del totale ricavi
- Attività 3 (studio BCDEF) con 250.000 euro di ricavi, pari al 46% del totale ricavi.

In tale ipotesi il contribuente dovrà compilare il modello dei dati rilevanti per l'applicazione dello studio di settore ABCDE, indicando i dati contabili riferiti all'intera

attività d'impresa esercitata. Il prospetto multiattività dovrà essere compilato come segue:

Imprese multiattività	1	Prevalente	Studio di settore (1) ABCDE		Ricavi (1)	300.000,00	
	2	Secondarie	Studio di settore (2) BCDEF	Ricavi (2) 250.000,00	Studio di settore (3)	Ricavi (3) ,00	
	3	Altre attività soggette a studi				Ricavi	,00
	4	Altre attività non soggette a studi				Ricavi	,00
	5	Aggi o ricavi fissi				Ricavi	,00



**ESEMPIO DI COMPILAZIONE**

Immaginiamo un'impresa che abbia:

- Attività 1 (Studio ABCDE) con 150.000 euro di ricavi, pari al 30% del totale ricavi
- Attività 2 (Studio ABCDE) con 300.000 euro di ricavi, pari al 60% del totale ricavi
- Attività 3 (studio BCDEF) con 50.000 euro di ricavi, pari al 10% del totale ricavi.

In questo caso il prospetto delle imprese multiattività non andrà compilato, poiché dall'attività secondaria si ritrae solo il 10% dei ricavi totali. Il contribuente, quindi, dovrà applicare lo studio di settore ABCDE relativo all'attività prevalente.

**EVOLUZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE: GLI INDICI DI AFFIDABILITÀ**

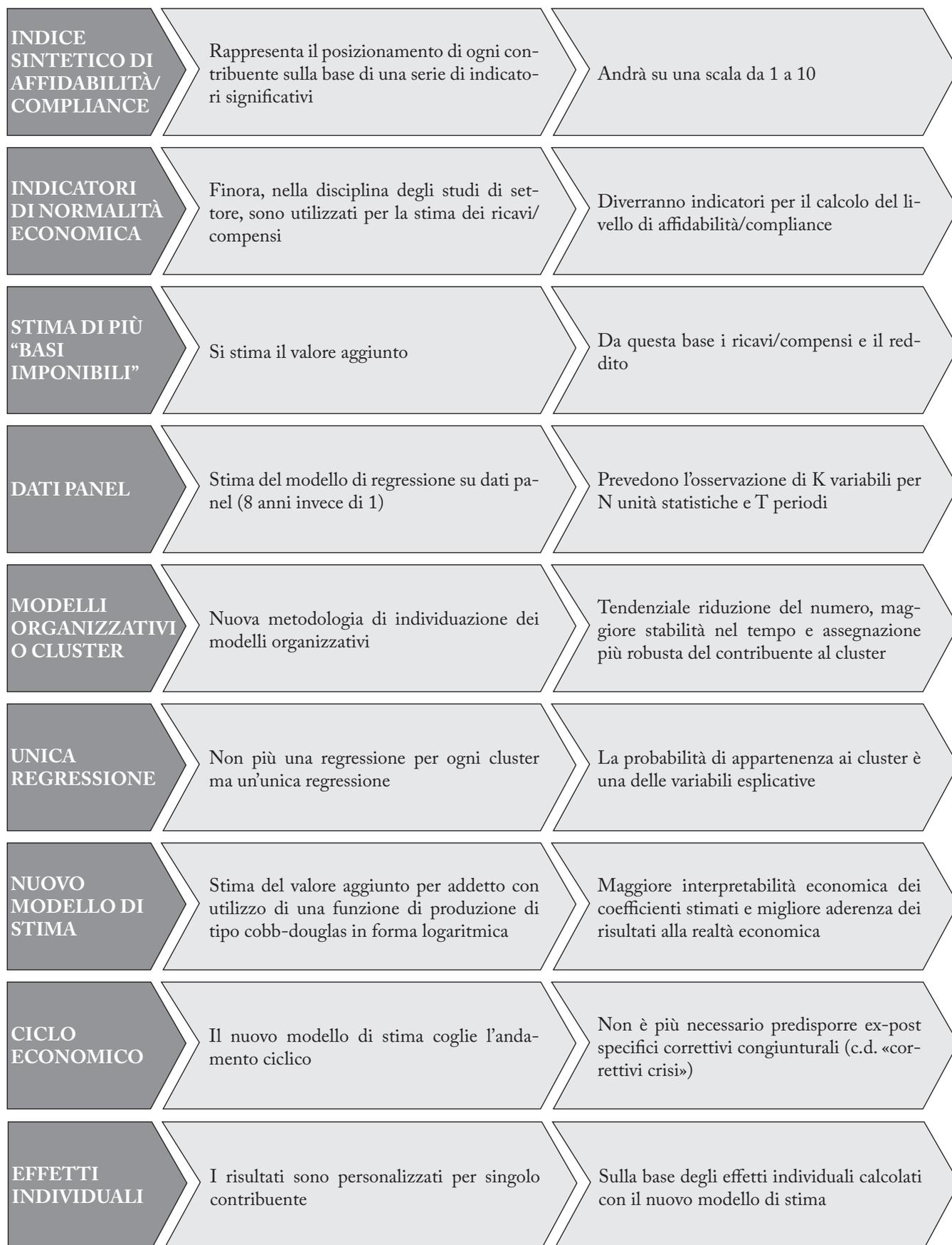
La Legge di Stabilità 2017 aveva previsto che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, con decreto del MEF, venissero individuati **indici sintetici di affidabilità fiscale** cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche in termini di esclusione o riduzione dei termini per gli accertamenti, al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari ed il rafforzamento della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.



La Legge di bilancio 2018, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 29.12.2017 prevede lo slittamento al 2018 dell'entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità che avrebbero dovuto sostituire gli studi di settore.

Si ricorda che il decreto fiscale collegato alla Stabilità 2017 (D.L. 193/2016) prevedeva che a decorrere dal periodo d'imposta 2017, contestualmente all'adozione di questi nuovi indici cessassero di avere effetto, ai fini dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore e ai parametri. Il nuovo strumento è costruito sulla base di una **metodologia statistico-economica** che fornirà come risultato un **indice sintetico** (su scala da 1-10) e che **valuterà il grado di compliance del contribuente** attraverso la sintesi di un sistema di indicatori significativi.

Vediamo in sintesi le principali novità di questi indicatori.



SEMPLIFICAZIONE  
DEL MODELLO DATI

Riduzione delle informazioni presenti nel modello dati



Con D.M. del 23 marzo 2018 sono stati già approvati degli indici di affidabilità fiscale relativi ad attività economiche dei comparti delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali e di approvazione delle territorialità specifiche.

Nella sezione ISA del sito dell’Agenzia delle Entrate, da settembre è possibile scaricare le bozze dei modelli riguardanti le imprese (Quadro F) e i soggetti professionisti (Quadro G), insieme con i modelli per le singole attività (cd. Modelli dati ISA).

Dai Modelli Dati ISA, inerenti ai dati contabili di imprese, almeno dai modelli in bozza non si rileva alcuna differenza tra le imprese in contabilità ordinaria e quelle in contabilità semplificata. Anche il quadro G, dedicato ai professionisti, è pressoché identico al modello per gli elementi contabili già adottato per gli studi di settore.

I modelli attualmente in bozza hanno una struttura così suddivisa:

- **Frontespizio:** va inserito il codice attività e le informazioni necessarie a individuare le imprese multiattività;
- **quadro A:** è riportata l’indicazione del personale addetto o degli amministratori, senza che sia necessario riportare anche la percentuale di lavoro prestato ovvero delle unità di lavoratori impiegati;
- **quadro B:** sono indicate numero e ubicazione delle unità locali;
- **quadro C:** sono riportati dati circa l’attività e la tipologia di offerta;
- **quadro D:** sono riportate le informazioni riguardanti i beni strumentali in uso nell’attività d’impresa;
- **quadro E:** sono riportate le informazioni necessarie alla revisione dei modelli (ex articolo 9 bis D.L. 50/2017).

In attesa di visionare i modelli definitivi per l’anno 2018, ad una prima vista nulla sembra esser cambiato rispetto alla struttura già adottata per gli studi di settore.

# GLI INDICI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Introdotti dalla Finanziaria 2007 (L. 296/2006), gli **indicatori di normalità economica**, affiancando i tradizionali indici di congruità e coerenza, hanno, in buona sostanza, rafforzato l'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria, permettendo di individuare più facilmente, nel complesso dei dati indicati dal contribuente, gli elementi che, di fatto, denotano situazioni quanto meno "anomale" rispetto al reale andamento del settore di riferimento e migliorando, pertanto, l'iter di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

A seguito della completa revisione degli studi di settore, dall'anno 2009 sono applicati indicatori specifici per tutti gli studi di settore.

## INDICATORI SPECIFICI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Il Legislatore, con l'articolo 1, comma 13, L. 296/2006, ha disposto che:



*“Dopo l'articolo 10 della L. 146/1998, è inserito il seguente:*

*«Articolo 10-bis. (Modalità di revisione ed aggiornamento degli studi di settore).*

*1. [...]*

*2. Ai fini dell'elaborazione e della revisione degli studi di settore si tiene anche conto di valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico»”.*

Non si tratta, quindi, di indicatori generici, bensì di rilevatori costruiti specificamente per il singolo studio di settore, al fine di verificare che l'attività oggetto dello studio sia realmente in linea con la realtà economica del settore in cui è inserita.

L'analisi della normalità economica si basa su una metodologia tesa ad individuare la correttezza dei dati dichiarati.

A tal fine, per ogni singolo soggetto, vengono calcolati specifici indicatori economico-contabili, successivamente confrontati ai valori di riferimento identificativi di "normalità economica" relativamente al gruppo omogeneo di appartenenza.

In buona sostanza, i suddetti indicatori, una volta inseriti nel motore di calcolo del software GE.RI.CO., funzionano con una modalità definita "a cascata"; trovano, cioè, applicazione **singolarmente ed in via sequenziale**, in modo che i maggiori ricavi o compensi che emergono dal primo indicatore sono già compresi nel secondo e così via.

Una volta elaborati gli indici, e con riferimento ai dati dichiarati dal contribuente, lo studio di settore stimerà un preciso livello di ricavo a cui adeguarsi.

## GLI INDICI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Indicatori specifici di normalità economica

I maggiori ricavi o compensi eventualmente emersi dall'analisi di normalità economica vengono aggiunti, direttamente da GE.RI.CO., al ricavo o compenso puntuale di riferimento.

La stessa Agenzia delle entrate, nella circolare n. 44/E/2008, ha chiarito che:



*“In caso di incoerenza, rispetto agli indicatori di normalità, vengono determinati maggiori ricavi/compensi, i quali vengono sommati sia al valore puntuale che al valore minimo stimato dallo studio di settore”.*

Di conseguenza, per essere congruo il contribuente dovrà eventualmente adeguarsi a tale maggior valore complessivamente determinato.

Il contribuente che ritiene di trovarsi in una situazione tale da non dover applicare uno o più indicatori, ha la possibilità di:

1. disapplicare gli indicatori barrando l'apposita casella denominata *“Presenza di cause giustificative del non adeguamento agli indicatori di normalità economica segnalate dal contribuente”* e comunicandone le cause giustificative selezionando l'apposita finestra *“Note aggiuntive”*;
2. modificare gli importi delle variabili considerate ai fini del calcolo degli indici con conseguente facoltà di ricalcolo.

Si riepilogano in tabella gli indicatori specifici che troveranno applicazione per il periodo di imposta 2015. In buona sostanza, esistono tre differenti gruppi di indicatori specifici in riferimento a ciascuna delle annualità di revisione degli studi di settore (2013, 2014 e 2015).

Revisione 2014	<b>Imprese</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>a) Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li><li>b) Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza dei contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi;</li><li>c) durata delle scorte;</li><li>d) incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi;</li><li>e) incidenza dei costi residuale di gestione sui ricavi;</li><li>f) assenza del valore dei beni strumentali;</li><li>g) incidenza dei costi residuali di gestione, al netto delle spese non documentabili, sui ricavi;</li><li>h) percorrenza giornaliera per l'attività di taxi;</li><li>i) consumo giornaliero di carburanti per l'attività di taxi.</li></ul>
	<b>Lavoratori autonomi</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>a) incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li><li>b) incidenza delle altre componenti negative al netto dei canoni di locazione sui compensi;</li><li>c) assenza del valore dei beni strumentali.</li></ul>

Revisione 2015	<b>Imprese</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li> <li>b) Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza dei contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi;</li> <li>c) durata delle scorte;</li> <li>d) incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi;</li> <li>e) incidenza dei costi residuale di gestione sui ricavi;</li> <li>f) assenza del valore dei beni strumentali;</li> <li>g) incidenza dei costi residuale di gestione sui ricavi;</li> <li>h) resa dei consumi di energia elettrica.</li> </ul>
	<b>Lavoratori autonomi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li> <li>b) incidenza delle altre componenti negative al netto dei canoni di locazione sui compensi;</li> <li>c) assenza del valore dei beni strumentali.</li> </ul>
Revisione avvenuta nel 2016	<b>Lavoratori autonomi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li> <li>b) incidenza delle altre componenti negative al netto dei canoni di locazione sui compensi;</li> <li>c) assenza del valore dei beni strumentali.</li> </ul>
	<b>Imprese</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili;</li> <li>b) incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi;</li> <li>c) Imprese durata delle scorte;</li> <li>d) incidenza del costo del venduto e del costo per la; produzione di servizi sui ricavi;</li> <li>e) incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi;</li> <li>f) assenza del valore dei beni strumentali;</li> <li>g) resa dei consumi di energia elettrica;</li> <li>h) costo del carburante al litro.</li> </ul>

## INDICATORI SPECIFICI PER LE IMPRESE

Studi di settore interessati	
Studio	Descrizione
VK23U	Servizi di ingegneria integrata
VK24U	Consulenze fornite da agrotecnici e periti
VK25U	Consulenze fornite da agronomi
VK29U	Geologi
WK01U	Attività studi notarili
WK02U	Attività degli studi di ingegneria
WK03U	Attività tecniche svolte da geometri
WK04U	Attività degli studi legali
WK05U	Servizi contabili e consulenza del lavoro
WK06U	Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi (attività di lavoro autonomo)
WK017U	Periti industriali
WK018U	Studi di architettura

Nel caso di soggetti che producono reddito d'impresa, gli indicatori specifici di normalità economica applicabili sono i seguenti:

**a) Incidenza degli ammortamenti per beni mobili strumentali rispetto al valore storico degli stessi.**

Tale indicatore viene applicato negli studi di settore che presentano, tra le variabili delle funzioni di regressione, quella relativa al “valore dei beni strumentali mobili” e serve a verificare la coerenza tra i costi collegati all'utilizzo dei beni strumentali mobili ed il valore degli stessi, in modo da contrastare fenomeni di dichiarazione artificialmente modificata in relazione a tali costi da parte dei contribuenti.

*Obiettivo*

*Contrastare l'infedele indicazione nel modello studi di settore del valore dei beni strumentali acquisiti in proprietà*

È dato dal rapporto tra le quote di ammortamento dei beni strumentali mobili e il valore degli stessi.



I beni mobili oggetto di valutazione sono esclusivamente quelli in proprietà; non hanno rilevanza i beni in locazione finanziaria e non finanziaria.

Nel caso in cui il contribuente dichiari costi relativi ad ammortamenti relativi ai beni in esame superiori al valore massimo considerato ammissibile per lo specifico studio di settore, l'eccedenza verrà moltiplicata

per il relativo coefficiente (desunto dalla nota tecnica metodologica) determinando così la quota di maggiori ricavi che saranno sommati al ricavo puntuale.

Si segnala che il software GE.RI.CO. normalizza il dato in modo automatico sulla base dell'indicazione del numero di mesi fornita nel riquadro dei dati anagrafici dello stesso contribuente.



In caso di periodo di attività diverso da 12 mesi, il valore dei beni strumentali mobili dichiarato è ragguagliato all'effettivo periodo della stessa.

### b) Incidenza dei canoni per beni mobili acquisiti in leasing rispetto al valore storico degli stessi.

Tale indicatore viene applicato negli studi che presentano, tra le variabili della funzione di regressione, quella relativa al "valore dei beni strumentali mobili" e serve a verificare la corrispondenza tra costi collegati all'utilizzo dei beni strumentali mobili ed il valore degli stessi, in modo da contrastare fenomeni di dichiarazione artificiosamente modificata in relazione a tali costi da parte dei contribuenti.

*Obiettivo*

*Contrastare l'infedele indicazione nel modello studi di settore del valore dei beni strumentali acquisiti in locazione finanziaria*

È dato dal rapporto tra il costo di disponibilità dei beni strumentali mobili e il valore degli stessi.



I beni mobili oggetto di valutazione sono esclusivamente quelli in locazione finanziaria.

Nel caso in cui il contribuente dichiari costi relativi a canoni di locazione finanziaria relativi ai beni in esame superiori al valore massimo considerato ammissibile per lo specifico studio di settore, l'eccedenza verrà moltiplicata per il coefficiente (desunto dalla nota tecnica metodologica), determinando così la quota di maggiori ricavi che saranno sommati al ricavo puntuale.

Si segnala che il software GE.RI.CO. normalizza il dato in modo automatico sulla base dell'indicazione del numero di mesi fornita nel riquadro dei dati anagrafici dello stesso contribuente.



In caso di periodo attività diverso da 12 mesi, il valore dei beni mobili dichiarato è ragguagliato all'effettivo periodo di svolgimento della stessa.

### c) Durata delle scorte.

L'indice di durata delle scorte è l'indicatore di normalità collegato alle giacenze di magazzino. Assume rilevanza quando sussiste un anomalo incremento delle rimanenze finali rispetto alle esistenze

iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale, determinato sulla base di soglie considerate normali per il settore di riferimento.

L'indicatore in esame tende a contrastare il fenomeno rappresentato dall'indicazione in contabilità, in dichiarazione dei redditi e di conseguenza nel modello studi di settore, di rimanenze finali in misure superiori a quelle effettive per compensare l'occultamento dei corrispettivi.

L'indicazione di giacenze di magazzino più alte consente infatti di ottenere un costo del venduto inferiore, il quale applicato allo studio di settore, si traduce in una stima di un ricavo presunto inferiore. Ciò si verifica in modo significativo laddove la variabilità più importante nella stima è il costo del venduto, come ad esempio negli studi di attività del commercio.

In particolare, l'analisi di normalità economica viene quindi effettuata quando il contribuente dichiara:

$$\text{Rimanenze finali} > \text{Esistenze iniziali}$$

In tal caso, il costo del venduto (acquisti di merce + rimanenze iniziali – rimanenze finali) dovrà essere aumentato per l'importo corrispondente all'incremento del magazzino.

Il nuovo valore così ottenuto verrà utilizzato per la nuova applicazione dell'analisi della congruità e per la determinazione da maggiori ricavi da normalità economica. Includendo tale nuovo valore, infatti, G.E.RI.CO. effettuerà nuovamente l'analisi di congruità ed individuerà così i maggiori ricavi richiesti.

I maggiori ricavi da normalità economica, correlati a tale indicatore, sono calcolati come differenza tra il ricavo puntuale di riferimento, derivante dalla riapplicazione dell'analisi della congruità con il nuovo costo del venduto, e il ricavo puntuale di riferimento di partenza, calcolato sulla base dei dati dichiarati dal contribuente.



ster).

L'incremento di magazzino utilizzato nel calcolo del presente indicatore, non è costituito dal valore effettivo (rimanenze finali - rimanenze iniziali), bensì dalla differenza tra le rimanenze finali dichiarate e quelle costituite dal valore normale di riferimento (individuato dal software per ogni cluster).

Tale indicatore incide su coloro i quali potrebbero aver artificiosamente “gonfiato” le rimanenze finali di magazzino a fronte di un livello di ricavi che non risulta in linea.



Si evidenzia che il soggetto non conforme rispetto a tale indicatore, potrebbe notare che l'ammontare di adeguamento richiesto ai fini Iva diverge da quello previsto ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES E IRAP).

#### d) Incidenza del costo del venduto e di produzione dei servizi sui ricavi.

*Obiettivo*

*Contrastare i fenomeni più marcati di manipolazione attinenti ai costi variabili di produzione (costo delle materie prime, merci, di produzione dei servizi, consistenza del magazzino, etc.)*

L'indicatore in esame viene applicato qualora risulti un valore nullo o negativo del costo del venduto e del costo della produzione dei servizi.

In tal caso al totale dei costi variabili di produzione viene sostituito dal valore mediano della distribuzione del proprio cluster di appartenenza.

#### e) Incidenza dei costi residuali rispetto ai ricavi.

Si tratta di un indicatore che evidenzia l'incidenza dei costi residuali di gestione (non rientranti nella funzione di regressione) sui ricavi derivanti dalla congruità e dalla normalità economica.

È dato, infatti, dal rapporto tra i “*Costi residuali di gestione* x 100” (Oneri diversi di gestione + Altre componenti negative – Utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro) e “*Ricavi da congruità e da normalità economica*” (Ricavo puntuale di riferimento da analisi della congruità + Maggiore ricavo da normalità economica relativo all'indicatore “incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali mobili sul valore storico degli stessi” + Maggiore ricavo da normalità economica relativo all'indicatore “durata delle scorte”).

*Obiettivo*

*Contrastare la non corretta indicazione dei dati in allegato studi di settore. Il fenomeno riguarda l'indicazione in misura maggiore di costi che non entrano in regressione.*

In particolare, per ogni contribuente viene determinato il valore massimo ammissibile per la variabile “costi residuali di gestione”.

Tale valore massimo è così determinato:

*Soglia massima di normalità economica x Ricavi da congruità e da normalità*

L'incoerenza si verifica nel caso in cui il valore dichiarato dei Costi residuali di gestione si posiziona al di sopra del valore massimo ammissibile fissato.

La parte dei costi di gestione residuale che eccede tale valore massimo, costituisce il parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

In particolare, tale maggior ricavo è determinato moltiplicando la parte di costi eccedente il valore massimo ammissibile per il relativo coefficiente (quest'ultimo è calcolato distintamente per gruppo omogeneo in base ad apposita tabella disponibile nella nota tecnica metodologica dello specifico studio di settore considerato).



In caso di assegnazione a più gruppi omogenei, il coefficiente viene ponderato sulla base delle relative probabilità di appartenenza.

#### f) Consumo giornaliero di carburante per l'attività di taxi.

Per ogni contribuente in possesso della licenza per l'esercizio del servizio di taxi, si determina il valore minimo ammissibile per la variabile “Costo per carburanti”.

Tale valore minimo è così determinabile:

*Soglia minima di normalità economica dell'indicatore x Numero di giorni lavorativi*

Nel caso in cui il valore dichiarato del “Costo per carburanti” si posizioni al di sotto di detto valore minimo

ammissibile, con “Numero di giorni lavorativi” diverso da zero, la parte mancante del costo per carburanti costituisce parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

**g) Percorrenza giornaliera per l’attività di taxi**

Per ogni contribuente in possesso della licenza per l’esercizio del servizio di taxi, si determina il valore minimo ammissibile per la variabile “Percorrenza chilometrica annua”.

Tale valore minimo è così determinato:

$$\text{Soglia minima di normalità economica dell'indicatore} \times \text{Numero di giorni lavorativi}$$

Nel caso in cui il valore dichiarato del “Percorrenza chilometrica annua” si posizioni al di sotto di detto valore minimo ammissibile, con “Numero di giorni lavorativi” diverso da zero, la parte mancante del costo per carburanti costituisce parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

**h) Incidenza dei costi residuali di gestione sul valore della produzione (attività d’impresa)**

Lo studio WK23U (servizi di ingegneria integrata) appartenente al comparto dei professionisti ed evoluto per il 2015, presenta un indicatore specifico di coerenza economica denominato “Incidenza dei costi residuali di gestione sul valore della produzione”.

<i>Obiettivo</i>	<i>Verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo.</i>
------------------	---

Per ogni contribuente, si determina il valore massimo ammissibile per la variabile “Costi residuali di gestione”.

Tale valore massimo è così determinato:

$$\frac{\text{Soglia massima di normalità economica dell'indicatore} \times \text{Valore della produzione}}{100}$$

100

Nel caso in cui il “Valore della produzione” sia maggiore di zero e il valore dichiarato dei “Costi residuali di gestione” si posizioni al di sopra di detto valore massimo ammissibile, la parte di costi eccedente tale valore costituisce parametro di riferimento per la riapplicazione dell’analisi di congruità e per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

La parte di costi eccedente il valore dichiarato dei “Costi residuali di gestione” costituisce altresì parametro di riferimento per l’ulteriore determinazione di maggiori ricavi da normalità economica calcolati moltiplicando tale parte eccedente per il fattore correttivo (FC) e per il relativo coefficiente.

Tale coefficiente è stato individuato, distintamente per gruppo omogeneo (cluster), come rapporto tra la somma dei ricavi puntuali, calcolati applicando a tutti i soggetti del cluster la specifica funzione di ricavo con l’utilizzo delle sole variabili contabili di costo, e la somma delle stesse variabili contabili di costo.



Per ogni contribuente il coefficiente di determinazione dei maggiori ricavi è ottenuto come media, ponderata con le relative probabilità di appartenenza, dei coefficienti individuati per ogni gruppo omogeneo.

#### j) Assenza del valore dei beni strumentali

L'indicatore "assenza del valore dei beni strumentali" risulta non normale qualora il contribuente abbia fornito informazioni relativamente a beni strumentali tra i dati strutturali, ma tra i valori contabili non ne sia dichiarato il relativo valore.

Per i soggetti non normali si determina il valore dei beni strumentali da normalità economica come media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, del valore dei beni strumentali per addetto normale di riferimento, moltiplicato per il numero degli addetti.

Il valore dei beni strumentali per addetto normale di riferimento è stato individuato, per ciascun studio di settore interessato, analizzando per ciascun gruppo omogeneo la relativa distribuzione (con riferimento ai soli contribuenti con valore dei beni strumentali per addetto diverso da zero).

Successivamente, si determina il maggior ricavo da normalità economica relativo al nuovo indicatore, ottenuto come prodotto tra il valore dei beni strumentali da normalità economica e il coefficiente di determinazione del maggior ricavo. Tale coefficiente si ottiene come media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, dei singoli coefficienti di determinazione del maggior ricavo.

#### k) Resa dei consumi di energia elettrica

Lo studio di settore WG96U, evoluto nel 2015 e riguardante "Altre attività di manutenzione autoveicoli e di soccorso stradale", individua, tra gli indicatori di normalità economica, anche la "Resa dei consumi di energia elettrica".

L'indicatore fornisce una misura dei ricavi per ogni kilowattora di energia consumata.

Per ogni contribuente, si determina il valore minimo ammissibile per la variabile "Consumo totale di energia elettrica".

Tale valore minimo è così determinato:

$$\text{Ricavi da congruità e da normalità} \times \text{Soglia massima di normalità economica dell'indicatore}$$

#### l) Costo del carburante al litro



Lo studio di settore WG90U, evoluto nel 2016 e riguardante "Esercizio della pesca e attività connesse", individua, tra gli indicatori di normalità economica, anche il "Costo del carburante al litro". L'indicatore misura la plausibilità tra i costi sostenuti per l'acquisto di carburante (esclusa la benzina) e la quantità di carburante (esclusa la benzina) consumato.

Per ogni contribuente, si determina il valore minimo ammissibile per la variabile "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto della quantità di benzina dividendo: le "Spese per

il carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto delle spese per benzina per la soglia massima di normalità economica dell'indicatore.

Qualora il valore dichiarato della "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto della quantità di benzina si posizioni al di sotto di detto valore minimo ammissibile, la "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" incrementata della differenza tra il valore minimo ammissibile e quello dichiarato della "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto della quantità di benzina costituisce il parametro di riferimento per la riapplicazione dell'analisi della congruità e per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica. I maggiori ricavi da normalità economica correlati a tale indicatore sono calcolati come differenza tra: il ricavo puntuale derivante dalla riapplicazione dell'analisi della congruità incrementando la variabile "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" di un valore pari alla differenza tra: il valore minimo ammissibile per la "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto della quantità di benzina e il valore della "Quantità di carburante consumato nel corso del periodo d'imposta" al netto della quantità di benzina dichiarato dal contribuente e il ricavo puntuale di partenza, calcolato sulla base dei dati dichiarati dal contribuente.

## INDICATORI SPECIFICI PER I PROFESSIONISTI

Nel caso di professionisti, gli indicatori specifici di normalità economica applicabili sono i seguenti:

### a) **Incidenza delle altre componenti negative al netto dei canoni di locazione sui compensi**

Tale indice, appositamente introdotto per gli studi di settore revisionati nel 2012, verifica la plausibilità tra la voce "Altre componenti negative" ed il totale dei compensi.



Nel calcolo delle altre componenti negative non si tiene conto dei canoni di locazione (finanziaria e non finanziaria) relativa ai beni immobili e ai beni mobili strumentali.

In buona sostanza, per ogni contribuente si determina il valore massimo ammissibile per la variabile "Altre componenti negative nette" moltiplicando la soglia massima di normalità economica dell'indicatore, diviso 100, per i compensi da congruità e da normalità.

Nel caso in cui il valore dichiarato delle "Altre componenti negative nette" si posizioni al di sopra di detto valore massimo ammissibile, la parte di spese eccedente tale valore, ponderata con la percentuale sui compensi del totale incarichi/prestazioni derivanti da "Stabili collaborazioni con studi e/o strutture di terzi" e "Altre attività", costituisce parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori compensi da normalità economica, calcolati moltiplicando tale parte eccedente per il relativo coefficiente.

Questo coefficiente è stato individuato, distintamente per gruppo omogeneo (cluster), come rapporto tra la somma dei compensi puntuali, calcolati applicando a tutti i soggetti del cluster la specifica funzione di compenso con l'utilizzo delle sole variabili contabili di spesa, e la somma delle stesse variabili contabili di spesa.

**b) Assenza del valore dei beni strumentali**

Come per l'attività d'impresa, è presente anche per alcuni studi evoluti 2015 relativi al lavoro autonomo, l'indicatore di normalità economica "Assenza del valore dei beni strumentali" nei dati contabili.

La finalità di tale indicatore è correggere situazioni nelle quali sono presenti beni strumentali tra i dati strutturali e, tuttavia, non c'è alcuna indicazione degli stessi nel quadro degli elementi contabili.

Si noti inoltre che il rilievo della mancanza del valore dei beni strumentali può derivare anche dall'indicazione di spese che possono denotare la presenza di beni strumentali; ad esempio, indicazione di spese per manutenzione di apparecchiature tecniche nel quadro dedicato agli elementi specifici dell'attività.

Tale indicatore risulta non normale qualora il contribuente abbia fornito informazioni relativamente a beni strumentali ma tra i valori contabili non ne sia dichiarato il relativo valore.

Per i soggetti non normali si determina il valore dei beni strumentali da normalità economica come media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, del valore dei beni strumentali per addetto normale di riferimento, moltiplicato per il numero degli addetti.

Il valore dei beni strumentali per addetto normale di riferimento è stato individuato, per ciascun gruppo omogeneo analizzando per ogni cluster la relativa distribuzione (con riferimento ai soli contribuenti con valore dei beni strumentali per addetto diverso da zero).

Successivamente, si determina il maggior compenso da normalità economica relativo al nuovo indicatore, ottenuto come prodotto tra il valore dei beni strumentali da normalità economica e il coefficiente di determinazione del maggior compenso. Tale coefficiente si ottiene come media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, dei singoli coefficienti di determinazione del maggior compenso.

**c) Incidenza degli ammortamenti per beni mobili strumentali rispetto al valore storico degli stessi**

Per ogni contribuente è determinato il valore massimo ammissibile per la variabile "Ammortamenti per beni mobili strumentali al netto dei beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro" moltiplicando la soglia massima di normalità economica dell'indicatore, diviso 100, per il "Valore dei beni strumentali mobili in proprietà al netto dei beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro".

Nel caso in cui il valore dichiarato degli "Ammortamenti per beni mobili strumentali al netto dei beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro" si posizioni al di sopra di detto valore massimo ammissibile, con "Numero di mesi di attività nel corso del periodo d'imposta" diverso da zero, la parte degli ammortamenti eccedente tale valore costituisce parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori compensi da normalità economica, calcolati moltiplicando tale parte eccedente per il relativo coefficiente (diverso per ciascun studio di settore).

Tale coefficiente è calcolato come rapporto tra l'ammontare del compenso puntuale, derivante dall'applicazione delle funzioni di compensi dello studio di settore alla sola variabile "Valore dei beni strumentali mobili in proprietà", e l'ammontare degli "Ammortamenti per beni mobili strumentali".

**INDICATORI DI COERENZA ECONOMICA**

Con il Decreto MEF 24 marzo 2014 sono stati individuati ulteriori indicatori di coerenza economica, rispetto a quelli già applicabili per il periodo di imposta 2012 e individuati con il Decreto MEF 21 marzo 2013, finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

In particolare, come emerge chiaramente dalla tabella sottostante, sono tre gli indicatori applicabili per il

## GLI INDICI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Indicatori di coerenza economica

periodo di imposta 2012 che la nuova metodologia applicabile invece ai periodi di imposta a partire dal 2013 non ha provveduto a confermare.

PERIODO DI IMPOSTA 2012		PERIODO DI IMPOSTA 2013 E SUCCESSIVI	
<b>A</b>	Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	<b>A</b>	<b>CONFERMATO</b>
<b>B</b>	Valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione dei servizi	<b>B</b>	<b>CONFERMATO</b>
<b>C</b>	Valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso	<b>C</b>	<b>CONFERMATO</b>
<b>D</b>	Valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi		-
<b>E</b>	Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso		-
<b>F</b>	Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali		-
<b>G</b>	Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali	<b>D</b>	<b>CONFERMATO</b>
<b>H</b>	Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti	<b>E</b>	<b>CONFERMATO</b>
<b>J</b>	Mancata dichiarazione del numero e/o percentuale di lavoro prestato dagli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro	<b>F</b>	<b>CONFERMATO</b>



Solo per codici attività 10.52.00, e 10.71.20 per studio di settore YD01U dal 2016 Errata appartenenza ai codici attività 10.52.00 - Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico o 10.71.20 - Produzione di pasticceria fresca, in caso di prevalenza nella produzione con vendita diretta al dettaglio di prodotti propri ad una clientela privata

Gli indicatori, individuati sulla base della coerenza dei dati dichiarati dai contribuenti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2011 con la normativa fiscale e contabile di riferimento, si applicano agli studi di settore in vigore per l'annualità 2013 e per quelle successive.

Di seguito si evidenzia il funzionamento dei singoli indicatori:

- a) L'indicatore di coerenza "Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale" si applica alle imprese che indicano il valore delle

rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

In particolare, il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale è diverso da zero.

- b)** L'indicatore di coerenza "Valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi" si applica alle imprese che indicano nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore un valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi.

In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi, risulta minore di zero.

- c)** L'indicatore di coerenza "Valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso" si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso.

In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, risulta minore di zero.

- d)** L'indicatore di coerenza "Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali" si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non indicano spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, ad esclusione dei canoni fiscalmente deducibili oltre il periodo di durata del contratto. In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria è maggiore di zero e le spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, ad esclusione dei canoni fiscalmente deducibili oltre il periodo di durata del contratto, sono pari a zero.

- e)** L'indicatore di coerenza "Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti" si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, la presenza di ammortamenti e non indicano un valore dei beni strumentali in proprietà. In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, degli ammortamenti è maggiore di zero e il valore dei beni strumentali in proprietà è pari a zero.

- f)** L'indicatore di coerenza "Mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro" si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro e non indicano il numero e/o la percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione.

In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di

settore, degli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro risulta maggiore di zero e il numero e/o la percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione risultano pari a zero.

**g) ERRATA APPARTENENZA AI CODICI ATTIVITÀ 10.52.00 O 10.71.20 (STUDIO YD01U DAL 2016)**



Il Decreto 22 dicembre 2016, articolo 6, ha aggiunto all'elenco degli indicatori di coerenza economica di cui al Decreto 24 marzo 2014, il nuovo indicatore g) denominato "Errata appartenenza ai codici attività 10.52.00 - Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico o 10.71.20 - Produzione di pasticceria fresca, in caso di prevalenza nella produzione con vendita diretta al dettaglio di prodotti propri ad una clientela privata". Tale nuovo indicatore si applica, a partire dal periodo di imposta 2016, alle imprese che esercitano una attività contraddistinta dai codici attività: 10.52.00, ovvero "Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico" oppure 10.71.20, ovvero "Produzione di pasticceria fresca" e che indicano, nel relativo modello degli studi di settore (studio YD01U), la prevalenza dei ricavi provenienti dalla produzione con vendita diretta al dettaglio di prodotti propri ad una clientela privata. Il contribuente risulta incoerente quando il valore delle percentuali sui ricavi relativi alla "Produzione con vendita diretta al dettaglio di prodotti propri" e per "Privati (vendita al dettaglio)", è superiore al 50%.

## I CORRETTIVI ANTICRISI 2017

Sulla base di siffatta previsione, la Commissione di esperti preposta alla validazione degli studi di settore ha introdotto, anche per il periodo di imposta 2017, l'applicazione di specifici correttivi al fine di adeguare le risultanze degli studi di settore alla crisi protrattasi nel 2017.

Tali nuovi correttivi si aggiungono agli altri correttivi non legati alla crisi economica, eventualmente previsti per particolari settori di attività.

Il monitoraggio dell'impatto della crisi economica 2017 è stato effettuato analizzando:

- la contabilità nazionale;
- gli elementi acquistabili presso enti e istituzioni specializzati nell'analisi economica;
- le osservazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore;
- gli elementi acquistati attraverso i questionari inviati alla Sose dalle associazioni di categoria.

Sulla base di questi dati sono state apportate le opportune modifiche all'analisi di normalità economica e sono stati introdotti specifici correttivi applicati ai risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore.

## MODALITÀ DI APPLICAZIONE DEI CORRETTIVI

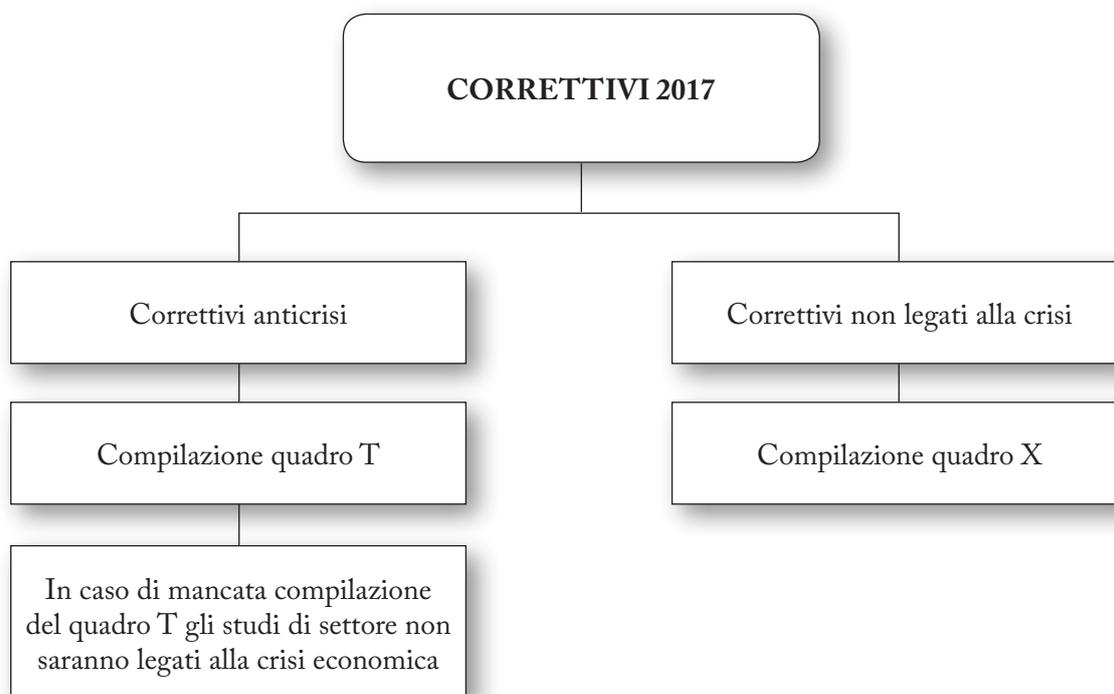
La concreta applicazione dei correttivi è strettamente legata alla compilazione del quadro T, in cui devono essere indicati i dati necessari per accedere al correttivo: i risultati degli studi di settore non saranno ade-

guati alla crisi economica in caso di mancata compilazione del quadro T.

Per altri correttivi, non legati alla crisi (ad esempio, presenza di apprendisti) deve essere compilato il quadro X del modello degli studi.

Se vi sono le condizioni richieste per accedervi, purché il risultato sia quello di non congruità, il software GE.RI.CO. 2018 applica automaticamente il correttivo.

Comunque, l'abbattimento dei ricavi a seguito dell'applicazione dei correttivi anticrisi è evidenziato da GE.RI.CO. nel risultato finale.



I contribuenti che, per il periodo di imposta 2017, si adeguano alle risultanze degli studi di settore integrati con i correttivi approvati, non sono assoggettabili, per tale specifica annualità, ad accertamento ai sensi dell'articolo 10 della L. 146/1998.

## TIPOLOGIA DI CORRETTIVI

I correttivi introdotti possono classificarsi in:

- Correttivi congiunturali **di settore**;
- Correttivi congiunturali **territoriali**;
- Correttivi congiunturali **individuali**;
- Interventi di correzione della **normalità economica**;
- Interventi di correzione della **coerenza economica**.

## CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE

L'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore è stata effettuata per tutti gli studi di settore, ad esclusione dei professionisti con modelli a prestazioni professionali per i quali sono previsti specifici correttivi.

Per individuare lo strumento è stata utilizzata la metodologia dei modelli lineari misti, per stimare tramite la componente random, l'effetto della situazione economica di ogni periodo di imposta sui ricavi/compensi dichiarati.

L'obiettivo perseguito consiste nell'adattare la funzione di regressione rispetto alla contrazione dei margini al minor utilizzo degli impianti e dei macchinari, in modo da correggere il ricavo stimato. L'accesso al correttivo è automatico qualora si determini una situazione di non congruità.



Ai fini della concreta applicazione di tali correttivi, si fa presente che non è necessaria alcuna compilazione del quadro T, dal momento che l'accesso al correttivo è automatico.

L'applicazione dei correttivi congiunturali settoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da concordarsi in valore assoluto.

Di seguito il calcolo che viene eseguito:

$$\text{Valore della riduzione} = \frac{\text{Ricavo/compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità}}{\text{Coefficientsi congiunturali di settore previsti per lo studio}}$$

### CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE PER LE IMPRESE

Nella parte del modello con effetti:

- **fissi** sono state utilizzate le variabili "Totale costi" e "Valore dei beni strumentali". La prima variabile è costituita dal valore massimo del costo del venduto sommato alle spese per lavoro dipendente e non dipendente afferenti l'attività d'impresa, alle spese per acquisti di servizi e agli altri costi per servizi;
- **variabili**, è stata analizzata l'interazione delle variabili "Totale costi" e "Valore dei beni strumentali" con i periodi d'imposta 2012-2017, con le variabili relative al cluster e al gruppo omogeneo della territorialità, anche distintamente per i periodi d'imposta 2012-2017 e con le classi di riduzione dell'efficienza produttiva.

A seguito delle analisi effettuate si sono determinati dei coefficienti correttivi congiunturali settoriali a livello di singolo modello organizzativo (cluster), attraverso il confronto tra i relativi effetti random del periodo d'imposta 2017 rispetto ai relativi effetti random dell'anno di costruzione dello studio di settore.

### CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE PER PROFESSIONISTI CON MODELLI A PRESTAZIONI

Per gli studi di settore dei professionisti che applicano funzioni basate sul numero degli incarichi, è prevista una specifica tipologia di correttivo congiunturale, il quale tiene conto della riduzione delle tariffe per le prestazioni professionali, correlata alla situazione di crisi economica.

In particolare, la funzione di regressione viene adattata introducendo un fattore di correzione che viene applicato al compenso teorico, specifico per singolo studio di settore, in conseguenza alla riduzione delle tariffe.

Il correttivo viene applicato a tutti i soggetti non congrui e determina un valore della riduzione dei compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per il coefficiente correttivo congiunturale di settore individuato per lo specifico studio.

## CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI

I correttivi congiunturali individuali adeguano gli studi di settore in riferimento ai soggetti che hanno presentato nel 2017 una situazione di crisi e tengono conto:

- della contrazione dell'efficienza produttiva (per 180 studi di settore);
- della ritardata percezione dei compensi a fronte delle prestazioni rese (per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi).

I 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi sono i seguenti:

- WK23U - Servizi di ingegneria integrata;
- WK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti;
- WK25U - Consulenze fornite da agronomi;
- VK29U - Geologi;
- YK01U - Attività studi notarili;
- YK02U - Attività degli studi di ingegneria;
- YK03U - Attività tecniche svolte da geometri;
- YK04U - Attività degli studi legali;
- YK05U - Servizi contabilità e consulenza del lavoro;
- YK06U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi (attività di lavoro autonomo);
- YK17U - Periti industriali;
- YK17U - Studi di architettura.

Si precisa che l'analisi dell'efficienza produttiva è stata effettuata anche con riferimento alle imprese che applicano lo studio di settore WK23U - Servizi di ingegneria integrata. Per tale motivo il numero degli studi di settore cui si applica l'analisi dell'efficienza produttiva è pari a 180.

L'elaborazione dei correttivi congiunturali individuali è stata effettuata per tutti gli studi di settore, ad esclusione dei professionisti con modelli a prestazioni professionali per i quali sono previsti specifici correttivi.

Per gli studi di settore dei professionisti che applicano funzioni basate sul numero degli incarichi, è prevista una specifica tipologia di correttivo congiunturale che deve tener conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, correlata alla situazione di crisi economica.

L'obiettivo perseguito consiste nell'adattare la funzione di ricavo/compenso in presenza di una contrazione del livello di efficienza produttiva riferibile al singolo soggetto.

Ai fini della concreta applicazione di tali correttivi, è necessaria l'introduzione di un fattore di correzione applicato al ricavo/compenso teorico connesso alla crisi del singolo soggetto.

Accedono al correttivo i soggetti non congrui che presentano nel 2017:

- una situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali;
- una riduzione dell'efficienza produttiva rispetto al triennio precedente.

L'applicazione dei correttivi congiunturali settoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da concordarsi in valore assoluto.

Di seguito il calcolo che viene eseguito:

$$\text{Valore della riduzione} = \frac{\text{Ricavo/compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità}}{\text{Coefficienti congiunturali individuale individuato per la specifica classe di riduzione dell'efficienza produttiva}} \times$$

**PROFESSIONISTI CON MODELLO A PRESTAZIONI**

Per gli studi di settore dei professionisti che applicano funzioni basate sul numero degli incarichi, è prevista una specifica tipologia di correttivo individuale.

In questi casi, il collettivo congiunturale individuale tiene conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, riconducibile alla situazione di crisi economica: infatti, il correttivo congiunturale individuale interviene a risolvere l'eventuale distorsione dovuta al pagamento delle prestazioni suddiviso in acconto e saldo.

Infatti, al crescere della percentuale di incarichi con saldo/acconto si è rilevata un maggior livello di non congruità.

Si avrà pertanto che:

- il correttivo tiene conto della ritardata percezione dei compensi a fronte di prestazioni rese (percezione di soli acconti saldi finali);
- il compenso stimato viene corretto in base alla percentuale dei compensi relativi a prestazioni per le quali non è stato percepito l'intero compenso;
- al correttivo accedono i soggetti non congrui e che hanno percepito acconti per prestazioni rese nel 2017.



Al fine di ottenere l'applicazione (automatica) del correttivo da parte del software GE.RI.CO. vanno compilati appositi righi del quadro T (o del quadro D) indicando la percentuale dei compensi:

- relativa ad incarichi per i quali nell'anno sono stati percepiti tutti compensi (pagamento dell'intero importo);
- relativa ad incarichi per i quali nell'anno sono stati percepiti solo riacconti e/o saldi (pagamenti parziali).

**INTERVENTI RELATIVI ALL'ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA**

Per gli interventi *de qua*, l'indicatore di riferimento è "durata delle scorte", la cui soglia massima di normalità economica viene aumentata in modo da tener conto delle rimanenze finali riconducibile alla crisi economica.

In particolare, l'ammontare dell'incremento delle rimanenze viene così calcolato:

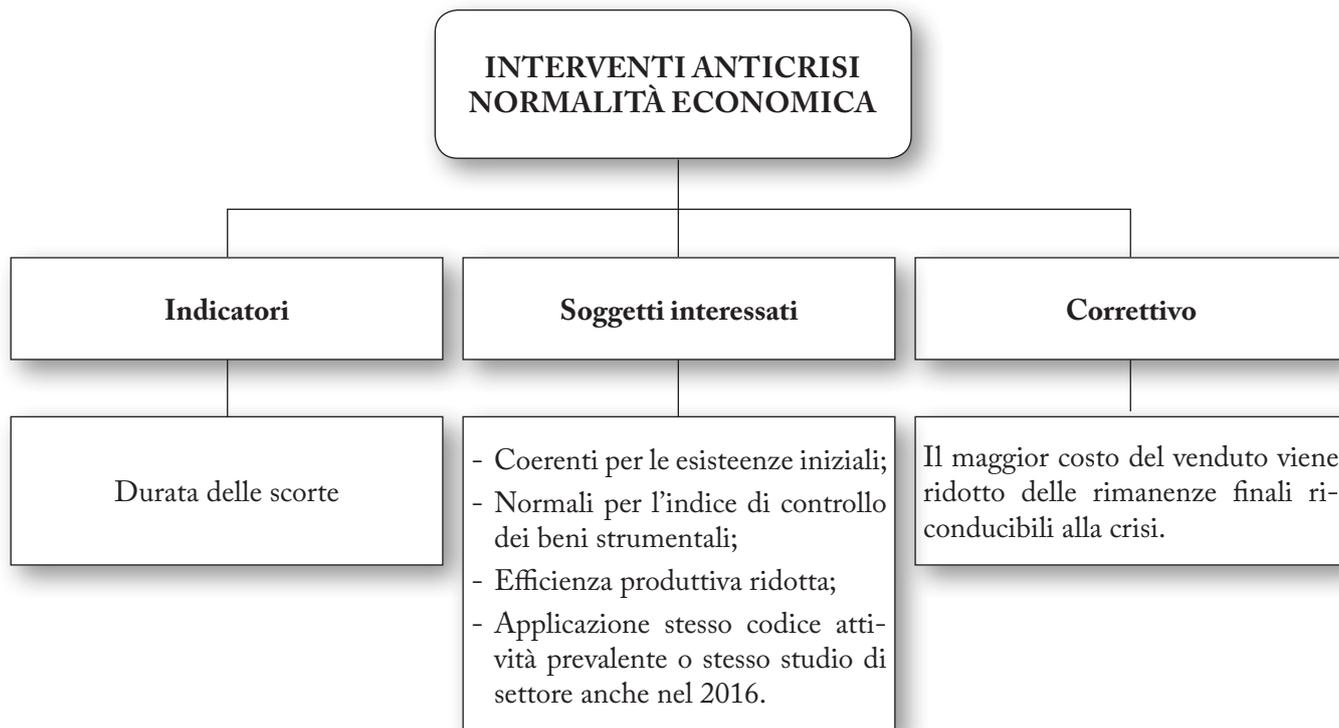
$$\text{Rimanenze finali crisi} = \text{Valore massimo tra } \frac{\text{Ricavi 2016} - \text{Ricavi 2017}}{\text{Ricarico 2017}}$$

Gli interventi relativi all'analisi di normalità economica interessano i soggetti che presentano le seguenti condizioni:

- coerenza per le esistenze iniziali;
- normale per l'indice di controllo dei beni strumentali;
- efficienza produttiva ridotta;
- applicazione dello stesso codice attività prevalente o stesso studio di settore anche nel 2016.



Per i soggetti che rimangono non normali anche dopo l'applicazione delle nuove soglie di normalità dell'indicatore "durata delle scorte", il maggior costo del venduto, che costituisce il parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica, viene diminuito dell'incremento delle rimanenze finali riconducibili alla crisi economica.





# SOGGETTI MULTIATTIVITÀ

Per i contribuenti che esercitano due o più attività con almeno una di queste assoggettata a studi di settore – cd. contribuenti “multiattività” – sono state notevolmente semplificate le disposizioni in tema di applicazione degli studi di settore a seguito dell’approvazione del Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 11 febbraio 2008 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale 6 marzo 2008, n. 56).

Per tali soggetti, infatti, a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2007:

- sono stati eliminati gli obblighi di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore;
- è stato introdotto l’obbligo di compilare soltanto lo studio relativo all’attività prevalente in termini di ricavi, con indicazione dei dati contabili ed extracontabili riferiti all’intera attività esercitata.

Se, quindi, fino al 2007, i contribuenti multiattività erano soggetti a determinati obblighi, quali l’annotazione separata dei ricavi relativi alle diverse attività esercitate, la compilazione degli specifici modelli M ed N, il calcolo dello studio di settore mediante il software GE.RI.CO. AS, il suddetto Decreto ha, disposto, invece, all’articolo 4, che:



*“1. A partire dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 è abrogato il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002 riguardante “Criteri di applicazione degli studi a imprese multipunto e multiattività” e successive integrazioni. Sono altresì abrogati i provvedimenti del direttore generale del Dipartimento delle Entrate del 24 dicembre 1999, reante “Modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore” e del direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 giugno 2001 recante “Modifiche concernenti le modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore”.*

*2. A decorrere dallo stesso periodo d’imposta sono altresì abrogate tutte le disposizioni previste nei singoli decreti di approvazione degli studi di settore in contrasto con quanto disposto nel presente decreto, nonché quelle riguardanti le cause di inapplicabilità relative all’esercizio di due o più attività di impresa, ovvero all’esercizio dell’attività di impresa svolto attraverso l’utilizzo di più unità locali [...].”*

Sinteticamente, i contenuti del Decreto MEF 11 febbraio 2008, riguardano:

- l’obbligo di annotazione separata, limitatamente ai ricavi conseguiti dalle imprese che esercitano due o più attività, almeno una delle quali soggetta agli studi di settore. In presenza di più attività d’impresa, risulta applicabile lo studio di settore relativo all’attività prevalente;
- le specifiche modalità di accertamento per le imprese multiattività;
- l’abrogazione delle disposizioni regolamentari che prevedevano gli obblighi e i criteri di annotazione separata, e delle cause di inapplicabilità relative all’esercizio dell’attività in due o più punti di produzione/vendita e all’esercizio di due o più attività;
- l’utilizzo dei risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore.

## SOGGETTI MULTIATTIVITÀ

### Soggetti multiattività

Il Decreto ha contestualmente previsto:

- il mantenimento dell'obbligo di annotare separatamente i ricavi delle diverse attività esercitate, comprese quelle ad aggio e ricavo fisso, al fine di poter individuare l'attività prevalente;
- l'applicazione degli studi medesimi nei confronti del contribuente che svolge in via prevalente un'attività soggetta a studi.

In base, dunque, alle suddette disposizioni, per i soggetti multiattività si profila schematicamente la seguente procedura:

1. il contribuente multiattività deve verificare qual è l'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente (cioè l'attività da cui deriva la maggiore entità dei ricavi) per il periodo d'imposta di riferimento;
2. se l'attività prevalente è soggetta agli studi di settore, risulta applicabile lo studio di settore di tale attività.



Ai fini degli adempimenti dichiarativi, va compilato lo studio di settore relativo all'attività prevalente avendo riguardo agli elementi di tutte le attività esercitate;

3. se l'attività prevalente è soggetta ai parametri, risulta applicabile tale strumento.

### Attività prevalente

Lo scopo dell'annotazione separata dei ricavi è individuare l'attività prevalente, quindi l'eventuale studio di settore da applicare relativamente a tutte le attività esercitate.

Con Circolare n. 31/E/2008, l'Agenzia delle entrate ha specificato che per "attività prevalente" deve intendersi:

- *il complesso di attività, anche identificate da diversi codici, rientranti nel medesimo studio di settore.*  
In altre parole, i contribuenti che esercitano più attività devono, innanzitutto, valutare se due o più attività rientrano nello stesso studio e, in caso affermativo, devono sommare i ricavi da esse provenienti.



il contribuente può, comunque, annotare separatamente i ricavi con il metodo che ritiene più idoneo – codici causali, registri sezionali, schede sezionali, etc. (circolare n. 31/E/2008).

Riguardo l'individuazione dell'attività prevalente nel caso di professionisti, si considerano i seguenti casi:

- Professionisti che esercitano più attività

Al riguardo, la circolare n. 54/2001, par. 9.1, ha precisato che i professionisti ai quali si applicano gli studi di settore, devono utilizzare lo studio relativo all'attività che viene svolta in maniera prevalente, vale a dire l'attività dalla quale è derivato il maggiore ammontare dei compensi percepiti, nel periodo d'imposta di riferimento;

- Associazioni tra professionisti

La medesima Circolare ha, inoltre, precisato che, nel caso di associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, l'attività prevalente va identificata con riferimento a "quella svolta dall'associato o dagli associati ai quali è imputata la maggiore entità del

reddito”. Nelle ipotesi di partecipazioni paritetiche al reddito (50% per ciascun professionista), dovrà essere applicato lo studio di settore che rappresenta meglio la struttura organizzativa e le modalità di svolgimento dell’attività;

- Professionista-imprenditore

Nel caso di professionista che svolge anche l’attività di imprenditore, ai fini dell’applicazione degli studi di settore, bisogna tenere distinte le due posizioni. In sostanza, si individua l’obbligo allo studio di settore procedendo separatamente nell’ambito del lavoro autonomo e dell’impresa.

Se l’attività d’impresa e quella di lavoro autonomo sono entrambe soggette agli studi di settore, si applicheranno due distinti studi settore, senza nessuna possibilità di accorpate le due attività. Allo stesso modo, se l’attività professionale è soggetta agli studi di settore, mentre quella di impresa rientra nei parametri, si applicheranno distintamente i due strumenti di accertamento induttivo (studi per il lavoro autonomo, parametri per l’attività imprenditoriale).

Con la circolare n. 8/E/2012, l’Agenzia delle entrate ha risposto a diversi quesiti sull’applicazione degli studi di settore:

1. “Una società presenta la suddetta situazione:

- il 2 aprile 2008 inizia un’attività d’impresa codice attività 46.18.97 dalla quale consegue il 34% dei ricavi del periodo d’imposta 2011 (non prevalente);
- il 23 settembre 2011 inizia un’altra attività d’impresa codice attività 46.71.00 dalla quale consegue il 66% dei ricavi del periodo d’imposta 2011 (prevalente).

Atteso che l’attività prevalente della società corrisponde a quella iniziata nel corso del 2011, la stessa è soggetta all’applicazione degli studi di settore o ne è esclusa per la causa legata all’inizio attività nel corso dell’anno?”

L’Agenzia delle entrate ha ricordato che, secondo l’articolo 1, comma 2, del Decreto 11 febbraio 2008, gli studi di settore si applicano ai contribuenti che svolgono in modo prevalente le attività indicate nei decreti di approvazione degli studi medesimi.

Poiché la causa di esclusione di cui all’articolo 10, comma 4, lettera b), L. 146/1998, deve essere riferita all’attività d’impresa svolta nel suo complesso dal contribuente, la situazione della predetta società non è riconducibile alla fattispecie di esclusione dall’applicazione degli studi di cui alla lettera b), atteso che la stessa società ha iniziato l’attività d’impresa in un periodo precedente al 2011 e ha pertanto solamente modificato nel corso del periodo d’imposta l’attività esercitata.

Tale fattispecie rientra nell’ambito di applicazione della causa di esclusione prevista dalla lettera c) ai sensi della quale gli studi di settore non si applicano alle società che presentano un periodo di non normale svolgimento dell’attività.

Detta situazione (modifica in corso d’anno dell’attività esercitata) è contraddistinta in dichiarazione dei redditi con il codice esclusione “11”.

La società, essendo in un periodo di non normale svolgimento dell’attività, dovrà compilare ed inviare il modello degli studi afferente al settore per il quale si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi durante il periodo d’imposta considerato, prescindendo però dal fatto che tale attività sia quella iniziata o cessata (articolo 1, comma 19, L. 296/2006).

Ai sensi dell’articolo 2, D.M. 11 febbraio 2008, per i soggetti che conseguono ricavi derivanti da attività secondarie maggiori del 30% dell’ammontare totale dei ricavi dichiarati, le risultanze derivanti dall’applicazione degli studi di settore:

- non possono essere utilizzate ai fini dell’accertamento di cui all’articolo 10, L. 146/1998 (accertamento da studi di settore);
- possono essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le metodologie ordinarie;

## SOGGETTI MULTIATTIVITÀ

### Prospetto imprese multiattività

- non rilevano ai fini del premio di congruità di cui all'articolo 10, comma 4 *bis*, L. 146/1998 (esclusione dall'accertamento sintetico extracontabile).

Come chiarito dalla Circolare n. 31 del 2008 l'esclusione dei soggetti multiattività da questo beneficio è giustificata dal fatto che le risultanze dello studio possono non garantire adeguati livelli di attendibilità, ove riferite a contribuenti che svolgono in maniera significativa anche altre attività non considerate dallo studio medesimo.

L'articolo 10, comma 12, c.d. "Salva Italia" ha disposto l'abrogazione del "vecchio" premio di congruità il quale disponeva, come detto, l'impossibilità per l'Amministrazione Finanziaria di effettuare rettifiche basate su presunzioni semplici ex articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973, e articolo 54, comma 2, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972.

La preclusione resta tuttavia in vigore per gli accertamenti che interessano l'anno 2010 ed i precedenti ai sensi dell'articolo 10, comma 13, D.L. 201/2011.

Dall'analisi della normativa, in un'ottica favorevole al contribuente, è possibile argomentare che poiché l'articolo 2, comma 2, Decreto 11 febbraio 2008 richiama specificatamente l'articolo 10, comma 4 *bis*, L. 146/1998



*"[...] i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore [...] non rilevano altresì ai fini dell'applicazione dell'articolo 10, comma 4-bis, della L. 146/1998".*

essendo quest'ultimo articolo stato abrogato, per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2011, i soggetti multiattività potrebbero beneficiare senza alcun vincolo dei nuovi benefici introdotti dal comma 9, articolo 10, D.L. 201/2011.

Sotto altro profilo, resta, tuttavia, plausibile che l'Agenzia delle entrate continui a ritenere esclusi i soggetti multiattività dai benefici di cui all'articolo 10, D.L. 146/1998, ritenendo non sufficientemente attendibile per questi soggetti il risultato degli studi di settore.

## PROSPETTO IMPRESE MULTIATTIVITÀ

Per effetto di quanto disposto dal Decreto 11 febbraio 2008, al fine di semplificare gli obblighi di annotazione separata dei componenti di reddito rilevanti ai fini degli studi di settore, in tutti i modelli degli studi è presente un apposito prospetto denominato "Imprese multiattività".

Il prospetto deve essere compilato dai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa non comprese nel medesimo studio di settore (soggetti multiattività), soltanto se l'ammontare dei ricavi dichiarati relativi alle attività non comprese nello studio di settore applicato e relativo all'attività prevalente supera il 30% del totale dei ricavi dichiarati.

Il prospetto può essere compilato facoltativamente anche nel caso in cui i ricavi dichiarati relativi alle attività non comprese nello studio di settore applicato, relativo all'attività prevalente, superano il 30% del totale dei ricavi dichiarati.



Nel modello studi di settore (riferito al codice dell'attività prevalente), dovranno essere indicati i dati (contabili ed extracontabili) con riguardo all'intera attività d'impresa esercitata, mentre nell'apposito prospetto dovranno essere indicati i ricavi delle attività non prevalenti se l'ammontare dei ricavi dichiarati relativi alle attività non comprese nello studio di settore applicato relativo all'attività prevalente, superano il 30% del totale dei ricavi dichiarati.



La Circolare n. 31 del 2008 ha precisato che ai fini della verifica della quota del 30%: “[...] devono essere inclusi i ricavi relativi alle attività dalle quali derivano aggi o ricavi fissi, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni”.



Come specificato dalla parte generale delle istruzioni alla compilazione del modello studi di settore, e come confermato dall'Agenzia delle entrate con Circolare 11 luglio 2012:

- *il prospetto delle imprese multiattività può essere compilato anche se i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti non superano il 30% dei ricavi complessivi.*

La compilazione di questo prospetto è stata resa possibile anche per questi soggetti poiché lo svolgimento contemporaneo di più attività che rientrano in studi di settore differenti comporta effetti anche in merito al posizionamento di alcuni indicatori di coerenza economica approvati con Decreto 26 aprile 2012. Questi nuovi indicatori hanno la finalità di contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.



Sulla convenienza della compilazione facoltativa del prospetto, preme osservare come l'inserimento dei dati sia maggiormente consigliato a quei soggetti per i quali la percentuale dell'attività non prevalente si avvicini alla soglia del 30%. Infatti, maggiore è l'influenza dell'attività non prevalente, maggiori potrebbero essere i riflessi distorsivi sui risultati dei nuovi indicatori di coerenza economica.

Le istruzioni alla compilazione specificano che l'importo da indicare nel campo “ricavi” è rappresentato dalla somma:

- dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, Tuir, ad esclusione di quelli di cui alle lettere c), d) ed e);
- degli altri proventi considerati ricavi (ad esclusione di quelli di cui all'articolo 85, lettera f) del Tuir);
- delle variazioni delle rimanenze relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (al netto di quelle valutate al costo).



# ATTIVITÀ AD AGGIO E RICAVO FISSO

Nell'ambito delle diverse attività esercitate dal contribuente, quelle ad aggio o a ricavo fisso, siano esse inquadrare o meno in uno specifico codice attività, devono essere neutralizzate al fine di consentire l'applicazione degli studi di settore per le altre attività.

Le attività ad aggio o ricavo fisso, fatte salve le ipotesi dell'esercizio delle stesse nell'ambito degli studi VM80U, VM13U e VM85U, costituiscono un'attività accessoria, per la quale va verificato, considerando anche le altre attività non prevalenti eventualmente esercitate, il **superamento o meno del limite del 30%**. Per la verifica di questa percentuale devono essere considerati anche *“i ricavi relativi alle attività dalle quali derivano aggi o ricavi fissi, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni”*.



## ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente esercita congiuntamente le seguenti attività:

TIPOLOGIA	CODICE STUDIO	RICAVI	% RICAVI
Commercio al dettaglio di alimenti	WM01U	50.000,00	66,67%
Rivendita di tabacchi	VM85U	25.000,00	33,33%

Si procederà nel seguente modo:

- applicazione dello studio di settore WM01U, in quanto l'attività prevalente è costituita dall'attività di commercio di alimentari (66,67% dei ricavi complessivi);
- nello stesso studio si compila il prospetto “Imprese multiattività”, in quanto gli aggi relativi all'attività di rivendita tabacchi (non prevalente) sono superiori al 30% dei ricavi complessivi;
- nel prospetto “Imprese multiattività”, gli aggi derivanti dalla vendita di tabacchi si riportano a rigo 5 e conseguentemente non si dà evidenza dello studio VM85U.

## ATTIVITÀ SOGGETTE AD AGGIO

Sono considerate attività ad aggio o ricavo fisso:

- la rivendita di carburante e la rivendita di lubrificanti effettuata dai distributori stradali di carburante;
- la rivendita, in base a contratti estimatori, di giornali, libri e periodici, anche su supporti audio videomagnetici;

**ATTIVITÀ AD AGGIO E RICAVO FISSO**

Attività soggette ad aggio

- la vendita di valori bollati e postali, generi di monopolio, marche assicurative e valori similari, biglietti delle lotterie, gratta e vinci;
- la gestione di ricevitorie totocalcio, totogol, totosei, totip, tris, formula 1, etc.;
- la vendita di schede e ricariche telefoniche, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, viacard, tessere per parcheggi, schede prepagate “pay per-view”;
- la gestione di concessionarie superenalotto, lotto e simili; la riscossione di bollo auto, canone Rai e multe.

TIPO ATTIVITÀ	ESEMPIO	OBBLIGO DEI CONTRIBUENTI	ADEMPIMENTI PER LA NATURALIZZAZIONE
Attività aggio/ricavo fisso esercitata in via esclusiva	Commercio al dettaglio di giornali 100%	Si applica lo studio VM13U	Gli aggi e i proventi delle attività ad aggio (giornali, tabacchi, carburanti, etc.) sono indicati nel rigo F08
	Commercio al dettaglio di tabacchi 100%	Si applica lo studio VM80U	
	Commercio al dettaglio di carburanti 100%	Si applica lo studio UM80U	
Comm. al dettaglio di giornali prevalente + Altre attività soggette a studi	Giornali aggi 60% Profumeria ricavi 40%	Si applica lo studio WM13U, compilando il prospetto multiattività	Gli aggi e i proventi delle attività ad aggio (giornali e altre attività) sono indicati nel rigo F08
Comm. al dettaglio di giornali non prevalente + Altre attività soggette a studi	Giornali aggi 35% Profumeria ricavi 65%	Si applica lo studio di settore della profumeria compilando il prospetto multiattività	Gli aggi dei giornali sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività sono riportati a rigo 5
Comm. al dettaglio di giornali + Altre attività sogg. a studi + Comm. al dettaglio di tabacchi	Profumeria ricavi 40% Giornali aggi 25% Tabacchi aggi 25% Cartoleria ricavi 10%	Si applica lo studio di settore della profumeria compilando il prospetto multiattività (profumeria, cartoleria, nonché giornali e tabacchi)	Gli aggi di tabacchi e giornali sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività in corrispondenza del rigo 5
Comm. al dettaglio di giornali + altra attività sogg. a studi + Comm. al dettaglio di carburanti	Profumeria ricavi 35% Giornali aggi 25% Tabacchi aggi 10% Carburanti aggi 30%	Si applica lo studio di settore della profumeria compilando il prospetto multiattività (profumeria, cartoleria, nonché giornali, e carburanti)	Gli aggi di giornali, tabacchi e carburanti, sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività sono riportati a rigo 5
bar + vendita schede e ricariche telefoniche e “pay per-view”	Bar ricavi 75% schede e ricariche telefoniche aggi 25% oppure bar ricavi 30% schede e ricariche aggi 70%	Si applica lo studio VG37U	Gli aggi di schede e ricariche sono indicati nel rigo F08; non si compila il prospetto multiattività

TIPO ATTIVITÀ	ESEMPIO	OBBLIGO DEI CONTRIBUENTI	ADEMPIMENTI PER LA NATURALIZZAZIONE
Bar + Comm. al dettaglio di tabacchi con ricevitoria	Bar ricavi 30% Tabacchi e ricevitoria aggi 70%	Si applica lo studio di settore UM85U compilando il prospetto multiattività (tabacchi e bar )	Gli aggi sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività in corrispondenza dello studio UM85 (prevalente) a rigo 1
Comm. al dettaglio di giornali + Bar (prevalente) + comm al dettaglio di tabacchi + Comm. al dettaglio di carburanti	Bar ricavi 35% giornali aggi 25% tabacchi aggi 10% carburanti aggi 30%	Si applica lo studio di settore VG37U compilando il prospetto multiattività (bar e aggi)	Gli aggi sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività in corrispondenza del rigo 5
bar + Ristorante + Comm. al dettaglio di tabacchi	Ristorante ricavi 35% bar ricavi 25% tabacchi aggi 40%	Si applica lo studio di settore VG36U compilando il prospetto multiattività (ristorante e aggi)	Gli aggi sono indicati a rigo F08 e nel prospetto multiattività in corrispondenza di rigo 5



---

# LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Le **norme di riferimento** in materia di **accertamento basato sugli studi di settore** sono essenzialmente due:

- l'**articolo 62-sexies del D.L. 331/1993**, che colloca l'**accertamento basato sugli studi di settore** nell'ambito degli **accertamenti analitico-induttivi** disciplinati dalla **lettera d) del primo comma dell'articolo 39 del D.P.R. 600/1973**;
- l'**articolo 10 della L. 146/1998**, che detta le **modalità di utilizzazione** degli studi di settore in sede di accertamento.

## LE DIVERSE METODOLOGIE DI ACCERTAMENTO

In considerazione della rilevanza dell'argomento, appare opportuno sintetizzare brevemente quelle che sono le **principali metodologie di accertamento** nei confronti dei **soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili**.

**In materia di imposte sui redditi** la norma di riferimento è rappresentata dall'**articolo 39 del D.P.R. 600/1973**, che si riferisce alla **rettifica dei redditi d'impresa delle persone fisiche**, ma che, in virtù del richiamo fatto dal successivo **articolo 40**, si applica anche ai **soggetti diversi dalle persone fisiche**.

Le **tipologie di accertamento** contemplate dalla norma sono **tre**:

- il metodo **analitico** → **comma 1, lettere a), b), c)**;
- il metodo **analitico-induttivo** → **comma 1, lettera d)**;
- il metodo **induttivo** → **comma 2, lettere a), c), d), d-bis)**.



Tali metodi di accertamento sono applicabili anche per la determinazione del reddito delle **imprese minori** e degli **esercenti arti e professioni**, con riferimento alle scritture contabili di cui agli articoli 18 e 19 dello stesso D.P.R. 600/1973.

Dal punto di vista dell'**imposta sul valore aggiunto**, il **D.P.R. 633/1972** prevede l'utilizzo delle **stesse metodologie** per la **rettifica delle dichiarazioni presentate in materia di Iva**: in particolare, i **metodi analitico e analitico-induttivo** sono disciplinati dall'**articolo 54**, mentre l'**articolo 55** si occupa del **metodo induttivo**.



## LE DIVERSE METODOLOGIE DI ACCERTAMENTO

### • ACCERTAMENTO ANALITICO

Il **metodo analitico** rappresenta la metodologia **ordinaria** di accertamento, che, partendo da quelle che sono le **risultanze delle scritture contabili**, tant'è che viene anche definito metodo "contabile", si concretizza nella **rettifica di uno o più dei singoli elementi positivi o negativi** rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

In base a quanto stabilito dalle **lettere a), b) e c) del primo comma dell'articolo 39**, la rettifica può essere effettuata, sia dal punto di vista delle **imposte dirette** che dell'**Irap**, quando:

- gli **elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono** a quelli riportati in **bilancio**;
- **non sono state rispettate le disposizioni** concernenti la determinazione del **reddito d'impresa** contenute nel testo unico delle imposte sui redditi;
- l'**incompletezza, la falsità o l'inesattezza** degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto:
  - **dai verbali e dai questionari** di cui ai numeri 2) e 4) dell'articolo 32 del D.P.R. 600/1973 (che consentono all'Amministrazione di invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti e di inviare loro questionari a tale scopo);
  - **dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi** ai sensi del n. 3) dello stesso articolo (che attribuisce agli uffici il potere di invitare i contribuenti a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento);
  - **dalle dichiarazioni di altri soggetti** previste negli articoli 6 e 7 (ossia presentate da società di persone o da altri soggetti in qualità di sostituti d'imposta);
  - **dai verbali relativi ad ispezioni** eseguite nei confronti di altri contribuenti;
  - **da altri atti e documenti** in possesso dell'ufficio.

Per quel che concerne l'**Iva**, l'**articolo 54 del D.P.R. 633/1972** prevede l'utilizzo del **metodo analitico** nella **rettifica della dichiarazione annuale** quando l'**infedeltà** derivi dal suo **contenuto** o dal **confronto** con le **liquidazioni mensili** o con le **precedenti dichiarazioni annuali**, o ancora dal confronto tra gli elementi indicati nella dichiarazione e quelli **annotati nei registri** di cui agli articoli 23, 24 e 25, e mediante il controllo della **completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni** sulla scorta delle fatture ed altri documenti, delle **risultanze di altre scritture contabili** e degli **altri dati e notizie** acquisiti secondo quanto stabilito dall'articolo 51. Infine, quando l'**inesattezza** delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da **verbali, questionari e fatture** di cui ai numeri 2), 3) e 4) dell'articolo 51, dagli elenchi

allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso.

#### • ACCERTAMENTO INDUTTIVO

A differenza del metodo analitico, il **metodo induttivo** fa astrazione di quelle che sono le risultanze delle **scritture contabili** del contribuente, ritenute **non attendibili** allorché ricorrono determinati presupposti previsti dalla legge, ricorrendo a dei **criteri "empirici"** per arrivare alla determinazione del reddito imponibile.

La norma di riferimento in materia di accertamento induttivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, è rappresentata dal **comma 2 dell'articolo 39** del D.P.R. 600/1973, che attribuisce all'Amministrazione il potere di **determinare il reddito d'impresa, delle imprese minori e dei lavoratori autonomi, 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 gravità, precisione e concordanza**, nelle seguenti fattispecie:

- il **reddito d'impresa non è stato indicato** nella dichiarazione;
- dal **verbale di ispezione** redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente **non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili** prescritte dall'articolo 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- le **omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero 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;
- il **contribuente non ha dato seguito agli inviti** disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del D.P.R. 600/1973 o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del D.P.R. 633/1972.

Naturalmente l'ufficio potrà ricorrere all'accertamento induttivo anche nel caso in cui la **dichiarazione non sia stata presentata ovvero sia nulla**, come previsto dall'articolo 41, commi 1 e 2, del D.P.R. 600/1973.

A livello di Iva, la norma che disciplina il ricorso all'accertamento induttivo è l'**articolo 55 del D.P.R. 633/1972**.

L'ufficio può procedere all'accertamento dell'imposta dovuta, indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità, innanzitutto nel caso in cui il contribuente **non abbia presentato la dichiarazione annuale**, determinandola induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o di cui è venuto a conoscenza, e computando in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33.

Il metodo induttivo può essere esperito anche nel caso in cui la dichiarazione rechi le indicazioni di cui ai numeri 1) e 3) dell'articolo 28, **senza le distinzioni e specificazioni ivi richieste** (a meno che le indicazioni stesse non siano state regolarizzate entro il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione), così come nelle seguenti ipotesi:

- dal **verbale di ispezione** redatto ai sensi dell'articolo 52 risulta che il contribuente **non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri e le altre scritture contabili obbligatorie**;
- sempre dal verbale si evince come il contribuente **non abbia emesso fatture** per una parte rilevante delle operazioni ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse;

- le **omissioni e le false o inesatte indicazioni o annotazioni** accertate ai sensi dell'articolo 54, ovvero le **irregolarità formali** dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così **gravi, numerose e ripetute** da rendere **inattendibile la contabilità** del contribuente.

Risulta quindi evidente come il **ricorso all'accertamento induttivo**, che pone il contribuente in una posizione di evidente svantaggio nel rapporto tributario rispetto all'Amministrazione finanziaria, possa avvenire soltanto nelle **fattispecie espressamente contemplate dal legislatore**, che si caratterizzano tutte per la presenza di violazioni così significative degli adempimenti connessi agli obblighi tributari da parte del soggetto passivo d'imposta, da determinare **l'inattendibilità di un reddito imponibile ricostruito sulla base delle scritture contabili e delle dichiarazioni del contribuente**.

- **ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO**

Una terza tipologia di accertamento è quella prevista dall'**articolo 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973** (e dall'**ultimo periodo del secondo comma dell'articolo 54 del D.P.R. 633/1972** in materia di Iva).

**Senza la necessità di dover dimostrare l'inattendibilità delle scritture contabili** ovvero la loro irregolarità formale, l'ufficio, nella determinazione della base imponibile del contribuente, può ricorrere all'utilizzo di **presunzioni**, che devono essere però **qualificate**, prescindendo in tutto o in parte da quelle che sono le risultanze della contabilità del soggetto.

L'accertamento **analitico-induttivo** si colloca dunque in una posizione intermedia rispetto alle altre due metodologie già analizzate e determina la rettifica di specifiche componenti reddituali, senza disconoscere però il sistema contabile esistente.

Dal punto di vista delle **imposte sui redditi** e dell'**Irap**, presupposto per ricorrere al metodo in questione è il fatto che sia stata riscontrata **l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione** per mezzo di un'**ispezione delle scritture contabili** o di una delle **altre verifiche** previste dall'articolo 33 del D.P.R. 600/1973, ovvero dal **controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili** sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti, nonché dei **dati e delle notizie raccolti** dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32.

Per quel che concerne invece l'**imposta sul valore aggiunto**, la **falsità della dichiarazione** deve emergere dal confronto tra gli elementi in essa indicati e quelli annotati nei registri di cui agli articoli 23, 24 e 25 del decreto Iva o dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla base delle fatture ed altri documenti, delle risultanze di altre scritture contabili e degli altri date notizie raccolte nei modi previsti dall'articolo 51.

La disposizione dell'**articolo 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973** e quella dell'**articolo 54, comma 2, del D.P.R. 633/1972**, prevedono, rispettivamente, la possibilità di desumere l'**esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate**, ai fini delle imposte sui redditi, e le omissioni o le false indicazioni, ai fini Iva, sulla base di **presunzioni semplici**, purché **gravi, precise e concordanti**.

## SULLA NATURA E SULLA PORTATA DELLE PRESUNZIONI

A **determinate condizioni**, rigorosamente stabilite dalla legge, l'Amministrazione finanziaria può, totalmente o parzialmente, discostarsi dalle risultanze delle scritture contabili del contribuente per determinare il reddito imponibile sulla base di **presunzioni**.

Ecco che allora il concetto di presunzione e della forza probatoria che essa può avere nelle differenti fattispecie, diventa focale nell'analisi di queste tipologie di accertamento ed in particolare per quanto riguarda l'utilizzo degli studi di settore come strumento di accertamento.



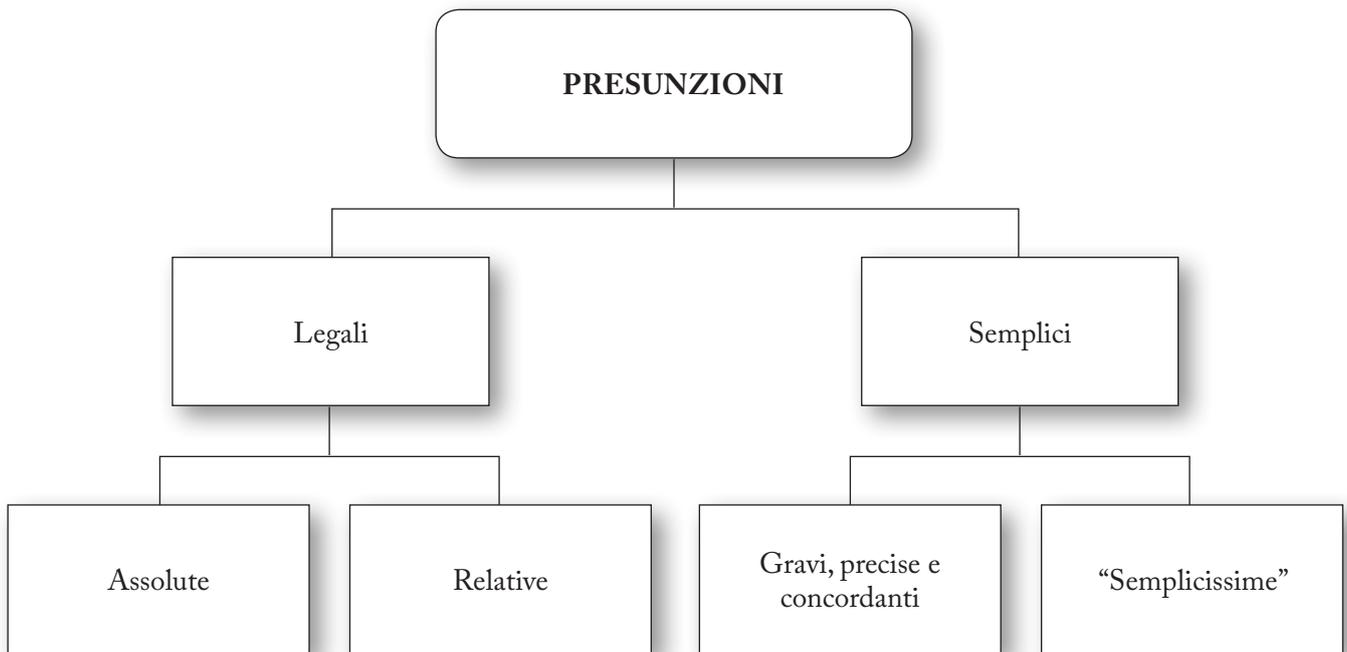
In base alle definizione contenuta nell'**articolo 2727 del Codice Civile**, *“le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”*, oppure, facendo ricorso alla definizione contenuta nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 7931 del 28 agosto 1996**, la presunzione consiste nella *“interpretazione di un fatto certo - in quanto pacificamente riconosciuto o acclarato ... attraverso i mezzi di prova legittimamente acquisiti, o desumibile dalle nozioni di fatto che rientrano nell'ambito della comune esperienza - per risalire a un fatto ignoto, che costituisce in sé stesso oggetto del thema probandum e che viene ritenuto provato in quanto correlato con logica consequenzialità al primo”*.



Le presunzioni **legali** sono quelle definite a priori dalla legge, che, in base al disposto del primo comma dell'**articolo 2728 del Codice**, si applicano *tout court*, senza che sia necessaria la prova da parte di coloro a favore dei quali sono stabilite. La prova contraria è ammissibile soltanto qualora consentita dalla legge stessa, e si parla in questo caso di presunzioni legali **relative**, mentre in caso contrario le presunzioni legali saranno definite **assolute**.

Si considerano invece presunzioni **semplici**, quelle non stabilite dalla legge ma rimesse all'apprezzamento del giudice, che in base a quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 2729, devono essere necessariamente **gravi, precise e concordanti**.

- **GRAVITÀ** la conseguenza che si trae dalla presunzione deve rappresentare l'ipotesi maggiormente logica ed attendibile;
- **PRECISIONE** dalla presunzione utilizzata possono essere tratte soltanto determinate conclusioni e non altre;
- **CONCORDANZA** gli elementi presuntivi utilizzati devono essere coerenti e non contraddittori, conducendo alle medesime conclusioni.



## LA “PRESUNZIONE DA STUDI DI SETTORE” NELLA INTERPRETAZIONE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Il **14 aprile 2010** l’Agenzia delle entrate ha diramato la **circolare 19/E** per dare agli uffici gli indirizzi per gestire le **controversie in materia di studi di settore alla luce delle pronunce della Cassazione**.

Nel documento di prassi vengono affermati i seguenti principi circa la **funzione del contraddittorio**:

- viene sottolineata la centralità del contraddittorio, che consente all’ufficio di commisurare alla concreta realtà economica del contribuente la presunzione indotta dallo scostamento rilevato;
- di conseguenza l’ufficio ha l’obbligo di invitare il contribuente al contraddittorio;
- la mancata attivazione del contraddittorio comporta la nullità dell’avviso di accertamento, laddove eccepita da parte del contribuente, non essendo invece rilevabile d’ufficio;
- gli uffici locali sono chiamati a riesaminare le controversie pendenti, abbandonando quelle nelle quali non sia stata attivata la fase del contraddittorio da parte dell’amministrazione.

Un passaggio importante della circolare è quello nella quale l’Agenzia cerca di “disinnescare” il **problema della mancata motivazione dell’atto di accertamento**.

Come si è evidenziato in precedenza, la Cassazione ha indicato come la motivazione dell’avviso di accertamento debba indicare *“le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio”*.

Secondo il pensiero dell’Agenzia, che non appare però condivisibile, **la mancata indicazione delle ragioni per le quali sono stati disattesi i puntuali rilievi del contribuente non configura una carenza di motivazione dell’atto di accertamento se le ragioni sono state comunque esplicitate dall’ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale** ovvero siano comunque desumibili dal verbale consegnato al contribuente.

Nel caso in cui la mancata instaurazione del contraddittorio dipenda dall’**inerzia del contribuente**, la circolare indica come la motivazione dell’atto possa basarsi unicamente sull’applicazione dello studio di settore, sussistendo in questa circostanza i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall’articolo 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. 600/1973 e dall’articolo 54 del D.P.R. 633/1972.

L’Agenzia mette poi in evidenza l’aspetto relativo alla **ripartizione dell’onere della prova** in giudizio fra amministrazione e contribuente che emerge dalle sentenze della Suprema Corte:

- all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;
- al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.



**Il 18 dicembre 2009, a Sezioni Unite, la Cassazione ha emanato quattro pronunce – le sentenze n. 26635, 26636, 26637, 26638 – che in realtà riguardano i parametri, essendo il periodo accertato il 1996, ma le cui conclusioni possono essere estese anche agli studi di settore, come afferma la prima di esse: *“Alle stesse conclusioni si deve giungere in materia di accertamenti fondati sugli studi di settore introdotti con l’articolo 62-bis, D.L. 31/1993, aggiunto in sede di conversione in legge (L. 427/1993), e la cui disciplina è stata poi via via modificata ed integrata nel tempo. Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice”.***

Questo alla luce del fatto che **entrambi gli strumenti presuntivi fanno parte di una categoria di accertamento “unitaria”**, della quale fanno parte anche i coefficienti presuntivi, come precisa anche la relazione tematica del luglio scorso dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (si veda il precedente capitolo 12), ma non il redditometro, che è l’unico strumento presuntivo alle cui risultanze il legislatore ha attribuito rilevanza di presunzione legale relativa.

Al riguardo, la sentenza n. 26635 afferma che: *“I parametri, istituiti con la finanziaria 1996 (articolo 3, commi 179-189, L. 549/1995), rappresentano una tappa centrale di un percorso evolutivo dell’ordinamento tributario – che va dai coefficienti presuntivi introdotti nel 1989 agli studi di settore previsti dal D.L. 331/1993 ma poi attivati progressivamente con successivi aggiustamenti – nel processo di metodi standardizzati di accertamento intesi a facilitare la lotta all’evasione fiscale o a ridurre il contenzioso tra contribuenti ed amministrazione, promuovendo la partecipazione del contribuente alla procedura di definizione del reddito mediante la “istituzionalizzazione” di un contraddittorio endoprocedimentale a carattere preventivo”.*

Viene sancito il seguente principio di diritto: *“La procedura di accertamento standardizzato mediante 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell’accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell’attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo dell’impugnazione dell’atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l’applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall’ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.*

L'orientamento della Cassazione può essere così sintetizzato:

- **lo studio di settore rappresenta una presunzione semplice** e deve essere supportato con ulteriori elementi probatori (al riguardo afferma la sentenza n. 26635: *“Il ricorso si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall'amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero, ex legge (articolo 3, commi 179-189, L. 549/1995), una presunzione legale relativa che assolverebbe in se tanto la motivazione dell'accertamento quanto l'onere della prova gravante sull'ufficio”*);
- **viene prevista una ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente**: alla prima spetta l'onere di provare che il contribuente rientra nelle medie standard individuate dallo strumento statistico, mentre il contribuente deve dimostrare la “particolarità” della propria situazione rispetto a quella “normale” fotografata dallo studio;
- **il contraddittorio è la sede nella quale lo strumento statistico viene “adattato”** alla realtà specifica del contribuente;
- di conseguenza **l'accertamento è nullo se non è preceduto dal preventivo svolgimento del contraddittorio e la motivazione dell'avviso di accertamento deve contenere un'adeguata replica alle deduzioni formulate dal contribuente** in sede di contraddittorio e non accolte;
- in caso di **mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio**, l'Agenzia può emettere l'avviso di accertamento esclusivamente sulla base delle risultanze dello studio, e la difesa potrà comunque presentare in giudizio le stesse giustificazioni che avrebbe potuto far valere in contraddittorio.

Fino alle posizioni assunte nei più recenti interventi di prassi la linea dell'Amministrazione finanziaria sulla valenza della presunzione derivante dalle risultanze degli studi di settore era stata molto netta e rigida, con l'eccezione di un primissimo intervento contenuto nella **circolare n. 44/E/1994**.

Si riepilogano di seguito i più importanti documenti di prassi:

#### **Circolare n. 44/E/1994**

La circolare in questione contiene asserzioni assolutamente condivisibili e che esprimono, leggendole oggi, quello che sarebbe dovuto probabilmente essere il sistema degli studi di settore nelle finalità originarie: si fa riferimento all'utilizzo della presunzione quando essa è **persuasiva**, alla necessità di **accurata motivazione** dell'avviso di accertamento, al fatto che lo studio serve a dimostrare che il giro d'affari dichiarato è inattendibile e non a determinare un preciso importo di ricavi non contabilizzati.

#### **Circolare n. 29/E/2002**

Nella **circolare n. 29/E/2002**, dedicata alle attività di accertamento sulla base degli studi di settore per il periodo d'imposta 1998, l'Agenzia delle entrate attribuisce tutt'altra rilevanza alle risultanze degli studi di settore, affermando che lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli desumibili dallo studio configura una **presunzione**, dotata dei requisiti di **gravità, precisione e concordanza**.

#### **Circolare n. 58/E/2002**

Nella successiva **circolare n. 58/E/2002**, ci si spinge oltre, sostenendo che la disposizione dell'**articolo 62 sexies**, essendo stata emanata precedentemente alla definizione della metodologia usata per la elaborazione degli studi e la normativa di dettaglio per l'applicazione degli studi in sede di accertamento, **sarebbe stata di fatto superata** dalla norma contenuta nell'articolo 10 della L. 146/1998, che ha espressamente previsto quelle condizioni e garanzie in presenza delle quali si può ritenere che sussistano *“le gravi incongruenze*

*tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dall'applicazione degli studi di settore, genericamente previste dall'articolo 62-sexies del citato D.P.R. 331/1993".*

Viene osservato come i **gravi scostamenti** non si possano considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra i ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore, tenuto anche conto delle finalità degli studi stessi volti ad incentivare l'adeguamento spontaneo da parte di contribuenti e delle metodiche utilizzate nella fase di elaborazione.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la stessa **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 2891/2002**, avrebbe legittimato l'utilizzo "automatico" degli strumenti presuntivi quali gli studi di settore, in quanto già valutati in sede preventiva a livello generale e quindi idonei ad **invertire l'onere della prova**, comportando l'obbligo per il contribuente di dimostrare l'impossibilità di utilizzare le presunzioni nella fattispecie che lo riguarda o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso esse.

In virtù del ragionamento sviluppato, si arriva alla conclusione che

- *l'importo determinato in base agli studi di settore ha valore di presunzione relativa ed in presenza delle condizioni richieste dall'articolo 10 della L. 146/1998 può essere, senz'altro, posto a base di eventuali avvisi di accertamento senza che gli uffici siano tenuti a fornire altre dimostrazioni in ordine alla motivazione della loro pretesa.*

#### **Circolare n. 48/E/2003 e Circolare n. 21/E/2004**

In entrambe le circolari, dedicate ai controlli ai fini dell'applicazione degli studi di settore, l'Agenzia delle entrate riafferma quanto già sostenuto nella precedente circolare n. 29/E, e cioè che *"costituisce presunzione grave, precisa e concordante, su cui fondare l'accertamento, lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base dello studio di settore approvato per la specifica attività svolta"*.

### INTERROGAZIONE PARLAMENTARE DEL 17 GENNAIO 2007

Nella risposta all' **interrogazione parlamentare n. 5-00555** presentata dall'on. Leo, il sottosegretario Lettieri, partendo dalle modifiche apportate all'articolo 10 della L. 146/1998 dalla Finanziaria 2007 (sulla cui portata ci soffermeremo al successivo paragrafo 9.5), ha sintetizzato quella che è la **visione dell'Agenzia delle entrate** circa la valenza degli studi di settore.

Vengono richiamate le posizioni assunte nelle **circolari n. 58/E/2002 e n. 48/E/2003**, nonostante, come abbiamo visto, esse non siano uniformi nella valutazione della portata della **presunzione** derivante dalle risultanze degli studi di settore.

Gli aspetti più rilevanti sono i seguenti:

- la **motivazione** degli atti di accertamento basati sugli studi va ricercata nell'intero **procedimento di approvazione**;
- la **procedura di elaborazione degli studi** garantisce affidabilità, obiettività e trasparenza al ragionamento presuntivo, ma non priva il contribuente della possibilità di fornire **prova contraria**;
- anche **scostamenti di modesta entità** possono essere ritenuti **gravi** in quanto emergono sulla base di un metodo rigoroso;
- l'**accertamento basato sugli studi di settore** ha in sé, in virtù della complessa attività propedeutica, la **prova delle "gravi incongruenze"** dei ricavi richiesta dalla legge.

#### **Circolare n. 31/E/2007**

Le certezze "granitiche" dell'Agenzia delle entrate cominciano a vacillare con la **circolare n. 31/E/2007**, che rappresenta lo "spartiacque" tra "vecchia" e "nuova" concezione degli studi di settore nella visione dell'Amministrazione finanziaria.

La circolare in questione, nel commentare le significative novità intervenute con i provvedimenti legislativi emanati nel corso del 2006 e dopo aver fatto una "difesa d'ufficio" delle posizioni precedentemente assunte, per la prima volta ammette che le **"gravi incongruenze"** richieste dall'**articolo 62-sexies del D.L. 331/1993** *"non possono ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in termini assoluti o percentuali"*.

L'Agenzia evidenzia poi come **scostamenti di scarsa rilevanza in termini assoluti o percentuali** non solo **non possono rappresentare quelle "gravi incongruenze"** richieste dalla norma, ma pongono il **contribuente** in una situazione di **oggettiva difficoltà** nelle sue possibilità di difesa.

Di conseguenza, nella nuova ottica delineata dalla circolare, scostamenti di questo tipo possono rappresentare soltanto **un elemento da utilizzare nell'ambito dell'attività di accertamento unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori.**

#### **Circolare n. 5/E/2008**

Con la **circolare n. 5/E/2008**, l'Agenzia delle entrate, commentando gli interventi attuati in materia di utilizzo degli **indicatori di normalità economica** con il **D.L. 81/2007** e con la **Finanziaria 2008**, torna ad affrontare **più in generale la problematica dell'uso degli studi di settore nell'ambito dell'attività di accertamento.**

Dapprima la circolare evidenzia come gli **indicatori di normalità economica** debbano essere considerati come **"sperimentali"** a livello accertativo e quindi i maggiori ricavi o compensi da essi desumibili configurano una **presunzione semplice**, da supportare da parte degli uffici con ulteriori elementi probatori a prescindere dalle risultanze del contraddittorio con il contribuente.

Il passo più significativo della circolare è quello in cui si afferma che la valenza delle **risultanze degli studi**, senza l'apporto degli indicatori di normalità economica, **è la medesima**, e quindi essi **non possono essere posti alla base di atti di accertamento "automatici"**, ma vi è l'onere di fornire ulteriore materiale probatorio in capo all'ufficio, che non può essere definito a priori, ma dipende dagli elementi apportati da parte del contribuente in sede di contraddittorio.

L'Agenzia afferma poi che le risultanze degli studi di settore possono assumere il connotato di **presunzione semplice**, soltanto nel momento in cui sono **"fondatamente" idonee** a dimostrare il **fatto ignoto**, e cioè **l'ammontare dei ricavi effettivamente conseguiti dal contribuente**, partendo dai **fatti noti**, vale a dire i **dati strutturali e contabili** rappresentati negli studi di settore.

Le **condizioni** che si devono verificare perché ciò si realizzi è che il **campione di imprese** utilizzato per la creazione dei **cluster rappresenti effettivamente le situazioni di "normalità economica" di una determinata realtà produttiva** e che nel contempo il **singolo contribuente** assoggettato agli studi sia "fotografato" adeguatamente dal **cluster** al quale viene ricondotto.

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia, la **prima circostanza sarebbe già "verificata" dal percorso metodologico seguito nell'elaborazione degli studi di settore** e descritto nelle note tecniche: **questa tesi non può essere però accettata**, ma andranno invece valorizzate nella difesa del contribuente le **criticità evidenziate al riguardo dalla commissione Rey** (si veda al riguardo il capitolo 14).

L'effettiva appartenenza del contribuente allo specifico **cluster** va invece verificata **analizzando le sue caratteristiche specifiche**, che devono essere compatibili con quelle "normali" definite dal campione di riferimento.

La circolare evidenzia come anche nel caso in cui lo **scostamento sia particolarmente elevato**, sia in termini assoluti che in termini percentuali, l'ufficio deve comunque verificare, in particolare nella fase di contraddittorio con il contribuente, che non sussistano cause che hanno reso lo svolgimento dell'attività da parte del contribuente **"non normale"** e che sia stato attribuito al **cluster corretto** in relazione all'attività effettivamente esercitata.

Viene poi puntualizzato, riprendendo quanto affermato in merito dalla **circolare n. 31/2007**, come lo **scostamento di "lieve entità"** non sia soltanto quello che colloca il ricavo dichiarato all'**interno dell'intervallo di confidenza**, ma come possa essere considerato tale anche quello determinato da un **ricavo inferiore a quello minimo.**

Contravvenendo alle indicazioni date in passato, la circolare afferma che la **motivazione dell'atto di accertamento non potrà essere rappresentata dal mero rinvio alle risultanze degli studi di settore**, ma l'ufficio sarà tenuto ad **esplicitare le valutazioni** che lo hanno indotto a ritenere attribuibili al contribuente i maggiori ricavi o compensi, in particolare con riferimento ai seguenti aspetti:

- assenza di elementi oggettivi che inducano a ritenere inadeguato il percorso tecnico-metodologico seguito dello studio per giungere alla stima;
- correttezza dell'imputazione al **cluster** di riferimento;
- mancanza di cause particolari che abbiano potuto influire negativamente sul normale svolgimento delle attività, collocandolo al di sotto del livello determinato dallo studio, anche con il contributo degli indicatori di normalità.

Infine, la circolare chiarisce ulteriormente la posizione dei contribuenti che si collocano all'**interno dell'intervallo di confidenza**, avendo dichiarato un ricavo superiore a quello identificato come minimo dallo studio di settore. In modo esplicito, dopo l'apertura già fatta indirettamente dalla **circolare n. 31/2007**, viene affermato che questi contribuenti si devono considerare "**generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore**" in considerazione del fatto che i valori rientranti nell'intervallo di confidenza hanno un'**elevata probabilità statistica** di costituire il ricavo o compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto con le caratteristiche previste dallo studio di settore.

## IL PARERE DELLA GIURISPRUDENZA

Dopo aver esaminato le possibilità di utilizzo degli studi di settore nell'ambito dell'**accertamento analitico-induttivo** e la posizione dell'Amministrazione finanziaria sulla **valenza della presunzione** derivante dalle risultanze degli studi, vediamo quali possono essere le **motivazioni in diritto** utilizzate per la difesa del contribuente, anche attraverso l'esame della giurisprudenza di legittimità e di merito in materia.

Al riguardo, viene riportata un'analisi delle sentenze più significative in materia, con la sintesi delle stesse (nel cd allegato vi è il testo integrale delle pronunce, con le parti maggiormente rilevanti evidenziate in grassetto).

Fino alle posizioni assunte nei più recenti interventi di prassi la linea dell'Amministrazione finanziaria sulla valenza della presunzione derivante dalle risultanze degli studi di settore era stata molto netta e rigida, con l'eccezione di un primissimo intervento contenuto nella **circolare n. 44/E/1994**.

Si riepilogano di seguito i più importanti documenti di prassi:

### **Sentenza Cassazione Civile, 20.02.2015, n. 3415**

Se il contribuente ha, in sede di contraddittorio amministrativo, addotto giustificazioni specifiche sull'inapplicabilità degli studi di settore, la motivazione dell'avviso di accertamento non può limitarsi alla semplice postulazione dell'inidoneità della documentazione prodotta, dovendo invece l'Ufficio (specie ove sia appunto incontrovertibile che il contribuente abbia formulato rilievi e prospettato dati in contrasto con i presupposti dell'accertamento) fornire "la dimostrazione dell'applicabilità dello 'standard' prescelto al caso concreto oggetto di accertamento".

### **Sentenza Cassazione Civile, 23.12.2015, n. 25902**

I giudici di Cassazione sanciscono due principi degni di nota in primo luogo l'amministrazione, nella motivazione dell'atto impositivo, deve tenere conto delle argomentazioni addotte dal contribuente nel contraddittorio endoprocedimentale; in secondo luogo l'incongruenza riscontrata tra ricavi dichiarati ed accertati, nella specie pari al 6,4%, mancando del requisito della gravità, non può legittimare la rettifica induttiva del reddito.

### **Sentenza Cassazione Civile, 13.07.2016, n. 14288**

I parametri o studi di settore, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quanto eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento.

### **Sentenza Cassazione Civile, 19.05.2017, n. 12631**

La motivazione dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore non può limitarsi al solo rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere sempre integrata con le ragioni per le quali vengono disattese le contestazioni sollevate dal contribuente nella fase di contraddittorio. Solo in tal modo può emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità dell'onere della prova a carico del contribuente.

**Sentenza Cassazione Civile, 31.10.2017, n. 25929**

Con tale ordinanza, la Suprema Corte di Cassazione prende atto del contesto sociale ed economico degradato in cui agisce il professionista. È pertanto da considerarsi illegittimo l'accertamento basato sullo scostamento del reddito dichiarato da parametri o studi di settore qualora il contesto sociale in cui agisce il professionista sia precario e la clientela abbia scarse capacità reddituali.

**Sentenza Cassazione Civile, 11.6.2014, n. 13141**

Se il collegio giudicante si convince che le giustificazioni addotte dal contribuente in ragione dello scostamento possano incidere in misura maggiore rispetto alla valutazione che delle stesse ha fatto l'ufficio, quest'ultimo deve esporre le ragioni del proprio ragionamento. Con riferimento al caso specifico, non ha correttamente operato la C.T. Reg. che si è limitata ad annullare l'avviso di accertamento, anziché rideterminare i maggiori ricavi in misura diversa.

**Sentenza Cassazione Civile, 06.5.2014, n. 9712**

Secondo i giudici di Cassazione l'ufficio ha l'obbligo di indicare nell'avviso di accertamento le ragioni secondo le quali le argomentazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio non possono essere accolte. Nello specifico il collegio giudicante afferma che: "In buona sostanza, l'avviso di accertamento, nei termini in cui è stato formulato e notificato, non ha tenuto conto dei rilievi e degli elementi addotti dalla contribuente in sede di contraddittorio, omettendo di esternare, come richiesto dal trascritto principio, le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente".

**Sentenza Cassazione Civile, 15.04.2014, n. 8706**

La differenza fra ricavi dichiarati e quelli attesi sulla base degli studi di settore può essere giustificata dal ridotto tempo impiegato nell'attività a causa della nascita di un figlio, nonché dai problemi di salute del coniuge.

**Sentenza Cassazione Civile, 19.02.2014, n. 3943**

La fattispecie che riguarda la sentenza n. 3943, depositata ieri, riguarda un avvocato che esercitava la professione in forma autonoma da pochi anni e che, parimenti, aveva assunto incarichi come giudice tributario, oltre a svolgere un'attività di lavoro dipendente come educatore. Nello specifico la Cassazione osserva come i minori compensi dichiarati rispetto a quelli stimati dallo studio di settore dovevano certamente trovare giustificazione nel ridotto tempo dedicato alla professione legale. Va inoltre aggiunto che nel merito di tale principio In più occasioni, la Cassazione ha ritenuto l'esercizio da poco tempo dell'attività d'impresa o professionale elemento idoneo a caducare un accertamento da studio di settore (si vedano, in proposito, le pronunce Cass. n. 23070/2012, n. 29185/2011, n. 20210/2010).

**Sentenza Cassazione Civile, 29.01.2014, n. 1846**

In questa fattispecie specifica i giudici considerano che la malattia seppur cronica di un contribuente non rappresenta un elemento che automaticamente annulla l'applicazione dello studio di settore che ridetermina maggiori ricavi per il periodo di imposta accertato; bisogna infatti dimostrare nel concreto che la malattia abbia impedito effettivamente l'esercizio dell'attività.

**Sentenza Cassazione Civile, 04.03.2013, n. 20278**

Nel caso specifico il contribuente non aveva partecipato al contraddittorio preventivo. Tuttavia i giudici di Cassazione hanno ritenuto ugualmente di dover tenere in debito conto in sede contenziosa le circostanze portate dallo stesso a fondamento dello scostamento dai risultati dello studio di settore. Nel caso di specie, la stima di Gerico non risultava verosimile considerato che il contribuente aveva dimostrato di versare in una gravissima crisi finanziaria derivante da altrettanti gravi problemi familiari (seguire il percorso riabilitativo di un figlio tossico-dipendente); tali problemi, distogliendo il contribuente da "una corretta cura dei propri interessi economici e da una sana e serena conduzione dei propri affari", avevano messo a rischio la stessa esistenza della piccola azienda a conduzione familiare (un piccolo bar), la cui attività era poi cessata a seguito di procedura esecutiva.

**Sentenza Cassazione Civile, 15.05.2013, n. 11633**

Nel caso specifico il contribuente non ha fornito prove specifiche, dell'inapplicabilità dei parametri al caso concreto. "...Ciò, in base al principio suddetto, legittimava l'Ufficio all'emissione dell'avviso di accertamento sulla base dello scostamento del reddito dichiarato da quello risultante dallo standard applicabile, senza necessità, contrariamente a quanto affermato dal giudice di merito, di ulteriori riscontri".

**Sentenza Cassazione Civile, 10.04.2013, n. 8706**

La conflittualità tra soci può escludere gli studi di settore in quanto può costituire causa influente sul normale svolgimento dell'attività.

**Sentenza Cassazione Civile, 03.04.2013, n. 8059**

In ipotesi di accertamento standardizzato, l'unico committente facilita la prova. È onere dell'Ufficio e non del contribuente dimostrare che il contribuente ha percepito ulteriori compensi rispetto a quelli dichiarati.

**Sentenza Cassazione Civile, 20.03.2013, n. 6929**

L'accertamento standardizzato in base ai parametri è una presunzione semplice i cui requisiti di gravità precisione e concordanza necessari per l'utilizzo della presunzione a fini accertativi risulta integrata solo in esito al contraddittorio. Nel caso in cui l'ufficio abbia dimostrato, nel contraddittorio, l'applicabilità dello "standard" (studio di settore) al caso di specie grava sul contribuente l'ulteriore prova contraria. In mancanza di quest'ultima nessun ulteriore adempimento può essere posto a capo dell'ufficio il quale validamente può esperire l'accertamento.

**Sentenza Cassazione Civile, 08.02.2013, n. 1864**

Gli studi di settore non hanno la capacità di generare presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. La valenza probatoria dello studio di settore nasce soltanto a seguito del contraddittorio preventivo tra l'ufficio ed il contribuente. Il giudice tributario può dunque liberamente valutare sia l'applicazione degli standard al caso concreto sia l'eventuale controprova offerta dal contribuente.

**Sentenza Cassazione Civile, 20.02.2013, n. 4166**

L'avviso di accertamento motivato sul solo scostamento del reddito dagli studi di settore deve essere annullato. Il fisco deve argomentare perché ha disatteso le giustificazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio.

La motivazione dell'accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali erano state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, in quanto era da questo più complesso quadro che potevano emergere la gravità, la precisione e la concordanza attribuibili alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria.

**Sentenza Cassazione Civile, 08.04.2015, n. 6971**

La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza nasce solo in esito al contraddittorio con il contribuente, da attivare obbligatoriamente pena la nullità dell'accertamento.

La Corte di Cassazione rileva che, in caso di accertamento da parametri/studi di settore, il contraddittorio preventivo costituisce efficace correttivo dell'astrattezza dell'elaborazione statistica propria dei parametri in questione; la sua attuazione ha il fine di evitare che il metodo di accertamento si traduca in determinazione automatica del reddito del contribuente, senza che quest'ultimo abbia avuto la possibilità di interloquire in alcun modo al riguardo.

**Sentenza Cassazione Civile, Sezioni Unite, 18.12.2010, n. 26635, n. 26636, n. 26637, n. 26638**

Le risultanze degli studi di settore e dei parametri rappresentano presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata *ex lege* in relazione ai soli risultati di tali strumenti, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, il cui esito deve far parte della motivazione dell'atto di accertamento.

Gli studi di settore, infatti, rappresentano un'elaborazione statistica la cui applicazione fornisce solo un'ipotesi probabilistica che, come tale, non può ritenersi sufficiente a legittimare la pretesa tributaria vantata dall'Amministrazione.

L'onere della prova è ripartito tra contribuente e Ufficio accertatore: l'Ufficio è tenuto a dimostrare le ragioni che determinano l'inclusione del contribuente accertato tra i parametri che caratterizzano lo studio di settore, mentre il contribuente può fornire gli elementi che spieghino perché la situazione si discosta da quella ricostruita dall'Ufficio.

## LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEL MERITO

Nel capitolo vengono esaminate le motivazioni di merito che possono essere utilizzate per la difesa del contribuente, ossia in relazione all'applicazione dello studio di settore nel suo caso specifico.

A questo scopo viene fatto riferimento alle circostanze attenuanti individuate dalle circolari ed alle più interessanti sentenze delle Commissioni chiamate a pronunciarsi in materia.

### LA CORRETTEZZA DELLO STUDIO DI SETTORE APPLICATO

La prima verifica che dovrà essere effettuata concerne la **correttezza dello studio applicato**, o meglio, più frequentemente, del fatto che il **codice attività** utilizzato dal contribuente rispecchi l'**attività effettivamente svolta**. È chiaro che se così non fosse, qualsiasi ragionamento sulla validità delle risultanze dello studio viene inesorabilmente a cadere, in considerazione della mancata rappresentatività dello strumento presuntivo nel caso di specie. Questa situazione, in realtà, non è così infrequente e va sottolineato che anche un eventuale risultato di congruità, ma derivante da uno studio di settore non attinente all'attività effettivamente svolta dal contribuente, perde tutta la sua rilevanza in caso di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.



Andrà poi accertata l'eventuale sussistenza di cause di **esclusione** o di **inapplicabilità** degli studi di settore a suo tempo non rilevate (come, ad esempio, il fatto che quel periodo d'imposta rappresentava quello di inizio dell'attività o un periodo di non normale svolgimento dell'attività).

### LA CORRETTEZZA DEI DATI CONTABILI ED EXTRACONTABILI

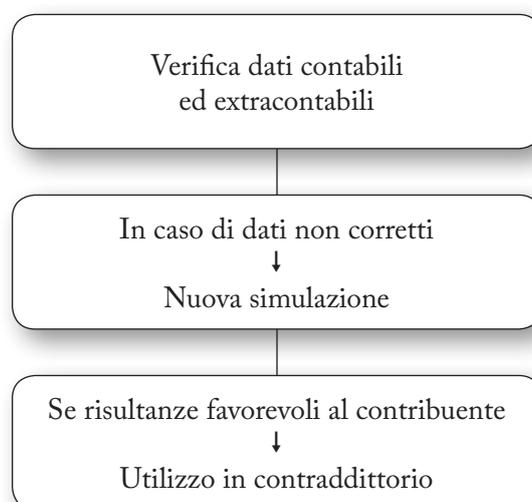
Si dovrà poi passare a valutare la **correttezza dei dati contabili ed extracontabili** inseriti a suo tempo nel modello degli studi di settore.

**È infatti possibile il riscontro di un errore materiale, ad esempio di inserimento del dato, oppure di imprecisione nella compilazione del modello, in particolare nella parte dedicata ai dati extracontabili, tenendo conto della complessità delle informazioni che vengono spesso richieste e del fatto che molte volte il contribuente non comprende appieno la rilevanza di questo aspetto.**

Nel caso in cui vengano rilevati errori o imprecisioni, è necessario effettuare un **nuovo calcolo**, utilizzando i dati corretti, per verificare l'eventuale impatto sulle risultanze di GE.RI.CO..

Quest'aspetto andrà opportunamente evidenziato all'ufficio durante la fase del **contraddittorio** (sulla

quale ci soffermeremo nel prossimo capitolo) e le discordanze dovranno essere adeguatamente **documentate** per poter avere valenza.



## LA COMPRENSIONE DEL FUNZIONAMENTO DELLO SPECIFICO STUDIO DI SETTORE

Per trovare argomentazioni favorevoli alla difesa del contribuente, sarà necessario analizzare il funzionamento dello specifico studio di settore, e questo può avvenire soltanto attraverso la lettura delle **note tecniche e metodologiche** che accompagnano gli studi.

In realtà, pur contenendo le note informazioni importanti per il contribuente, il meccanismo sottostante il funzionamento degli studi è tutt'altro che trasparente ed accessibile ai più, essendo necessarie delle cognizioni di natura matematico-statistica che sicuramente non sono così comuni. L'aspetto più rilevante, da questo punto di vista, non è quindi quello di cercare di "smontare" lo studio di settore, ma piuttosto di individuare quali sono e come giocano le **variabili** sulle quali si basa la funzione di ricavo applicata e le caratteristiche che hanno i soggetti appartenenti al **gruppo omogeneo (cluster)** al quale è stato ricollegato il contribuente. Riscontrare e dimostrare che le caratteristiche del contribuente e le modalità con le quali svolge la propria attività economica sono del tutto estranee a quelle del cluster a cui è stato attribuito, rappresenta sicuramente un risultato di grande importanza nella difesa del contribuente, costituendo la dimostrazione della non applicabilità di uno strumento fatto per misurare situazioni simili o comunque comparabili ad una fattispecie che ha una differente connotazione.



## L'ESISTENZA DI CIRCOSTANZE "ATTENUANTI"

In relazione all'attività svolta ed allo studio di settore di riferimento, dovrà essere verificata l'esistenza di eventuali **circostanze attenuanti** espressamente previste da una serie di circolari dell'Agenzia delle entrate, al fine di garantire uniformità di trattamento da parte degli Uffici in sede di controllo.

Questi fattori possono infatti determinare una giustificazione dell'eventuale scostamento tra ricavi/compensi dichiarati e ricavi/compensi presunti o portare quanto meno ad un suo ridimensionamento, sempre e solo in sede di contraddittorio tra Ufficio e contribuente.

I più importanti interventi dell'Agenzia delle entrate sono di seguito elencati:

- Circolare 110 del 21 maggio 1999
- Circolare 121 del 8 giugno 2000
- Circolare 54 del 13 giugno 2001
- Circolare 58 del 27 giugno 2002
- Circolare 39 del 17 luglio 2003
- Circolare 27 del 18 giugno 2004
- Circolare 32 del 21 giugno 2005
- Circolare 23 del 22 giugno 2006
- Circolare 38 del 12 giugno 2007
- Circolare 44 del 29 maggio 2008
- Circolare 29 del 18 giugno 2009

Nel prosieguo vengono sintetizzate le principali circostanze attenuanti, con l'indicazione delle seguenti informazioni:

- il codice dello studio di settore;
- il codice di attività ATECO;
- la descrizione dell'attività;
- l'anno di entrata in vigore dello studio;
- la circolare di riferimento;
- se lo studio rappresenta o meno una revisione di uno o più altri studi;
- le circostanze attenuanti e le condizioni che devono essere rispettate.

L'aspetto relativo all'eventuale revisione dello studio è di particolare rilevanza, in quanto può attribuire argomentazioni per confutare le conclusioni cui giunge lo studio "originario".

La Circolare 38 del 12.06.2007 ha confermato *"l'orientamento già adottato negli anni precedenti circa l'opportunità, in sede di contraddittorio, di utilizzare le risultanze dello studio evoluto per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla versione dello stesso studio vigente per il periodo di imposta accertato. In particolare, occorrerà verificare se il risultato derivante dalla "congruità" dello studio evoluto (senza considerare l'analisi della normalità economica) sia in grado di poter meglio rappresentare la effettiva situazione del contribuente anche per i periodi di imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto, in quanto più aggiornato ed affinato rispetto alla versione previgente"*.

## IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO E LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE DEL CONTRADDITTORIO

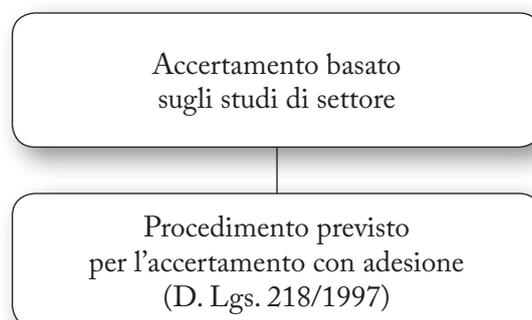
Dopo aver analizzato le principali motivazioni di diritto e di merito utilizzabili per la difesa del contribuente, in questo capitolo vengono delineate le modalità con le quali si sviluppa il procedimento di accertamento basato sugli studi di settore.

La disciplina cui fare riferimento è quella dell'accertamento con adesione, cosicché grande sarà la rilevanza della fase del contraddittorio con l'ufficio.

A tale scopo, alla fine del capitolo è proposto un modello da utilizzare per la predisposizione della memoria da produrre in sede di contraddittorio.

### IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO BASATO SUGLI STUDI DI SETTORE

Per esercitare l'attività di controllo attraverso l'applicazione degli studi di settore, gli uffici devono attivare il procedimento dell'**accertamento con adesione**, previsto dal **D.Lgs. 218/1997**, e quindi ha grande rilevanza la fase del **contraddittorio** con il contribuente, nella quale vanno approfondite le specificità dell'attività esercitata ed eventualmente adeguato il risultato degli studi alla particolare situazione dell'impresa.



Le regole che disciplinano l'**accertamento con adesione** sono contenute nel **D.Lgs. 218/1997**, emanato in base alla delega di cui all'articolo 3, comma 120, della L. 662/1996.

L'**accertamento con adesione**, o **concordato**, com'è altrimenti definito, non si applica soltanto alle **imposte sui redditi** e all'**Irap**, ma anche con riferimento all'**Iva** (oltre che alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale).

Va evidenziato come la definizione ai fini delle imposte dirette espliciti la propria efficacia anche per quel che concerne l'Iva, che viene liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'**aliquota media** risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Il procedimento di accertamento con adesione può essere attivato **da parte dell'ufficio o con istanza del contribuente** a seguito di verifica fiscale o di notifica di un avviso di accertamento o di rettifica (in quest'ultimo caso, i termini per la proposizione del ricorso sono sospesi per **90 giorni** dalla data di presentazione dell'istanza). In caso di raggiungimento di un **accordo**, viene redatto l'**atto di accertamento con adesione**, in dupli-

ce esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio (o da un suo delegato). Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli **elementi** e la **motivazione** su cui la definizione si fonda, nonché **la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme** eventualmente dovute, anche in forma rateale.

L'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, ed allo stesso tempo non può essere integrato o modificato da parte dell'ufficio; determina poi l'esclusione della punibilità per i reati previsti dal D.L. 429/1982, ad eccezione dei reati dei sostituti d'imposta e di frode fiscale.

Nel momento in cui viene perfezionato l'accertamento con adesione, le **sanzioni** per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta e le dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella **misura di un terzo del minimo** previsto dalla legge (con l'esclusione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 60, comma 6, del D.P.R. 633/1972, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio).

La definizione si perfeziona con il **versamento** delle somme dovute, risultanti dall'atto di accertamento con adesione, ovvero, in caso di versamento rateale, con il versamento della prima rata. La definizione non pregiudica per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di esercitare l'ulteriore azione accertatrice:

- nel caso in cui emergano nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro;
- la definizione riguarda accertamenti parziali;
- la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazioni nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del D.P.R. 917/1986 ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui al precedente n. 3, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

## IL CONTRADDITTORIO, FASE "ESSENZIALE" DELL'ACCERTAMENTO BASATO SUGLI STUDI DI SETTORE

L'Agenzia delle entrate ha sempre attribuito una notevole rilevanza alla fase del **contraddittorio** nell'ambito del **procedimento di accertamento basato sugli studi di settore**, come si evince dalla lettura delle circolari emanate, a partire dalla **n. 110/E/1999**, questo anche prima del fatto che divenisse obbligatorio a livello normativo.

È stata infatti la **Finanziaria 2005** a rendere obbligatorio il contraddittorio per gli accertamenti nei confronti dei soggetti in **contabilità ordinaria** e degli **esercenti arti e professioni**, e soltanto con la **Manovra bis** questa previsione è stata estesa nei confronti di **tutti i contribuenti**, indipendentemente dal regime contabile adottato.



A livello giurisprudenziale va sottolineato come **alcune sentenze**, anche **precedentemente alle modifiche legislative** in questione, abbiano affermato la **necessità dell'attivazione del contraddittorio** per ritenere legittimo un accertamento basato sugli studi di settore: fra di esse merita di essere menzionata la sentenza della **Corte di Cassazione n. 17229 del 28 luglio 2006**, che ha sottolineato come se, nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento, tra Amministrazione e contribuente non si è svolto alcun contraddittorio, "è vano invocare uno studio di settore, che ha struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere, come strumento idoneo a regolare, di per sé, un caso di specie ultima".

In senso contrario vanno alcune pronunce dei giudici di merito, nell'ambito delle quali va segnalata la posizione assunta dalla **Commissione tributaria provinciale di Macerata**, che ha sviluppato un orientamento generalmente favorevole alla tutela dei diritti dei contribuenti nell'ambito dei procedimenti di accertamento basati sugli studi, ma che nella **sentenza n. 36 del 2005**, ha affermato che "*deve essere pregiudizialmente respinta la eccezione di nullità dell'accertamento fondato sull'applicazione degli studi di settore o, comunque, sulle presunzioni che da essi è possibile trarre, in quanto nessuna nullità in proposito è configurabile alla luce della stessa giurisprudenza citata dall'Ufficio, Cass. Sez. Trib. 7 maggio 2003, n. 6910, secondo cui il previo contraddittorio non è previsto per legge e non potrebbe dar luogo a nullità, rimanendo non pregiudicato il diritto di difesa del contribuente in sede contenziosa*".

Le sentenze della Cassazione a Sezioni Unite del 18 dicembre 2009 hanno chiarito una volta per tutte **l'obbligatorietà del contraddittorio** "endoprocedimentale".

Afferma al riguardo la sentenza n. 26635: "*La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente*".

Gli interventi dell'Agenzia, si vedano le **circolari n. 148/E/1999, n. 32/E/2005** e soprattutto la circolare **n. 5/E/2008**, hanno sempre esaltato il ruolo e la funzione del contraddittorio. Tuttavia, anche successivamente all'intervento legislativo con il quale è stata sancita l'obbligatorietà del contraddittorio in ogni fattispecie, non essendo prevista a livello normativo una conseguenza diretta nel caso in cui l'ufficio non provveda a convocare il contribuente, l'Amministrazione finanziaria **non ha mai considerato una violazione di questo tipo passibile di determinare la nullità dell'accertamento**.

Con la **circolare 19/E/2010** la posizione in questione è stata (inevitabilmente) modificata per tenere conto delle indicazioni venute dalle richiamate sentenze della Cassazione. Afferma la circolare: "*Si invitano pertanto le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio nonché delle considerazioni svolte nei successivi paragrafi la pretesa tributaria in presenza di avvisi di accertamento basati sulle risultanze degli studi di settore, nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio (fermo restando quanto di seguito evidenziato con riguardo ai casi di inerzia del contribuente), sempre che la pretesa non sia comunque sostenibile*".

## L'INVITO AL CONTRADDITTORIO

Gli uffici, dopo aver selezionato i contribuenti nei confronti dei quali attivare il procedimento dell'accertamento con adesione, devono notificare loro l'**invito al contraddittorio**.

Nell'invito sono riportati:

- i ricavi dichiarati dal contribuente rilevanti per l'applicazione dello studio di settore, il ricavo puntuale derivante da GE.RI.CO. e i conseguenti maggiori ricavi determinati;
- il reddito dichiarato e quello accertabile ai fini delle imposte sui redditi e la relativa maggiore imposta;
- gli eventuali maggiori contributi previdenziali;
- la base imponibile dichiarata e quella accertabile ai fini dell'Irap e la relativa maggiore imposta;
- la maggiore Iva derivante dall'applicazione dell'aliquota media ai maggiori ricavi determinati.

Da un prospetto allegato all'invito, risulteranno:

- gli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio;
- il risultato derivante da GE.RI.CO., con l'indicazione del gruppo omogeneo cui è stato attribuito il contribuente, del ricavo puntuale e dell'aliquota media Iva applicabile.



L'invito al contraddittorio deve essere notificato a norma dell'**articolo 60 del D.P.R. 600/1973**, che prevede che la notificazione venga eseguita secondo le norme stabilite dagli **articoli 137 e segg. del Codice di procedura civile** con le seguenti modifiche:

- la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;
- il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;
- se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;
- salvo il caso di consegna dell'atto in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;
- il contribuente può eleggere domicilio presso una persona o un ufficio del comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

- quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'articolo 140 del Codice di procedura civile in busta chiusa e sigillata si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;
- ovvero con raccomandata con avviso di ricevimento ai sensi dell'articolo 14 della L. 890/1982, come modificato dall'articolo 20 della L. 146/1998.

Successivamente alla circolare n. 5/E/2008, l'Agenzia, ha iniziato ad inserire ulteriori elementi per supportare la validità delle risultanze dello studio con l'obiettivo di dimostrare:

- che **lo studio rappresenta adeguatamente le situazioni di normalità economica** del comparto produttivo che comprende l'attività esercitata dal contribuente ed in particolare del gruppo omogeneo al quale è attribuito (nel punto denominato "*Capacità dello studio di rappresentare le situazioni di normalità economica*");
- **l'effettiva esistenza dei maggiori ricavi stimati** dallo studio di settore e del conseguente maggior reddito d'impresa attraverso ulteriori elementi e circostanze specifiche (nel punto denominato "*Circostanze che confermano la fondatezza della stima dei ricavi operata dallo studio di settore*").

Mentre la parte denominata "*Capacità dello studio di rappresentare le situazioni di normalità economica*" si limita a fare una serie di affermazioni "generiche" sulle metodologie seguite per l'elaborazione degli studi, la parte dedicata alle "*Circostanze che confermano la fondatezza della stima dei ricavi operata dallo studio di settore*" dovrebbe contenere elementi che consentano all'ufficio di supportare le risultanze dello studio, atteso il fatto che questo rappresenta una presunzione semplice, che necessita di ulteriori elementi probatori.

Nella maggior parte dei casi gli uffici mettono innanzitutto in evidenza **l'incongruenza reiterata nel tempo delle redditività dell'impresa e della posizione ai fini Iva**, per dimostrare come la situazione di "anomalia" registrata da GE.RI.CO. sia in realtà "costante" nel tempo e come ciò possa considerarsi sintomatico di una condotta "antieconomica" del contribuente, che in realtà celi il "sottodimensionamento" dei ricavi dichiarati.

Poi, sempre più spesso, si sottolinea **l'incongruenza del reddito complessivo dichiarato da parte del contribuente rispetto a significativi elementi di spesa**, considerando *in primis* **gli indicatori di capacità contributiva che si applicano per il redditometro**.

Così facendo l'ufficio si pone la finalità di dimostrare come il **reddito dichiarato dal contribuente non sia "credibile"** e come questo aspetto confermi il fatto che "*la rideterminazione del reddito d'impresa effettuata tenendo conto della stima dei ricavi operata dallo studio di settore è pienamente plausibile e consente di escludere, con sufficiente certezza, che i ricavi effettivamente conseguiti siano stati inferiori rispetto a quelli stimati dallo studio di settore*".

## LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NELL'AMBITO DEL CONTRADDITTORIO

Va innanzitutto evidenziato come, nel procedimento di accertamento con adesione, il contribuente possa farsi rappresentare da un **procuratore munito di procura speciale**, come previsto dall'**articolo 63 del D.P.R. 600/1973**, ovvero da un funzionario di un centro di assistenza fiscale munito di procura autenticata dal responsabile del centro.

Nella maggior parte dei casi, vista la complessità delle problematiche derivanti da un procedimento di accertamento di natura presuntiva, quale è quello basato sugli studi di settore, sarà comunque assolutamente indispensabile la presenza del professionista.

Il **contraddittorio** ha una grande rilevanza nell'ambito del procedimento di accertamento innescato dagli studi di settore, perché rappresenta l'occasione per il contribuente di produrre le **motivazioni che giustifi-**

**cano lo scostamento** dalle risultanze degli studi di settore, consentendo nel contempo agli uffici “una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tiene conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente, soprattutto nell’ipotesi in cui sono applicate metodologie presuntive di accertamento che, sia pure particolarmente affidabili quale quella degli studi di settore, possono non aver colto le peculiarità dell’attività concretamente svolta dal singolo contribuente”.



La sentenza della **Cassazione n. 26635 del 18 dicembre 2009** ne ha sancito l’obbligatorietà, affermando che “è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica – che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico – alla concreta realtà reddituale oggetto dell’accertamento nei confronti di un singolo contribuente”.

Ad esempio, il contribuente potrà dimostrare come le **caratteristiche del gruppo omogeneo** al quale è stato assegnato dallo studio non rispecchino quelle dell’attività effettivamente svolta, oppure che lo studio non è in grado di cogliere le **peculiarità del contesto territoriale** nel quale opera, o, ancora, il fatto che le **modalità di svolgimento dell’attività** si debbono considerare “**anomale**” rispetto al modello “normale” su cui si basa lo studio di settore.

In questo frangente potranno essere invocate poi particolari **situazioni soggettive**, che possano giustificare lo scostamento rilevato (quali **malattie, gravidanze, svolgimento anche di un’attività di lavoro dipendente, ...**) o **oggettive** (ad esempio, **obsolescenza dei beni strumentali, attività commerciale monomarca, ...**).

A seguito delle giustificazioni addotte dal contribuente, l’ufficio dovrà **rettificare** il reddito accertabile, adeguando il risultato degli studi alle specificità poste in evidenza, ovvero dovrà fornire adeguate motivazioni circa il **rigetto** delle tesi sostenute dal contribuente.

Nell’atto di adesione o nell’eventuale avviso di accertamento dovranno essere pertanto indicati:

- gli **elementi di valutazione** evidenziati dal contribuente e i **documenti prodotti**;
- i **percorsi logico-giuridici** che determinano la revisione della pretesa impositiva;
- i **criteri** adottati per la rideterminazione della base imponibile.

Va rimarcato come la Cassazione abbia sottolineato l’importanza della “*motivazione dell’accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell’attività accertativa siano state disattese*”, pena la nullità dell’atto.

Per arrivare alla fase del contraddittorio con l’ufficio con degli elementi spendibili per giustificare lo scostamento fra ricavi dichiarati e risultanze degli studi di settore, il professionista incaricato della difesa del contribuente deve effettuare delle verifiche sia con riferimento alle caratteristiche dello studio di settore e dei dati in esso riportati, che delle condizioni soggettive e oggettive che hanno contraddistinto l’esercizio dell’attività imprenditoriale o professionale nel corso del periodo d’imposta esaminato da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Richiamando quanto abbiamo detto nel capitolo dedicato alla difesa del contribuente nel merito, dovrà quindi innanzitutto essere approfondito lo stesso specifico **studio di settore**, attraverso un’accurata analisi della relativa **nota metodologica**, al fine di capire il peso delle diverse variabili nella funzione di ricavo.

Va quindi appurato se lo studio in questione è stato oggetto di **revisione**, rappresentando questo aspetto un possibile indicatore del fatto che esso non è più adeguato a fotografare la situazione delle imprese operanti nel settore.

Bisogna poi appurare se vi sono delle circostanze **attenuanti**, ossia degli elementi che possono essere uti-

lizzati per giustificare delle situazioni di non congruità e che sono stati individuati da parte dell’Agenzia delle entrate nelle proprie circolari, anche alla luce del confronto con la Commissione degli esperti. Sarà poi di fondamentale importanza comprendere le caratteristiche del **cluster** (o dei cluster) cui è stato attribuito il contribuente, per verificare se esse rispecchiano quelle che sono le modalità in cui l’attività economica viene effettivamente svolta.



Bisogna procedere poi all’analisi della posizione specifica del contribuente.

Innanzitutto deve essere verificata la **correttezza dei dati contabili ed extracontabili** utilizzati nell’ambito della dichiarazione ed eventualmente procedere ad una nuova elaborazione di GE.RI.CO. qualora i dati non siano corretti.

Andranno poi esaminati eventuali **situazioni di carattere soggettivo** che, nel periodo d’imposta interessato, abbiano riguardato l’imprenditore o il professionista (o, ad esempio, altre figure chiave dell’organizzazione) e che possano conseguentemente aver determinato risultati inferiori a quelli “normali”: il caso tipico è quello di lunghi periodi di malattia o di infortunio dei soggetti indicati, che abbiano appunto pregiudicato lo svolgimento dell’attività.

Per quel che concerne invece le **situazioni di carattere oggettivo** che devono essere vagliate per venire eventualmente utilizzate nel contraddittorio, possiamo fare l’esempio della riduzione degli ordini da parte di un cliente chiave entrato in crisi o dall’entrata sul mercato di competitori particolarmente temibili.



Vi è il rischio che la fase del contraddittorio non venga condotta dalle parti in base a quella che dovrebbe essere la sua effettiva funzione, e cioè rappresentare il momento nel quale si dovrebbe raggiungere una sintesi fra la pretesa impositiva derivante dall’utilizzo dello strumento presuntivo che fotografa la situazione “normale” e quella da ritenersi ragionevole alla luce delle specifiche caratteristiche dell’attività esercitata, ma sia soltanto l’occasione per arrivare ad una definizione del *quantum*, beneficiando della riduzione delle

sanzioni. Per il contribuente, e quindi per il professionista che ne ha assunto la difesa, il contraddittorio deve rappresentare invece un momento fondamentale nell'ambito del rapporto con l'ufficio, in quanto le motivazioni avanzate in questa fase a giustificazione dello scostamento rilevato, dovranno rappresentare la base dell'eventuale ricorso contro l'avviso di accertamento, che l'ufficio andrà ad emanare nel caso in cui le parti non raggiungano un accordo.

Sarà pertanto opportuna la produzione di una memoria scritta contenente le tesi sostenute dal contribuente, anche alla luce del fatto che nel caso in cui l'ufficio non ne tenesse conto nell'emanazione dell'avviso di accertamento, questo fatto potrebbe determinare un vizio di motivazione dello stesso, da far valere in sede di contenzioso.

## L'ESITO DEL CONTRADDITTORIO

Il contraddittorio instaurato con il contribuente può concludersi in tre modi distinti, e cioè l'**archiviazione**, l'**atto di adesione** o l'**avviso di accertamento**.

Nel caso in cui il contribuente dimostri l'esistenza di cause di esclusione o di inapplicabilità dello specifico procedimento di accertamento, ovvero fornisca adeguate giustificazioni per lo scostamento dei ricavi dichiarati, o ancora provi che gli elementi contabili riportati nel prospetto allegato all'invito sono errati e che utilizzando i dati corretti non emerge un maggior reddito imponibile, l'ufficio dovrà procedere all'**archiviazione** del procedimento, dandone circostanziata motivazione in atti.

Se invece non ricorrono i presupposti per l'archiviazione e il contribuente intende avvalersi dell'istituto dell'adesione, va applicato il procedimento previsto dagli articoli 7, 8 e 9 del D.Lgs. 218/1997.

L'**atto di adesione** sarà predisposto sulla base dei dati riportati nell'invito al contraddittorio, qualora il contribuente non abbia prodotto motivazioni sufficienti a giustificare lo scostamento di quanto dichiarato rispetto alle risultanze dello studio, mentre rifletterà il ricalcolo delle maggiori imposte e dei maggiori contributi previdenziali qualora vengano accolte alcune giustificazioni prodotte.

In particolare, questa situazione si potrebbe verificare nel caso in cui gli elementi e le circostanze addotte dal contribuente nel contraddittorio convincano l'ufficio a ritenere giustificato, almeno in parte, lo scostamento registrato, oppure laddove vi sia la dimostrazione che i dati contabili ed extracontabili utilizzati non siano corretti.

Nell'atto di adesione l'ufficio dovrà indicare in modo preciso come i fatti posti in evidenza dal contribuente abbiano inciso sulla quantificazione dei ricavi, così come gli eventuali dati contabili ed extracontabili oggetto di modifica.

La terza possibilità è che il procedimento si concluda con un **avviso di accertamento**.

Questo sarà l'esito nel caso in cui il contribuente:

- non si sia presentato al contraddittorio, nonostante la notifica dell'invito;
- abbia partecipato al contraddittorio, ritenendo però non opportuno definire l'accertamento con adesione;
- non abbia perfezionato l'adesione ai sensi del disposto dell'articolo 9 del D.Lgs. 218/1997.



## LE CAUSE GIUSTIFICATIVE DI NON CONGRUITÀ

L'Agenzia delle entrate, con un **Comunicato stampa** del **28 giugno 2007**, ha predisposto un **elenco "aperto" e "integrabile"** delle cause che giustificano lo scostamento rispetto ai risultati degli studi di settore, anche con riguardo all'applicazione dei nuovi indicatori di normalità economica, a beneficio dei contribuenti non congrui e dei professionisti e degli altri intermediari che attestano la sussistenza delle cause giustificative.

L'indicazione delle circostanze che giustificano lo scostamento potrà essere effettuata nel campo "Annotazioni" del modello di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore.

Nell'elenco, che fornisce in realtà delle descrizioni sintetiche delle varie situazione già citate nelle varie Circolari, le stesse sono suddivise in tre categorie:

- **non normalità economica riferibile ai singoli indicatori;**
- **marginalità economica;**
- **altre condizioni particolari o specifiche che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi.**

Le descrizioni possono essere anche di riferimento per l'indicazione di eventuali ulteriori circostanze analoghe, riscontrabili nelle effettive condizioni di esercizio delle varie attività.

Elenco esemplificativo delle descrizioni sintetiche delle cause o circostanze che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi di settore da indicare nel campo "Annotazioni" del modello di comunicazione dei dati rilevanti.

### NON NORMALITÀ ECONOMICA RIFERIBILE A SINGOLI INDICATORI

#### **Incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali**

- Vendita di beni strumentali nel corso dell'anno;
- rilevanza di ammortamenti anticipati e/o accelerati;
- rilevanza di costi per beni in leasing;
- altro (da descrivere in formato libero).

#### **Rotazione del magazzino o durata delle scorte**

- Consistenti approvvigionamenti "debitamente documentati" di beni di magazzino, eseguiti in occasione e/o in prospettiva di più vantaggiose condizioni di mercato (previsione di aumento dei prezzi di materie e/o campagne sconto promosse dai fornitori, eccetera);
- significativa riduzione della clientela di riferimento;
- altre situazioni particolari (da descrivere).

#### **Valore aggiunto per addetto**

- Ciclo produttivo pluriennale (esempio: l'impresa non ha realizzato la vendita dell'immobile in corso di costruzione);
- strutturale assenza o minima presenza di fattore lavoro (esempio: piccole immobiliari di gestione);
- periodo d'imposta inferiore a 12 mesi per il quale non è previsto il ragguglio del peso del titolare;
- presenza significativa di apprendisti;
- compensi corrisposti a soci amministratori ed ad amministratori non soci e rilevati in righe del Quadro F del modello studi di settore diversi dal rigo F19 (Spese per lavoro dipendente);

Le cause giustificative di non congruità

- significativa presenza di perdite su crediti commerciali o minusvalenze patrimoniali non di natura straordinaria;
- numero di giornate retribuite ed esposte nel Quadro A del modello studi di settore (desunte dal modello DM10) non corrispondente alle effettive giornate lavorative (esempio: esistenza documentabile di giornate di maternità, malattia, ecetera, con indennità a carico del datore di lavoro);
- altro (da descrivere).

### **Redditività dei beni strumentali**

- Ciclo produttivo pluriennale (ad esempio, l'impresa che non ha realizzato la vendita dell'immobile in corso di costruzione);
- investimenti operati in fase di avvio dell'attività che non hanno dato luogo a ricavi;
- utilizzo parziale nel processo produttivo di beni già completamente ammortizzati;
- altro (da descrivere).

## MARGINALITÀ ECONOMICA

### **Situazioni riferibili a condizioni soggettive del titolare**

- Età avanzata del contribuente in relazione al tipo di attività svolta;
- stato di salute del titolare;
- attività residuale giustificabile in presenza di altri redditi, fondiari, di pensione o di lavoro dipendente
- altro (da descrivere).

### **Situazioni riferibili all'impresa**

- Ridotte dimensioni della struttura;
- assenza di investimenti anche se in presenza di attrezzature minimali e/o obsolete;
- assenza di personale dipendente e collaboratori;
- assenza di spese per formazione professionale;
- assenza di spese per promozione dell'attività (pubblicità, propaganda, eccetera);
- impossibilità di sostenere spese per acquisizione di servizi;
- debole competitività dei prodotti/servizi erogati;
- altro (da descrivere).

### **Situazioni riferibili al mercato**

- Clientela privata di fascia economicamente debole;
- scarso potere contrattuale nei confronti di imprese committenti (esempio: terzisti);
- incapacità/impossibilità di diversificare la clientela;
- ridotta articolazione del processo produttivo;
- situazione di crisi del settore economico di riferimento, con impossibilità di operare una riconversione
- altro (da descrivere).

### **Localizzazione d'impresa**

- Area di mercato con basso benessere e scarso potenziale di sviluppo economico;
- scarsa presenza di infrastrutture, eccetera;
- situazione di impedimento al normale svolgimento dell'attività (ridotta accessibilità al luogo di esercizio dell'attività o altro);
- altro (da descrivere).

## SOGGETTI ACCERTABILI E SOGGETTI NON ACCERTABILI

### SOGGETTI ACCERTABILI

L'articolo 10 della L. 146/1998, contenente la disciplina relativa alle modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento, ha subito, negli ultimi anni, numerose modifiche che hanno determinato una evoluzione del ruolo dello strumento accertativo connessa a ben precise aspettative nell'ambito della politica fiscale perseguita in materia di contrasto all'evasione fiscale.

Decisivo l'intervento disposto dall'articolo 37, comma 2, lettera a), del D.L. 223/2006.

È stata notevolmente ampliata la possibilità di utilizzare gli studi di settore in sede di accertamento, dato che l'unica condizione necessaria, indipendentemente dalla tipologia del soggetto (esercitante attività di impresa o di arti e professioni) e dal regime contabile adottato, è rimasta quella dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore nel singolo periodo d'imposta considerato.



La disciplina contenuta nell'articolo 10 va coordinata con quella di cui all'articolo 62 *sexies*, comma 3, del D.L. 331/1993, in base alla quale gli accertamenti di cui all'articolo 39, comma 1, del D.P.R. 600/1973 possono essere fondati anche sull'esistenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore.

Tali "gravi incongruenze", se da un lato *"non si possono considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore"* (come già chiarito dalla circolare n. 58/E/2002), non possono al tempo stesso ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in termini assoluti o percentuali.

Scostamenti di scarsa rilevanza in termini assoluti o in termini percentuali (in rapporto all'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati) **potrebbero infatti rivelarsi inidonei ad integrare le sopra menzionate "gravi incongruenze", oltre a determinare l'oggettiva difficoltà, per il contribuente, di contraddire le risultanze dello studio di settore.**

Ciò posto, in sede di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo sulla base degli studi di settore, gli Uffici dovranno considerare prioritariamente gli scostamenti maggiormente significativi, onde assicurare la massima proficuità dell'azione accertatrice, sia in termini di effettivo recupero di base imponibile che di deterrenza verso le situazioni a maggior rischio di evasione.

Gli scostamenti di più modesta entità potranno comunque essere considerati come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori.

La disciplina che individua i soggetti non accertabili è contenuta nell'articolo 10, comma 4, L. 146/1998, all'interno delle quali è racchiuso un elenco specifico delle varie cause di esclusione.

Nel dettaglio, il suddetto comma 4 esclude dall'ambito applicativo delle disposizioni di cui al comma 1, del medesimo articolo 10, i contribuenti:



*“a) che hanno dichiarato ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d), ed e), o compensi di cui all’articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell’economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro;*  
*b) che hanno iniziato o cessato l’attività nel periodo d’imposta. La disposizione di cui al comma 1 si applica comunque in caso di cessazione e inizio dell’attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l’attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti;*  
*c) che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell’attività”.*

Si riportano, in tabella, le ulteriori cause di esclusione previste, con la specifica indicazione della relativa fonte normativa o di prassi.

CAUSE DI ESCLUSIONE	
Articolo 1 comma 113 della L. 244/2006	I contribuenti che fruiscono del regime dei contribuenti minimi (dal 2012, regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile) (2).
- circolare n. 110/E/1999; - circolare n. 31/E/2007; - risoluzione n. 104/E/2008.	I soggetti che determinano il reddito con criteri “forfettari”.
	Sono incaricati delle vendite a domicilio.
	Sono classificati in una categoria reddituale diversa (ad esempio, reddito di lavoro autonomo invece che reddito d’impresa) da quella prevista dal quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dello studio di settore approvato per l’attività esercitata (3).
CAUSE DI ESCLUSIONE	
Articolo 5 del D.M. 11 maggio 2008	Società cooperative a mutualità prevalente di cui all’articolo 2512 cod. civ. Soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.
	Soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività contraddistinta: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dal codice 64.92.01 - “Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi”;</li> <li>• dal codice 66.19.40 - “Attività di Bancoposta”</li> </ul>
	Soggetti esercenti attività d’impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d’imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei contribuenti minimi (articolo 1 comma 96 ss. della L. 244/2007).
	Soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività di affitto d’aziende - codice 68.20.02.
(2) La circolare n. 8/E/2012 ha precisato che i contribuenti che usufruiscono, dal 2012, del regime degli “ex minimi”, di cui all’articolo 27 comma 3 del D.L. 98/2011, sono soggetti agli studi di settore. Tuttavia, “la sussistenza dei requisiti di cui ai commi 96 e 99 dell’articolo 1 della L. 244/2007 potrebbe configurare anche una situazione di marginalità economica”. (3) Così, un lavoratore autonomo non compilerà il modello per la comunicazione dei dati rilevanti qualora questo contenga un quadro (F) destinato ad accogliere i dati contabili riguardanti l’esercizio dell’attività in forma d’impresa (circolare n. 58/E/2002).	

- **SUPERAMENTO LIMITE MASSIMO DEI RICAVI/COMPENSI**

Non sono accertabili in base agli studi di settore i soggetti che hanno dichiarato ricavi/compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo Decreto di approvazione.



dimensioni.

Tale limite non può in ogni caso superare l'importo di 7,5 milioni di euro (importo pari a 5.164.569 euro prima delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2007), dal momento che gli studi di settore risultano inidonei a valutare la capacità di produrre ricavi o compensi di realtà economiche di grandi

Occorre sottolineare che il nuovo limite di 7,5 milioni di euro non trova ad oggi applicazione non essendo mai state recepite da alcun Decreto di approvazione dei singoli studi di settore.

Per effetto, comunque, dell'elevamento di tale limite, i soggetti che dichiarano ricavi/compensi di ammontare superiore a 5.164.569 euro ma non tali da raggiungere la quota di 7,5 milioni di euro, sono esclusi dalla compilazione degli studi di settore, ma sono tenuti, in ogni caso, alla compilazione dei modelli per consentire all'Amministrazione finanziaria il reperimento dei dati necessari all'elaborazione degli studi stessi.

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2012, ha chiarito, al punto 6.1, che:



*“per evitare il superamento del limite sopra indicato, i soggetti che iniziano un'attività costituente mera prosecuzione di quella svolta da altri, devono ragguagliare l'ammontare dei ricavi conseguiti nel primo periodo di imposta al periodo di svolgimento dell'attività o alla durata del periodo”.*

Per contro, i soggetti che, invece, dichiarano ricavi/compensi per un ammontare superiore a 7,5 milioni di euro non sono assoggettati a studi di settore e non devono compilare i relativi modelli.

- **INIZIO/CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ IN CORSO D'ANNO**

Una delle cause di esclusione contemplate dall'articolo 10 è rappresentata dall'inizio, ovvero cessazione, dell'attività durante il periodo d'imposta.

Tale disposizione è, però, soggetta ad alcune deroghe introdotte dalla L. 296/2006; infatti, l'accertamento da studi di settore può trovare, comunque, applicazione (e devono quindi essere compilati i relativi modelli) nelle seguenti ipotesi:

- inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;
- l'attività costituisce mera prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti.



La causa di esclusione in esame ha effetto anche nei casi in cui l'inizio ovvero la cessazione dell'attività siano avvenuti il 1° gennaio o il 31 dicembre.

Con riferimento alla prima fattispecie si possono presentare i seguenti casi:

- un soggetto cessa l'attività ed entro sei mesi ne inizia un'altra diversa dalla prima;
- un soggetto cessa l'attività ed entro sei mesi riprende l'esercizio della medesima attività.

Al riguardo, la circolare n. 11/E/2007, ha chiarito che la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 10 trova applicazione solo ed esclusivamente nel secondo caso, in quanto deve essere applicato un criterio di omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente.



Il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono contraddistinte da un medesimo codice di attività ovvero i codici di attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

In merito, poi, al requisito dell'intervallo di sei mesi tra cessazione e riavvio:

- bisogna considerare sia le cessazioni e successivi avvii che si perfezionano all'interno del medesimo periodo di imposta sia quelli che cadono a cavallo di due periodi di imposta consecutivi;
- il computo del semestre decorre dalla data di chiusura dell'attività, ovvero dalla data di comunicazione effettuata all'Agenzia delle entrate, considerando come mese intero le frazioni di esso pari o superiore a 15 giorni.

Con riferimento, invece, alla seconda fattispecie, l'intento del Legislatore è quello di applicare lo studio di settore ad un soggetto che non inizia ex novo la propria attività.

Al riguardo la già citata circolare n. 11/E/2007 ha precisato che:



*“deve ritenersi che la fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità”.*

Tale situazione può presentarsi, ad esempio, nei seguenti casi:

- conferimento dell'unica azienda;
- donazione d'azienda;
- successione d'azienda;
- cessione d'azienda;
- operazione di trasformazione, scissione o fusione d'azienda;
- scioglimento di una società di persone con prosecuzione dell'attività da parte di un socio.

• **PERIODO DI NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ**

A titolo esemplificativo, si considerano di non normale svolgimento dell'attività:

- i periodi nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché:
- la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo di imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
- non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste;
- viene svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società ha affittato l'unica azienda;
- il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi, dandone comunicazione alla camera di Commercio;
- per gli esercenti arti e professioni, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- i periodi nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata.



Nelle ipotesi sopra elencate il contribuente:

- **è escluso dall'applicazione degli studi di settore;**
- **è obbligato alla compilazione del modello.**

## MARGINALITÀ ECONOMICA

La condizione di marginalità economica è stata definita dalla circolare n. 38/E/2007 come quella condizione riferibile a tutti coloro che, per cause indipendenti (o anche dipendenti) dalla propria volontà, non gestiscono l'attività secondo logiche di mercato, ponendosi conseguentemente al di fuori del principio di normalità sul quale è basata la metodologia di elaborazione degli studi di settore.

Di seguito, in forma tabellare, sono riportate le principali cause giustificative determinate da condizioni di marginalità economica.

<b>CAUSE GIUSTIFICATIVE DETERMINATE DA CONDIZIONI DI MARGINALITÀ ECONOMICA</b>	
Situazioni riferibili a condizioni soggettive del titolare	Età avanzata del contribuente in relazione al tipo di attività svolta
	Stato di salute del titolare (*)
	Attività residuale giustificabile in presenza di altri redditi (es. fondiari, di pensione o di lavoro dipendente)

CAUSE GIUSTIFICATIVE DETERMINATE DA CONDIZIONI DI MARGINALITÀ ECONOMICA	
Situazioni riferibili all'impresa	Ridotte dimensioni della struttura
	Assenza di investimenti anche se in presenza di attrezzature minimali e/o obsolete
	Assenza di personale dipendente e collaboratori
	Assenza di spese per formazione professionale
	Assenza di spese per promozione dell'attività (pubblicità, propaganda, etc.)
	Impossibilità di sostenere spese per acquisizione di servizi
	Debole competitività dei prodotti/servizi erogati
Situazioni riferibili al mercato	Clientela privata di fascia economicamente debole
	Scarso potere contrattuale nei confronti di imprese committenti (es. terzisti)
	Incapacità/impossibilità di diversificare la clientela
	Ridotta articolazione del processo produttivo
	Situazione di crisi del settore economico di riferimento con impossibilità di operare una riconversione
Localizzazione d'impresa	Area di mercato con basso benessere e scarso potenziale di sviluppo economico
	Scarsa presenza di infrastrutture
	Situazione d'impedimento al normale svolgimento dell'attività (es. ridotta accessibilità al luogo di esercizio dell'attività o altro)
(*) Al riguardo si segnala la sentenza della Cass. n. 19754/2010, secondo cui l'intervento chirurgico cui è stato sottoposto il contribuente può costituire motivo di inapplicabilità degli studi di settore, a condizione che il medesimo dimostri l'incidenza che tale evento ha avuto sulla capacità reddituale, non rilevando il fatto in sé, ma la durata delle conseguenze ed, eventualmente, l'inabilità al lavoro provocata.	

Oltre a quelle suindicate, il contribuente può segnalare ulteriori cause che hanno determinato una situazione di anomalia rispetto ai risultati dello studio di settore. Tali cause possono essere riconducibili:

- ad ulteriori specifiche condizioni che incidono sull'andamento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo come l'apertura di *outlet* commerciali nei pressi del proprio bacino di utenza (nota DRE Piemonte 7.8.2008 n. 45913, C.T.R. Bari 9.9.2011 n. 193), la congiuntura economica negativa, la concorrenza di imprese straniere (C.T. Prov. La Spezia 27.8.2012 n. 64/07/12), etc.;
- oppure alla non corretta formazione/applicazione dello studio di settore come esemplificato di seguito:
  - applicazione di uno studio di settore diverso da quello specifico per l'attività svolta (es. per errori in dichiarazione o nel modello di comunicazione di inizio attività);
  - imputazione ad un gruppo di appartenenza (*cluster*) inadatto per le caratteristiche dell'attività svolta (C.T.R. Milano 25.1.2012 n. 7);
  - inadeguatezza del procedimento di formazione dello studio di settore a causa di elementi non presi in considerazione nella fase di formazione o non appropriata quantificazione di variabili;
  - computo dei ricavi/compensi in base ad uno studio successivamente "evoluto".

## REGIME PREMIALE STUDI DI SETTORE

Il regime premiale, introdotto dal D.L. 201/2011 consente di beneficiare dell'esclusione da accertamenti analitico-presuntivi basati sulle presunzioni semplici, della riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento e dei limiti alla determinazione sintetica del reddito complessivo, che è ammessa solo a condizione che lo stesso ecceda di almeno 1/3 quello dichiarato.

Infatti a favore dei contribuenti, appartenenti a determinati codici attività individuati di anno in anno con Provvedimento Agenzia Entrate, soggetti agli studi di settore che risultano congrui, anche a seguito di adeguamento e coerenti agli specifici indicatori previsti dallo studio di settore, sono riconosciuti i seguenti benefici (articolo 10, commi 9-13, D.L. 201/2011):

- **preclusione** dagli **accertamenti** basati sulle **presunzioni semplici** ex articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973 e articolo 54, comma 2, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972;
- **riduzione di 1 anno** dei **termini di decadenza** per l'**attività di accertamento** ex articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973 e articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972. Tale riduzione non si applica in caso di violazione che integra uno dei reati penali D.Lgs. 74/2000;
- **determinazione sintetica del reddito** ex articolo 38, D.P.R. 600/1973 solo se il reddito complessivo accertabile eccede di almeno 1/3 quello dichiarato.

Condizioni necessarie per l'ottenimento dei benefici di cui in precedenza, in base anche a quanto specificato dall'Agenzia delle entrate con **Provvedimento 13 aprile 2016**, sono:

- il regolare assolvimento degli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti (articolo 10, commi 9 e 10, D.L. 201/2011);
- congruità, anche a seguito di adeguamento in dichiarazione;
- coerenza agli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore: è necessario che la coerenza sussista per tutti gli indicatori di coerenza economica e di normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile; in presenza di reddito di impresa e di lavoro autonomo la coerenza deve sussistere per entrambi i fronti; in presenza di due diversi studi di settore congruità e coerenza devono sussistere per entrambi gli studi.

## REGIME PREMIALE ANNO 2017

Nel corso di Telefisco 2018 è stato precisato che il beneficio consistente nella riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, a favore dei soggetti che fruiscono del regime premiale in caso di congruità e coerenza agli studi di settore (articolo 10 commi 9 e 10 del DL 201/2011), non opera solo rispetto alle rettifiche aventi ad oggetto i redditi d'impresa o di lavoro autonomo assoggettati agli studi di settore, ma anche per eventuali altre tipologie di reddito possedute dal contribuente. A conferma del fatto che per il periodo d'imposta 2017 sono ritenuti validi gli studi di settore ammessi per il 2016 nel regime premiale individuati dal Provvedimento del 23 maggio 2017 n. 99553 dell'Agenzia delle entrate. In particolare, hanno accesso al regime premiale gli studi per i quali risultano approvati indicatori di coerenza economica riferibili ad almeno:

- a) quattro tra le seguenti diverse tipologie:
  - efficienza e produttività del fattore lavoro;
  - efficienza e produttività del fattore capitale;
  - efficienza di gestione delle scorte;
  - redditività;
  - struttura,
- b) oppure a tre delle tipologie indicate sopra e che, contemporaneamente, prevedono l'indicatore "**Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti**".



---

# STUDI DI SETTORE E DICHIARAZIONE DEI REDDITI

## PREMESSA

I **Modelli** per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli **studi di settore** (nel prosieguo anche: "Modelli" o "Modello") sono **parte integrante** della **dichiarazione** dei redditi e devono essere trasmessi per via telematica unitamente al modello **Redditi 2018**.

I modelli devono essere compilati dai contribuenti, ai quali si applicano gli studi di settore, ovvero, ancorché esclusi dall'applicazione degli stessi, tenuti comunque alla loro presentazione, qualora nel **periodo d'imposta 2017**, abbiano esercitato in via prevalente una delle attività economiche nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio per le quali risultano approvati, con decreto ministeriale, gli studi di settore indicati nella Tabella 1 allegata alle Istruzioni Parte Generale, richiamate anche dal **Provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate (nel prosieguo: anche "Amministrazione finanziaria"), Protocollo **n. 25090**, pubblicato in data 31 gennaio 2018 (nel prosieguo: anche "Provvedimento")<sup>1</sup> rubricato "*Approvazione di n. 193 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, relativi ad attività economiche del settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio, da utilizzare per il periodo di imposta 2017*"<sup>2</sup>.

Come chiarito dal Provvedimento, gli studi di settore applicabili per il periodo di imposta 2017 tengono conto anche di quanto previsto dalle note tecniche e metodologiche approvate in allegato ai Decreti ministeriali 24 marzo 2014 e 17 marzo 2016.

Inoltre, i predetti Modelli contengono anche le informazioni relative ai correttivi crisi, individuate sulla base della metodologia presentata alla Commissione degli esperti nella seduta del 14 dicembre 2017.

La modulistica è stata successivamente modificata per far fronte alle modifiche apportate dai provvedimenti di seguito elencati:

---

<sup>1</sup> Il Provvedimento approva i modelli con cui i contribuenti comunicano all'Agenzia delle entrate, in sede di dichiarazione dei redditi, come previsto dai decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze 29 dicembre 2014, 22 dicembre 2015 e 22 dicembre 2016, i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, relativi alle attività economiche nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio. Le istruzioni prevedono che per la determinazione del valore dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore occorre avere riguardo alle disposizioni previste dal Tuir. Anche le imprese minori in contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 dovranno, di conseguenza, compilare i modelli degli studi di settore seguendo le specifiche modalità di determinazione del reddito previste dall'articolo 66 del Tuir".

<sup>2</sup> Sono approvati, unitamente alle relative istruzioni, costituite da una Parte generale, comune a tutti gli studi di settore, e da una Parte specifica per ciascuno studio e dalle Parti relative ai quadri A, F, G, T, X, comuni agli studi di settore che ne prevedono il richiamo nelle relative istruzioni specifiche.

- **Provvedimento** Protocollo n. 39252 del 15 febbraio 2018 “*Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore e dei parametri, dei relativi controlli con i modelli Redditi 2018 e di modifiche alla modulistica degli studi di settore*”<sup>3</sup>;
- **D.M.** del 3 marzo 2018<sup>4</sup> “*Approvazione delle modifiche agli studi di settore applicabili al periodo d’imposta 2017*”.

Con il D.M. del 23 marzo 2018, il Legislatore fiscale ha apportato significative ed importanti modifiche agli studi di settore applicabili per il periodo di imposta 2017, tra cui l’introduzione dei “correttivi cassa” utili per la corretta applicazione degli studi di settore da parte delle imprese minori in contabilità semplificata (esclusi i professionisti) che, secondo quanto previsto dall’articolo 66, D.P.R. 917/1986 (c.d. Tuir), determinano il reddito in base a un regime contabile improntato alla cassa e non alla competenza.

La suddetta norma è stata modificata dall’articolo 1, commi 17 – 19, L. 232/2016, con effetti a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, con l’intento dichiarato di introdurre il principio di cassa nella determinazione del reddito, in parziale sostituzione del principio di competenza adottato fino al 2016.

In base al novellato comma 1 dell’articolo 66, D.P.R. 917/1986, infatti, il reddito d’impresa è costituito dalla differenza tra:

- i) i ricavi tipici di cui all’articolo 85, D.P.R. 917/1986 e gli altri proventi di cui all’articolo 89, D.P.R. 917/1986 (interessi attivi e utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, S.n. c., S.a.s. residenti in Italia e utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti di cui all’articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), D.P.R. 917/1986), percepiti nel periodo d’imposta;
- ii) le spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività d’impresa.

<sup>3</sup> Per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2017, sono approvate, in base all’articolo 62-bis del D.L. 331/1993, tenuto conto di quanto previsto dall’articolo 1, comma 1-bis, del D.P.R. 195/1999, le modifiche agli studi di settore in vigore per tale periodo di imposta. I contribuenti che, per il periodo d’imposta 2017, dichiarano, anche a seguito dell’adeguamento, ricavi e compensi di ammontare non inferiore a quello risultante dall’applicazione degli studi di settore integrati con le modifiche approvate con il presente decreto, non sono assoggettabili, per tale annualità, ad accertamento ai sensi dell’articolo 10 della L. 146/1998. Il Decreto specifica che sono introdotti interventi correttivi agli studi di settore sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 1. Tali correttivi si applicano nei confronti delle imprese minori in contabilità semplificata che determinano il reddito secondo quanto previsto dall’articolo 66 Tuir. Inoltre, il Decreto prevede che le modifiche allo studio di settore YM05U, relative all’aggiornamento della “*Territorialità dei Factory Outlet Center*”, sono individuate sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 2. Le modifiche allo studio di settore YG44U, relative all’aggiornamento delle aggregazioni comunali, a seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2017, sono individuate sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 3. Le modifiche allo studio di settore WG72A relative all’aggiornamento della “*Territorialità del livello delle tariffe applicate per l’erogazione del servizio taxi*”, sono individuate sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 4. Le modifiche allo studio di settore YK04U, relative all’aggiornamento delle aggregazioni comunali, a seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2017, sono individuate sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 5. L’aggiornamento delle analisi territoriali a livello comunale a seguito della istituzione, modifica e ridenominazione di alcuni comuni nel corso dell’anno 2017, è individuato sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato 6. L’aggiornamento delle analisi territoriali a livello provinciale a seguito dell’introduzione del nuovo assetto degli enti territoriali regionali della Sardegna, nel corso dell’anno 2017, è individuato sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all’allegato. La soglia minima e quella massima dell’indicatore di coerenza economica “*Costo per litro di benzina o gasolio consumato durante il periodo di imposta*” dello studio di settore WG68U, indicate nel Sub Allegato 12.E al Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 29 dicembre 2014 sono rispettivamente poste pari a 1,13 e 1,25. Per l’individuazione delle soglie di cui al periodo precedente si è tenuto conto dell’andamento medio del prezzo relativo al gasolio e alla benzina, con riferimento al 2017, risultante dal sito internet del Ministero dello Sviluppo Economico. Per i contribuenti che utilizzano in modo prevalente carburante acquisito da cisterne interne all’impresa o tramite consorzi o gruppi d’acquisto, l’indicatore di coerenza economica “*Costo per litro di benzina o gasolio consumato durante il periodo di imposta*” non fornisce esiti di coerenza in relazione a valori inferiori alla soglia minima.

<sup>4</sup> Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2018, supplemento ordinario.

Tuttavia, sebbene il nuovo regime definito dall'articolo 66, D.P.R. 917/1986 sia improntato al principio di cassa, permangono alcune deroghe a favore del principio di competenza espressamente individuate nel testo della norma mediante il richiamo alla specifica disciplina prevista dal Tuir.

In particolare, resta fermo che le spese e gli oneri specificamente afferenti ai ricavi ed alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito d'impresa, pur non risultando dalle registrazioni ed annotazioni nei registri di cui all'articolo 18, D.P.R. 600/1973, sono ammessi in deduzione, se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), D.P.R. 917/1986. Le perdite fiscali, invece, sono utilizzabili in riduzione del reddito complessivo, nel limite del loro ammontare.

Inoltre, in base all'articolo 56, comma 2, del Tuir, ove risultasse un'eccedenza, essa non può essere riportata ai periodi d'imposta successivi.

Come detto, dunque, dal 2017, le variazioni delle rimanenze non concorrono più alla formazione del reddito d'impresa. In applicazione del principio di cassa, le spese per le merci rilevano nel periodo d'imposta in cui è effettuato il pagamento.

Al fine di sterilizzare le rimanenze risultanti nell'ultimo anno di applicazione del regime di competenza, è previsto che il reddito delle imprese minori relativo al periodo d'imposta in cui si applica per la prima volta il principio di cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il criterio di competenza.

Pertanto, le imprese minori che applicano il regime di contabilità semplificata, compilano il modello degli studi di settore seguendo le specifiche modalità di determinazione per cassa del reddito, così come stabilito dall'articolo 66, del Tuir.

Tuttavia, il modello di stima dei ricavi si basa sulla correlazione economico - statistica tra costi e ricavi ed è stato elaborato in presenza di una contabilità che, originariamente, prima delle intervenute modifiche normative, rispettava il principio di competenza e l'applicazione della predetta metodologia a contribuenti che dichiarano i dati contabili per cassa avrebbe potuto comportare delle significative distorsioni.

Basti pensare al solo dato dei ricavi oggetto di confronto con quello stimato per verificare la congruità del contribuente ovvero il dato delle rimanenze, fondamentale per l'applicazione degli studi (una delle variabili più significative utilizzate per stimare i ricavi delle imprese che esercitano le attività del commercio è rappresentata dal costo del venduto, al cui calcolo partecipano le esistenze iniziali e le rimanenze finali di magazzino), ma non necessario per determinare il reddito secondo il regime improntato alla cassa.

La nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 66, D.P.R. 917/1986, infatti, non reca più il rinvio agli articoli 92, 93 e 94 dello stesso D.P.R. 917/1986, con la conseguenza che non assumono più rilevanza, ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, le rimanenze, i lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale ed i titoli.

Preso atto di tale possibile anomalia applicativa, con il D.M. 23 marzo 2018 sono state, quindi, approvate le modifiche agli studi di settore in applicazione per il periodo d'imposta 2017.

Inoltre nella nota tecnica e metodologica ad esso allegata è stato chiarito il percorso metodologico attraverso il quale si vanno a individuare idonei correttivi volti a neutralizzare i possibili effetti distorsivi correlati al passaggio tra i due regimi di determinazione del reddito.

In particolare, il percorso metodologico approvato con il D.M. 23 marzo 2018 ha quale presupposto che i contribuenti in contabilità semplificata, che hanno esercitato l'opzione per il metodo della registrazione, ai sensi dell'articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973, siano sostanzialmente equiparabili ai contribuenti che contabilizzano per competenza e, di conseguenza, i risultati degli studi di settore non hanno necessità di essere corretti nei loro confronti. Risultano però confermati, in quanto significativi ai fini della stima, i dati delle rimanenze e delle esistenze.

Viceversa, per coloro che non hanno optato per tale metodo vengono previste alcune correzioni ai ricavi, stimati applicando gli studi di settore; in particolare, vengono previsti i seguenti correttivi:

Premessa

- i) durata media di debiti e crediti per singola impresa, per territorio e per modello organizzativo di riferimento (rispettivamente correttivo strutturale, territoriale e settoriale);
- ii) lunghezza dei tempi di pagamento relativi alle vendite B2B (correttivo vendite B2B);
- iii) lunghezza dei tempi di pagamento relative alle vendite B2PA (correttivo vendite B2PA).

Affinché i correttivi si rendano applicabili è necessario che i contribuenti interessati indichino nei modelli degli studi di settore ulteriori informazioni.

Si tratta, in particolare, oltre che dei dati relativi alle rimanenze di esercizio, anche del dato delle operazioni imponibili:

- i) effettuate verso soggetti Iva;
- ii) con applicazione del *reverse charge*;
- iii) effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 in regime di *split payment*.

Tali variabili non andranno indicate nel caso in cui il contribuente abbia optato per il metodo della registrazione di cui al comma 5 dell'articolo 18, D.P.R. 600/1973, atteso che in tale ipotesi i correttivi in argomento non si applicano.

L'intervento di modifica in argomento risulta coerente con la previsione normativa di cui al comma 4 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017.

La predetta norma prevede, infatti, che “*i contribuenti cui si applicano gli indici dichiarano, anche al fine di consentire un'omogenea raccolta informativa, i dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli stessi, sulla base di quanto previsto dalla relativa documentazione tecnica e metodologica approvata con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (...), indipendentemente dal regime di determinazione del reddito utilizzato*” tale “*disposizione (...) si applica, nelle more dell'approvazione degli indici per tutte le attività economiche interessate, anche (...) agli studi di settore*”.

Pertanto, i contribuenti, grazie alla modifica in esame, dichiareranno i dati rilevanti per l'applicazione degli studi (dati per cassa) sulla base di quanto previsto dalla documentazione tecnica e metodologica relativa agli studi stessi.

Questa soluzione appare altresì coerente con l'obiettivo di semplificare il più possibile gli adempimenti a carico dei contribuenti; in assenza dei correttivi cassa, un percorso alternativo, allineato con quanto previsto dal citato comma 4 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017, avrebbe comportato, infatti, la compilazione dei dati degli studi di settore per competenza, con evidenti riflessi critici per i contribuenti in semplificata nel determinare il reddito per cassa e dichiarare i dati ai fini degli studi per competenza.

Analizzando la nota metodologica allegata al D.M. 23 marzo 2018 emerge, inoltre, che per elaborare i correttivi in tema sono state acquisite, attraverso le Organizzazioni di categoria, informazioni di natura strutturale e contabile relativamente a un campione di circa 100.000 soggetti, al fine di poter riscontrare il grado di significatività degli interventi delineati.

Tale passaggio conferma ulteriormente come gli studi di settore siano il risultato di un percorso di collaborazione e dialogo tra i diversi attori interessati, e del ruolo significativo svolto dalle Organizzazioni di categoria.

Infine, si osserva che è previsto esplicitamente che i correttivi cassa troveranno applicazione “*in relazione al solo periodo d'imposta 2017*”, dal momento che, come si dirà meglio, dal periodo d'imposta 2018, tutti gli studi di settore cederanno il passo ai nuovi indici di affidabilità fiscale.

Tra gli altri aspetti di novità, meritevoli di attenzione, ci sono gli interventi volti a cogliere aspetti applicativi correlati alle territorialità, attraverso, ad esempio, l'aggiornamento della “*Territorialità dei Factory Outlet Center*” per lo studio di settore YM05U, delle analisi territoriali a livello comunale a seguito della

istituzione, modifica e ridenominazione di alcuni Comuni nel 2017 per gli studi di settore YG44U e YK04U, della “*Territorialità del livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio taxi*” per lo studio di settore WG72A.

In ultimo si segnala che con il provvedimento n. 90727 del 3 aprile 2018, rubricato “*Approvazione di modifiche alla modulistica degli studi di settore e dei parametri da utilizzare per il periodo di imposta 2017*” sono state apportate talune modifiche ai modelli e alle istruzioni dei parametri e ulteriori modifiche ai modelli e alle istruzioni degli studi di settore.

Come chiarito dal documento richiamato, la modulistica dichiarativa risulta integrata con i seguenti interventi:

- aggiornamenti finalizzati a recepire gli interventi correttivi agli studi di settore, approvati con il decreto ministeriale del 23 marzo 2018, applicabili, per il periodo di imposta 2017, alle imprese minori in contabilità semplificata. Al riguardo, i modelli e le istruzioni relativi ad attività per le quali sono approvati studi di settore applicabili ai contribuenti esercenti attività d'impresa sono integrati con la nuova sezione “Ulteriori informazioni – imprese in regime di contabilità semplificata” composta dai righe da F41 a F44;
- aggiornamenti finalizzati all'acquisizione di dati utili per la costruzione e/o l'aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-bis, comma 2, del D.L. 50/2017, convertito con la L. 96/2017, analizzati dalla Commissione degli esperti per gli studi di settore nelle riunioni del 28 febbraio e del 28 marzo 2018<sup>5</sup>.

Sul punto occorre fare una breve ricostruzione della normativa che ha dapprima abrogato e sostituito gli studi di settore con un nuovo sistema di indici sintetici di affidabilità fiscale c.d. **Isa** con effetto a partire dal periodo d'imposta 2017, per poi successivamente posticipare l'ingresso del nuovo strumento nel periodo d'imposta 2018.

<sup>5</sup> Al riguardo:

- la tabella 1 – Elenco degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2017 e delle relative attività economiche (classificazione ATECO 2007) allegata alle istruzioni “Parte generale” dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;

- i frontespizi dei modelli degli studi di settore interessati dall'intervento, le copertine ed il paragrafo “1. GENERALITÀ” delle relative istruzioni; sono integrati con il riferimento a codici attività per i quali gli studi di settore stessi dovranno essere compilati, per il periodo di imposta 2017, ai soli fini della acquisizione dei dati.

Inoltre, i modelli e le istruzioni relativi ad attività per le quali sono approvati studi di settore applicabili ai contribuenti esercenti attività d'impresa ed il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri, da utilizzare dagli esercenti attività d'impresa, e le relative istruzioni sono integrate con una nuova sezione “Ulteriori informazioni imprese in regime di contabilità semplificata” composta da quattro righe.

La previsione dell'inserimento di tali ulteriori dati è stata oggetto di analisi da parte della Commissione degli esperti per gli studi di settore nelle citate riunioni del 28 febbraio e 28 marzo 2018. Nel modello dello studio di settore WG68U è stata inserita, nel quadro D - Elementi specifici dell'attività, la variabile “Utilizzo prevalente di carburante acquisito da cisterne interne all'impresa e/o tramite consorzi/gruppi d'acquisto (litri di carburante utilizzato maggiori del 50% del totale utilizzato nel periodo d'imposta)” al fine di gestire la non applicabilità dell'indicatore di coerenza “Costo per litro di benzina o gasolio consumato durante il periodo di imposta”, a seguito delle modifiche approvate con il decreto ministeriale del 23 marzo 2018, in precedenza citato; conseguentemente è stato eliminato il rigo Z11.

Infine sono stati corretti taluni refusi presenti nei modelli e nelle istruzioni degli studi di settore e dei parametri.

In particolare sono modificate:

- le istruzioni “Parte generale” e quelle del quadro F – Elementi contabili dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;

- il modello dello studio di settore WM23U;

- le istruzioni del modello parametri relativo agli esercenti arti e professioni.

Il Legislatore fiscale infatti, con il fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali, ha introdotto nell'ordinamento tributario nazionale gli indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, c.d. Isa.

Gli indici, elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso al regime premiale<sup>6</sup>.

Sul tema è intervenuto il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 settembre 2017, prot. n. 191552 rubricato "*Programma delle elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili a partire dal periodo d'imposta 2017*" con il quale sono state chiarite le attività economiche per le quali sono elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2017.

Tuttavia, il Legislatore con la L. 2015/2017, c.d. Legge di Bilancio 2018, ha posticipato l'introduzione del nuovo sistema Isa, specificando all'articolo 1, comma 931 che i nuovi indici "*si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018*"<sup>7</sup>.

Preso atto dello **slittamento** di un anno per l'introduzione effettiva degli **Isa**, tornano a gran voce operative, per il periodo d'imposta 2017, tutte le regole previste per gli studi di settore nelle annualità precedenti. Dovrebbero trovare ancora effetto i benefici riconosciuti al contribuente che accede al c.d. regime premiale introdotto dall'articolo 10, D.L. 201/2011.

In particolare, è previsto che nei confronti dei contribuenti cui si applica tale **regime premiale**:

- a) sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972;
- b) sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del D.P.R. 600/1973, e dall'articolo 57, primo comma, del D.P.R. 633/1972. Tale 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 D.Lgs. 74/2000;
- c) la determinazione sintetica del reddito complessivo, di cui all'articolo 38 del D.P.R. 600/1973, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> V. articolo 9-bis, comma 2, del D.L. 50/2017, convertito con la L. 96/2017, recante "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*", individua gli indici sintetici di affidabilità fiscale da elaborare e, a seguito di approvazione con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, da applicare a partire dall'annualità di imposta 2017.

<sup>7</sup> L. 205/2017, pubblicata in Gazz. Uff. n. 302 del 29 dicembre 2017 S.O. n. 62/L.

<sup>8</sup> Per accedere a tale regime è necessario che il contribuente: 1) dichiarare, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore; 2) abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti; 3) risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili. Con riguardo a tali condizioni è necessario che: I) la coerenza sussista per tutti gli indicatori di coerenza economica e di nor-

Il contribuente può accedere al regime premiale se:

- a) la coerenza sussiste per tutti gli indicatori di coerenza e di normalità previsti dallo studio applicabile;
- b) nell'ipotesi in cui conseguono redditi di impresa e di lavoro autonomo, l'assoggettabilità al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore sussiste per entrambe le categorie reddituali;
- c) la congruità e la coerenza sussiste per tutti gli studi di settore applicabili;
- d) hanno regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti.

Con il **Provvedimento** richiamato in premessa sono stati approvati **n. 193 modelli** per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore unitamente alle relative istruzioni costituite da:

- i) **Parte generale**, comune a tutti gli studi di settore;
- ii) **Parte specifica** per ciascuno studio;
- iii) **Specifiche** relative ai **quadri A, F, G, T, X, V**, comuni agli studi di settore che ne prevedono il richiamo nelle relative istruzioni specifiche.

I nuovi modelli, come detto sopra, **tengono conto dei correttivi "crisi"**, emessi entrambi con l'obiettivo di riequilibrare, alla luce delle mutate condizioni economiche, la stima dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2017.

I modelli devono essere trasmessi per via telematica unitamente alla dichiarazione dei redditi, direttamente dal contribuente, attraverso il servizio telematico *Entratel* o *Internet* (Fisconline), ovvero avvalendosi degli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-*bis* e 3, del D.P.R. 322/1998 e successive modificazioni, secondo le specifiche tecniche che saranno indicate con successivo Provvedimento.

I soggetti incaricati della trasmissione telematica, sono tenuti a comunicare al contribuente, dopo aver ultimato correttamente l'invio, i dati relativi all'applicazione degli studi di settore, compresi quelli relativi al calcolo della congruità, coerenza e normalità economica, utilizzando i modelli o un prospetto, contenente tutti i dati trasmessi, conformi per struttura e sequenza ai modelli approvati. In particolare i modelli interessano:

- i) 50 studi per il settore delle **manifatture**;
- ii) 53 studi per il settore dei **servizi**;
- iii) 24 studi per i **professionisti**;
- iv) 66 studi per il settore del **commercio**.

Per il **settore delle manifatture**:

- WD03U Pulitura e cernita di semi e granaglie, codice attività 01.64.01; Molitura del frumento, codice attività 10.61.10; Molitura di altri cereali, codice attività 10.61.20; Lavorazione del riso, codice attività 10.61.30; Altre lavorazioni di semi e granaglie, codice attività 10.61.40;
- WD04A Estrazione di pietre ornamentali e da costruzione, calcare, pietra da gesso, creta e ardesia, codice attività 08.11.00; Estrazione di ghiaia, sabbia; estrazione di argille e caolino, codice attività 08.12.00; Estrazione di pomice e di altri minerali n. c.a., codice attività 08.99.09; Attività di supporto all'estrazione di pietre ornamentali, da costruzione, da gesso, di anidrite, per calce e cementi, di dolomite, di ardesia, di ghiaia e sabbia, di argilla, di caolino, di pomice, codice attività 09.90.01;

normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile; II) nel caso in cui il contribuente consegua redditi di impresa e di lavoro autonomo, l'assoggettabilità al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore sussista per entrambe le categorie reddituali; III) nel caso in cui il contribuente applichi due diversi studi di settore, compreso il caso in cui si tratti del medesimo studio applicato sia per l'attività di impresa che per quella di lavoro autonomo, la congruità e la coerenza sussista per entrambi gli studi; inoltre entrambi gli studi devono risultare interessati dall'applicazione del regime premiale in argomento.

- WD04B Segazione e lavorazione delle pietre e del marmo, codice attività 23.70.10; Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini, lavori in mosaico, codice attività 23.70.20; Frantumazione di pietre e minerali vari non in connessione con l'estrazione, codice attività 23.70.30;
- WD05U Produzione di carne non di volatili e di prodotti della macellazione (attività dei mattatoi), codice attività 10.11.00; Produzione di carne di volatili e prodotti della loro macellazione (attività dei mattatoi), codice attività 10.12.00; Produzione di prodotti a base di carne (inclusa la carne di volatili), codice attività 10.13.00; Produzione di piatti pronti a base di carne e pollame, codice attività 10.85.01; Produzione di estratti e succhi di carne, codice attività 10.89.01;
- WD09A Fabbricazione di pavimenti in parquet assemblato, codice attività 16.22.00; Fabbricazione di porte e finestre in legno (escluse porte blindate), codice attività 16.23.10; Fabbricazione di altri elementi in legno e di falegnameria per l'edilizia, codice attività 16.23.20; Fabbricazione di altri prodotti vari in legno (esclusi i mobili), codice attività 16.29.19; Fabbricazione dei prodotti della lavorazione del sughero, codice attività 16.29.20; Fabbricazione di sedili per autoveicoli, codice attività 29.32.01; Fabbricazione di sedili per navi, codice attività 30.11.01; Fabbricazione di sedili per tram, filovie e metropolitane, codice attività 30.20.01; Fabbricazione di sedili per aeromobili, codice attività 30.30.01; Fabbricazione di sedie e poltrone per ufficio e negozi, codice attività 31.01.10; Fabbricazione di altri mobili non metallici per ufficio e negozi, codice attività 31.01.22; Fabbricazione di mobili per cucina, codice attività 31.02.00; Fabbricazione di mobili per arredo domestico, codice attività 31.09.10; Fabbricazione di sedie e sedili (esclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi, treni, ufficio e negozi), codice attività 31.09.20; Fabbricazione di poltrone e divani, codice attività 31.09.30; Fabbricazione di parti e accessori di mobili, codice attività 31.09.40; Finitura di mobili, codice attività 31.09.50; Fabbricazione di altri mobili (inclusi quelli per arredo esterno), codice attività 31.09.90; Fabbricazione di casse funebri, codice attività 32.99.40; Riparazioni di altri prodotti in legno n. c.a., codice attività 33.19.04; Riparazione di mobili e di oggetti di arredamento, codice attività 95.24.01; Laboratori di tappezzeria, codice attività 95.24.02; WD09B Taglio e piallatura del legno, codice attività 16.10.00; Fabbricazione di fogli da impiallacciatura e di pannelli a base di legno, codice attività 16.21.00; Fabbricazione di imballaggi in legno, codice attività 16.24.00; Riparazioni di pallets e contenitori in legno per trasporto, codice attività 33.19.01;
- WD11U Produzione di olio di oliva da olive prevalentemente non di produzione propria, codice attività 10.41.10; Produzione di olio raffinato o grezzo da semi oleosi o frutti oleosi prevalentemente non di produzione propria, codice attività 10.41.20;
- WD15U Trattamento igienico del latte, codice attività 10.51.10; Produzione dei derivati del latte, codice attività 10.51.20;
- WD16U Sartoria e confezione su misura di abbigliamento esterno, codice attività 14.13.20;
- WD17U Fabbricazione di altri prodotti in gomma n. c.a., codice attività 22.19.09; Fabbricazione di lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche, codice attività 22.21.00; Fabbricazione di imballaggi in materie plastiche, codice attività 22.22.00; Fabbricazione di porte, finestre, intelaiature, eccetera in plastica per l'edilizia, codice attività 22.23.02; Fabbricazione di altri articoli in plastica per l'edilizia, codice attività 22.23.09; Fabbricazione di altri articoli in materie plastiche n. c.a., codice attività 22.29.09; Fabbricazione di altre attrezzature per cablaggio, codice attività 27.33.09; Fabbricazione di articoli in plastica per la sicurezza personale, codice attività 32.99.12; Riparazione di prodotti in gomma, codice attività 33.19.02;
- WD19U Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici, codice attività 25.12.10; Fabbricazione di strutture metalliche per tende da sole, tende alla veneziana e simili, codice attività 25.12.20;
- WD20U Attività dei maniscalchi, codice attività 01.62.01; Fabbricazione di pannelli stratificati in acciaio, codice attività 24.33.01; Fabbricazione di strutture metalliche e parti assemblate di strutture, codice attività 25.11.00; Fabbricazione di radiatori e contenitori in metallo per caldaie per il riscaldamento centrale, codice attività 25.21.00; Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo per impieghi di stoccaggio o di produzione, codice attività 25.29.00; Fabbricazione di generatori di vapore (esclusi i contenitori in metallo per caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda), codice attività 25.30.00; Fucinatura, imbutitura, stampaggio e profilatura dei metalli; metallurgia delle polveri, codice attività 25.50.00; Trattamento e rivestimento dei metalli, codice attività 25.61.00; Fabbricazione di articoli di coltelleria, posateria ed armi bianche, codice attività 25.71.00; Fabbricazione di serrature e cerniere e ferramenta simili, codice attività 25.72.00; Fabbricazione di utensileria ad azionamento manuale, codice attività 25.73.11; Fabbricazione di bidoni in

acciaio e contenitori analoghi per il trasporto e l'imballaggio, codice attività 25.91.00; Fabbricazione di imballaggi leggeri in metallo, codice attività 25.92.00; Fabbricazione di prodotti fabbricati con fili metallici, codice attività 25.93.10; Fabbricazione di molle, codice attività 25.93.20; Fabbricazione di catene fucinate senza saldatura e stampate, codice attività 25.93.30; Fabbricazione di articoli di bulloneria, codice attività 25.94.00; Fabbricazione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e altri accessori casalinghi non elettrici, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno, codice attività 25.99.19; Fabbricazione di casseforti, forzieri e porte metalliche blindate, codice attività 25.99.20; Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli, codice attività 25.99.30; Fabbricazione di altri articoli metallici e minuteria metallica n. c.a., codice attività 25.99.99; Fabbricazione di caldaie per riscaldamento, codice attività 28.21.21; Fabbricazione di articoli in metallo per la sicurezza personale, codice attività 32.99.13; Riparazione e manutenzione di utensileria ad azionamento manuale, codice attività 33.11.02; Riparazione e manutenzione di casseforti, forzieri, porte metalliche blindate, codice attività 33.11.04; Riparazione e manutenzione di armi bianche, codice attività 33.11.05; Riparazione e manutenzione di altri prodotti in metallo, codice attività 33.11.09; Installazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo, codice attività 33.20.04; Installazione di generatori di vapore (escluse le caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda), codice attività 33.20.05; Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate, codice attività 43.32.01;

- WD21U Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni, codice attività 32.50.50;
- WD22U Fabbricazione di altre apparecchiature per illuminazione, codice attività 27.40.09; Fabbricazione di insegne elettriche e apparecchiature elettriche di segnalazione, codice attività 27.90.02; WD23U Laboratori di cornici, codice attività 16.29.40;
- WD24U Confezione di articoli in pelliccia, codice attività 14.20.00; Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle, codice attività 47.71.40;
- WD25U Preparazione e concia del cuoio e pelle; Preparazione e tintura di pellicce, codice attività 15.11.00;
- WD26U Confezione di abbigliamento in pelle e similpelle, codice attività 14.11.00;
- WD27U Fabbricazione di altri articoli da viaggio, borse e simili, pelletteria e selleria, codice attività 15.12.09;
- WD28U Lavorazione e trasformazione del vetro piano, codice attività 23.12.00; Fabbricazione di vetrerie per laboratori, per uso igienico, per farmacia, codice attività 23.19.10; Lavorazione di vetro a mano e a soffio artistico, codice attività 23.19.20; Fabbricazione di altri prodotti in vetro (inclusa la vetreria tecnica), codice attività 23.19.90; Riparazione di articoli in vetro, codice attività 33.19.03;
- WD29U Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia 23.61.00; Produzione di calcestruzzo pronto per l'uso 23.63.00; Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento 23.69.00;
- WD30U Demolizione di carcasse, codice attività 38.31.10; Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici, codice attività 38.32.10; Recupero e preparazione per il riciclaggio di materiale plastico per produzione di materie prime plastiche, resine sintetiche, codice attività 38.32.20; Recupero e preparazione per il riciclaggio dei rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse, codice attività 38.32.30; Commercio all'ingrosso di rottami e sottoprodotti della lavorazione industriale metallici, codice attività 46.77.10; Commercio all'ingrosso di altri materiali di recupero non metallici (vetro, carta, cartoni eccetera); sottoprodotti non metallici della lavorazione industriale (cascami), codice attività 46.77.20;
- WD31U Fabbricazione di saponi, detersivi e di agenti organici tensioattivi (esclusi i prodotti per toletta), codice attività 20.41.10; Fabbricazione di specialità chimiche per uso domestico e per manutenzione, codice attività 20.41.20; Fabbricazione di prodotti per toletta: profumi, cosmetici, saponi e simili, codice attività 20.42.00; Fabbricazione di oli essenziali, codice attività 20.53.00;
- WD32U Fabbricazione di armi e munizioni, codice attività 25.40.00; Lavori di meccanica generale, codice attività 25.62.00; Fabbricazione di parti intercambiabili per macchine utensili, codice attività 25.73.12; Fabbricazione di stampi, portastampi, sagome, forme per macchine, codice attività 25.73.20; Fabbricazione di apparecchiature di irradiazione per alimenti e latte, codice attività 26.60.01; Fabbricazione di elettrodomestici, codice attività 27.51.00; Fabbricazione di apparecchi per uso domestico non elettrici, codice attività 27.52.00; Fabbricazione di apparecchiature elettriche per saldature e brasature, codice attività 27.90.01; Fabbricazione di motori a combustione interna (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili), codice attività 28.11.11; Fabbricazione di turbine e turboalternatori (incluse parti e accessori), codice attività

28.11.20; Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche, codice attività 28.12.00; Fabbricazione di altre pompe e compressori, codice attività 28.13.00; Fabbricazione di altri rubinetti e valvole, codice attività 28.14.00; Fabbricazione di organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici e quelli per autoveicoli, aeromobili e motocicli), codice attività 28.15.10; Fabbricazione di cuscinetti a sfere, codice attività 28.15.20; Fabbricazione di forni, fornaci e bruciatori, codice attività 28.21.10; Fabbricazione di altri sistemi per riscaldamento, codice attività 28.21.29; Fabbricazione di ascensori, montacarichi e scale mobili, codice attività 28.22.01; Fabbricazione di gru, argani, verricelli a mano e a motore, carrelli trasbordatori, carrelli elevatori e piattaforme girevoli, codice attività 28.22.02; Fabbricazione di altre macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, codice attività 28.22.09; Fabbricazione di utensili portatili a motore, codice attività 28.24.00; Fabbricazione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione; fabbricazione di condizionatori domestici fissi, codice attività 28.25.00; Fabbricazione di bilance e di macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (incluse parti staccate e accessori), codice attività 28.29.10; Fabbricazione di macchine e apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (incluse parti e accessori), codice attività 28.29.20; Fabbricazione di macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (incluse parti e accessori), codice attività 28.29.30; Fabbricazione di apparecchi per depurare e filtrare liquidi e gas per uso non domestico, codice attività 28.29.91; Fabbricazione di macchine per la pulizia (incluse le lavastoviglie) per uso non domestico, codice attività 28.29.92; Fabbricazione di altro materiale meccanico e di altre macchine di impiego generale n. c.a., codice attività 28.29.99; Fabbricazione di trattori agricoli, codice attività 28.30.10; Fabbricazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 28.30.90; Fabbricazione di macchine utensili per la formatura dei metalli (incluse parti e accessori ed escluse le parti intercambiabili), codice attività 28.41.00; Fabbricazione di altre macchine utensili (incluse parti e accessori) n. c.a., codice attività 28.49.09; Fabbricazione di macchine per la metallurgia (incluse parti e accessori), codice attività 28.91.00; Fabbricazione di altre macchine da miniera, cava e cantiere (incluse parti e accessori), codice attività 28.92.09; Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco (incluse parti e accessori), codice attività 28.93.00; Fabbricazione di macchine tessili, di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessili, di macchine per cucire e per maglieria (incluse parti e accessori), codice attività 28.94.10; Fabbricazione di macchine e apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (incluse parti e accessori), codice attività 28.94.20; Fabbricazione di apparecchiature e di macchine per lavanderie e stirerie (incluse parti e accessori), codice attività 28.94.30; Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (incluse parti e accessori), codice attività 28.95.00; Fabbricazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma (incluse parti e accessori), codice attività 28.96.00; Fabbricazione di macchine per la stampa e la legatoria (incluse parti e accessori), codice attività 28.99.10; Fabbricazione di robot industriali per usi molteplici (incluse parti e accessori), codice attività 28.99.20; Fabbricazione di altre macchine ed attrezzature per impieghi speciali n. c.a. (incluse parti e accessori), codice attività 28.99.99; Fabbricazione di missili balistici, codice attività 30.30.02; Fabbricazione di veicoli militari da combattimento, codice attività 30.40.00; Fabbricazione di centrifughe per laboratori, codice attività 32.50.14; Riparazione e manutenzione di stampi, portastampi, sagome, forme per macchine, codice attività 33.11.01; Riparazione e manutenzione di armi, sistemi d'arma e munizioni, codice attività 33.11.03; Riparazione e manutenzione di macchine di impiego generale, codice attività 33.12.10; Riparazione e manutenzione di forni, fornaci e bruciatori, codice attività 33.12.20; Riparazione e manutenzione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione (esclusi ascensori), codice attività 33.12.30; Riparazione e manutenzione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, codice attività 33.12.40; Riparazione e manutenzione di bilance e macchine automatiche per la vendita e la distribuzione, codice attività 33.12.52; Riparazione e manutenzione di macchine per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere, codice attività 33.12.53; Riparazione e manutenzione di macchine per la dosatura, la confezione e l'imballaggio, codice attività 33.12.54; Riparazione e manutenzione di estintori (inclusa la ricarica), codice attività 33.12.55; Riparazione e manutenzione di altre macchine di impiego generale n. c.a., codice attività 33.12.59; Riparazione e manutenzione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 33.12.70; Riparazione e manutenzione di parti intercambiabili per macchine utensili, codice attività 33.12.91; Riparazione e manutenzione di altre macchine per impieghi speciali n. c.a. (incluse le macchine utensili), codice attività 33.12.99; Riparazione e manutenzione di apparati di distillazione per laboratori, di centrifughe per laboratori e di macchinari per pulizia ad ultrasuoni per laboratori, codice attività 33.13.04; Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali, codice attività 33.20.09; Riparazione di articoli per il giardinaggio, codice attività 95.22.02;

- WD33U Produzione di metalli preziosi e semilavorati, codice attività 24.41.00; Fabbricazione di oggetti di gioielleria ed oreficeria in metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi, codice attività 32.12.10; Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e per uso industriale, codice attività 32.12.20; WD35U Altra stampa, codice attività 18.12.00; Lavorazioni preliminari alla stampa e ai media, codice attività 18.13.00; Legatoria e servizi connessi, codice attività 18.14.00; Edizione di libri, codice attività 58.11.00; Pubblicazione di elenchi, codice attività 58.12.01; Edizione di riviste e periodici, codice attività 58.14.00; Altre attività editoriali, codice attività 58.19.00; Edizione di musica stampata, codice attività 59.20.20;
- WD36U Siderurgia – Fabbricazione di ferro, acciaio e ferroleghe, codice attività 24.10.00; Stiratura a freddo di barre, codice attività 24.31.00; Laminazione a freddo di nastri, codice attività 24.32.00; Profilatura mediante formatura o piegatura a freddo, codice attività 24.33.02; Trafilatura a freddo, codice attività 24.34.00; Fusione di ghisa e produzione di tubi e raccordi in ghisa, codice attività 24.51.00; Fusione di acciaio, codice attività 24.52.00; Fusione di metalli leggeri, codice attività 24.53.00; Fusione di altri metalli non ferrosi, codice attività 24.54.00; WD37U Cantieri navali per costruzioni metalliche e non metalliche (esclusi i sedili per navi), codice attività 30.11.02; Costruzione di imbarcazioni da diporto e sportive, codice attività 30.12.00; Riparazione e manutenzione di navi commerciali e imbarcazioni da diporto (esclusi i loro motori), codice attività 33.15.00;
- WD38U Fabbricazione di altri mobili metallici per ufficio e negozi, codice attività 31.01.21; WD39U Fabbricazione di coloranti e pigmenti, codice attività 20.12.00; Fabbricazione di pitture, vernici e smalti, inchiostri da stampa e adesivi sintetici (mastici), codice attività 20.30.00;
- WD40U Fabbricazione di magneti metallici permanenti, codice attività 25.99.91; Fabbricazione di altri componenti elettronici, codice attività 26.11.09; Fabbricazione di sistemi antifurto e antincendio, codice attività 26.30.21; Fabbricazione di rilevatori di fiamma e combustione, di mine, di movimento, generatori d'impulso e metal detector, codice attività 26.51.21; Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici, codice attività 27.11.00; Fabbricazione di apparecchiature per le reti di distribuzione e il controllo dell'elettricità, codice attività 27.12.00; Fabbricazione di batterie di pile ed accumulatori elettrici, codice attività 27.20.00; Fabbricazione di cavi a fibra ottica per la trasmissione di dati o di immagini, codice attività 27.31.01; Fabbricazione di altri fili e cavi elettrici ed elettronici, codice attività 27.32.00; Fabbricazione di apparecchiature in plastica non conduttiva, codice attività 27.33.01; Fabbricazione di apparecchiature di illuminazione e segnalazione per mezzi di trasporto, codice attività 27.40.01; Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche n. c.a., codice attività 27.90.09; Fabbricazione di macchine per la galvanostegia, codice attività 28.49.01; Fabbricazione di apparecchiature elettriche ed elettroniche per autoveicoli e loro motori, codice attività 29.31.00; Riparazione e manutenzione di apparecchiature elettriche (esclusi gli elettrodomestici), codice attività 33.14.00; Installazione di motori, generatori e trasformatori elettrici; di apparecchiature per la distribuzione e il controllo dell'elettricità (esclusa l'installazione all'interno degli edifici), codice attività 33.20.01;
- WD41U Fabbricazione di diodi, transistor e relativi congegni elettronici, codice attività 26.11.01; Fabbricazione di schede elettroniche assemblate, codice attività 26.12.00; Fabbricazione di computer e unità periferiche, codice attività 26.20.00; Fabbricazione di apparecchi trasmettenti radiotelevisivi (incluse le telecamere), codice attività 26.30.10; Fabbricazione di altri apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni, codice attività 26.30.29; Fabbricazione di apparecchi per la riproduzione e registrazione del suono e delle immagini, codice attività 26.40.01; Fabbricazione di strumenti per navigazione, idrologia, geofisica e meteorologia, codice attività 26.51.10; Fabbricazione di altri apparecchi di misura e regolazione, strumenti da disegno, di contatori di elettricità, gas, acqua ed altri liquidi, di bilance analitiche di precisione (incluse parti staccate ed accessori), codice attività 26.51.29; Fabbricazione di orologi, codice attività 26.52.00; Fabbricazione di apparecchi elettromedicali (incluse parti staccate e accessori), codice attività 26.60.02; Fabbricazione di attrezzature ottiche di misurazione e controllo, codice attività 26.70.12; Fabbricazione di condensatori elettrici, resistenze, acceleratori, codice attività 27.90.03; Fabbricazione di macchine ed altre attrezzature per ufficio (esclusi computer e periferiche), codice attività 28.23.09; Fabbricazione di livelle, metri doppi a nastro e utensili simili, strumenti di precisione per meccanica (esclusi quelli ottici), codice attività 28.29.93; Fabbricazione di apparecchiature per l'allineamento e il bilanciamento delle ruote; altre apparecchiature per il bilanciamento, codice attività 28.99.93; Fabbricazione di cinturini metallici per orologi (esclusi quelli in metalli preziosi), codice attività 32.13.01; Fabbricazione di apparecchi e strumenti per odontoiatria e di apparecchi medicali (incluse parti staccate e accessori), codice attività 32.50.12; Riparazione e manutenzione di altre apparecchiature elettroniche (escluse quelle per le telecomunicazioni ed i computer), codice attività 33.13.09;

- Installazione di apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni, di apparecchi trasmettenti radio-televisivi, di impianti di apparecchiature elettriche ed elettroniche (esclusa l'installazione all'interno degli edifici), codice attività 33.20.02; Installazione di strumenti ed apparecchi di misurazione, controllo, prova, navigazione e simili (incluse le apparecchiature di controllo dei processi industriali), codice attività 33.20.03; Installazione di macchine per ufficio, di mainframe e computer simili, codice attività 33.20.06; Installazione di apparecchi elettromedicali, codice attività 33.20.08; Configurazione di personal computer, codice attività 62.09.01; Riparazione e manutenzione di altre apparecchiature per le comunicazioni, codice attività 95.12.09;
- WD42U Fabbricazione di elementi ottici e strumenti ottici di precisione, codice attività 26.70.11; Fabbricazione di apparecchiature fotografiche e cinematografiche, codice attività 26.70.20; Fabbricazione di fibre ottiche, codice attività 27.31.02; Fabbricazione di lenti oftalmiche, codice attività 32.50.40; Riparazione e manutenzione di apparecchiature ottiche, fotografiche e cinematografiche (escluse videocamere), codice attività 33.13.01;
  - WD43U Fabbricazione di altri strumenti per irradiazione ed altre apparecchiature elettroterapeutiche, codice attività 26.60.09; Fabbricazione di apparecchi per istituti di bellezza e centri di benessere, codice attività 28.99.30; Fabbricazione di mobili per uso medico, chirurgico, odontoiatrico e veterinario, codice attività 32.50.13; Fabbricazione di protesi ortopediche, altre protesi ed ausili (inclusa riparazione), codice attività 32.50.30; Fabbricazione di maschere antigas, codice attività 32.99.14; Riparazione e manutenzione di apparecchi elettromedicali, di materiale medico chirurgico e veterinario, di apparecchi e strumenti per odontoiatria, codice attività 33.13.03; Installazione di apparecchi medicali, di apparecchi e strumenti per odontoiatria, codice attività 33.20.07;
  - WD44U Fabbricazione di pistoni, fasce elastiche, carburatori e parti simili di motori a combustione interna, codice attività 28.11.12; Fabbricazione di altre parti ed accessori per autoveicoli e loro motori n. c.a., codice attività 29.32.09; Fabbricazione di accessori e pezzi staccati per motocicli e ciclomotori, codice attività 30.91.20; Fabbricazione di parti ed accessori per biciclette, codice attività 30.92.20;
  - WD45U Lavorazione del caffè, codice attività 10.83.01; Lavorazione del tè e di altri preparati per infusi, codice attività 10.83.02; Commercio all'ingrosso di caffè, codice attività 46.37.01;
  - WD46U Fabbricazione di pece e coke di pece, codice attività 19.10.01; Fabbricazione di gas industriali, codice attività 20.11.00; Fabbricazione di altri prodotti chimici di base inorganici, codice attività 20.13.09; Fabbricazione di altri prodotti chimici di base organici n. c.a., codice attività 20.14.09; Fabbricazione di fertilizzanti e composti azotati (esclusa la fabbricazione di compost), codice attività 20.15.00; Fabbricazione di materie plastiche in forme primarie, codice attività 20.16.00; Fabbricazione di gomma sintetica in forme primarie, codice attività 20.17.00; Fabbricazione di agrofarmaci e di altri prodotti chimici per l'agricoltura (esclusi i concimi), codice attività 20.20.00; Fabbricazione di articoli esplosivi, codice attività 20.51.02; Fabbricazione di colle, codice attività 20.52.00; Fabbricazione di prodotti chimici per uso fotografico, codice attività 20.59.10; Fabbricazione di prodotti chimici organici ottenuti da prodotti di base derivati da processi di fermentazione o da materie prime vegetali, codice attività 20.59.20; Trattamento chimico degli acidi grassi, codice attività 20.59.30; Fabbricazione di prodotti chimici vari per uso industriale (inclusi i preparati antidetonanti e antigelo), codice attività 20.59.40; Fabbricazione di prodotti chimici impiegati per ufficio e per il consumo non industriale, codice attività 20.59.50; Fabbricazione di prodotti ausiliari per le industrie tessili e del cuoio, codice attività 20.59.60; Fabbricazione di prodotti elettrochimici (esclusa produzione di cloro, soda e potassa) ed elettrotermici, codice attività 20.59.70; Fabbricazione di altri prodotti chimici n. c.a., codice attività 20.59.90; Fabbricazione di fibre sintetiche e artificiali, codice attività 20.60.00; Fabbricazione di prodotti farmaceutici di base, codice attività 21.10.00; Fabbricazione di medicinali ed altri preparati farmaceutici, codice attività 21.20.09; Fabbricazione di materiale medico-chirurgico e veterinario, codice attività 32.50.11; Produzione di *compost*, codice attività 38.21.01;
  - WD47U Fabbricazione di carta e cartone ondulato e di imballaggi di carta e cartone (esclusi quelli in carta pressata), codice di attività 17.21.00; Fabbricazione di prodotti cartotecnici scolastici e commerciali quando l'attività di stampa non è la principale caratteristica, codice attività 17.23.01; Fabbricazione di altri prodotti cartotecnici, codice di attività 17.23.09; Fabbricazione di altri articoli di carta e cartone, codice attività 17.29.00;
  - WD49U Fabbricazione di materassi, codice attività 31.03.00;

- YD01U Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico, codice attività 10.52.00; Produzione di pasticceria fresca, codice attività 10.71.20; Produzione di fette biscottate, biscotti; prodotti di pasticceria conservati, codice attività 10.72.00; Produzione di cacao in polvere, cioccolato, caramelle e confetterie, codice attività 10.82.00; Produzione di pizza confezionata, codice attività 10.85.04;
- YD02U Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili, codice attività 10.73.00; Produzione di piatti pronti a base di pasta, codice attività 10.85.05;
- YD07A Fabbricazione di calzature realizzate in materiale tessile senza soles applicate, codice attività 14.19.21; Fabbricazione di articoli di calzetteria in maglia, codice attività 14.31.00;
- YD07B Confezione di camici, divise ed altri indumenti da lavoro, codice attività 14.12.00; Confezione in serie di abbigliamento esterno, codice attività 14.13.10; Confezione di camicie, T-*shirt*, corsetteria e altra biancheria intima, codice attività 14.14.00; Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento, codice attività 14.19.10; Confezioni di abbigliamento sportivo o di altri indumenti particolari, codice attività 14.19.29; Fabbricazione di *pullover*, *cardigan* ed altri articoli simili a maglia, codice attività 14.39.00; Fabbricazione di articoli di vestiario ignifughi e protettivi di sicurezza, codice attività 32.99.11;
- YD08U Fabbricazione di calzature, codice attività 15.20.10; Fabbricazione di parti in cuoio per calzature, codice attività 15.20.20; Fabbricazione di parti in legno per calzature, codice attività 16.29.11; Fabbricazione di soles di gomma e altre parti in gomma per calzature, codice attività 22.19.01; Fabbricazione di parti in plastica per calzature, codice attività 22.29.01;
- YD10U Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento, codice attività 13.92.10;
- YD12U Produzione di prodotti di panetteria freschi, codice attività 10.71.10; Commercio al dettaglio di pane, codice attività 47.24.10;
- YD13U (che sostituisce gli studi di settore WD13U e WD06U dal 2016) – Finissaggio dei tessili, degli articoli di vestiario e attività similari, codice attività 13.30.00; Fabbricazione di ricami, codice attività 13.99.10;
- YD14U Preparazione e filatura di fibre tessili, codice di attività 13.10.00; Tessitura, codice attività 13.20.00; Fabbricazione di tessuti a maglia, codice attività 13.91.00;
- YD18U Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti, codice attività 23.31.00; Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta, codice attività 23.32.00; Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali, codice attività 23.41.00;
- YD34U Fabbricazione di protesi dentarie (inclusa riparazione), codice attività 32.50.20.

Cfr. *Studi di settore 2018, Istruzioni al Modello, Parte Generale*



Gli studi di settore suddetti non si applicano:

- a) nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986 e successive modificazioni, di ammontare superiore a euro 5.164.569;
- b) nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- c) nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

#### Per il settore dei servizi:

- VG57U Attività dei centri di radioterapia, codice attività 86.22.03; Attività dei centri di dialisi, codice attività 86.22.04; Centri di medicina estetica, codice attività 86.22.06; Altri studi medici specialistici e poliambulatori, codice attività 86.22.09; Laboratori radiografici, codice attività 86.90.11; Laboratori di analisi cliniche, codice attività 86.90.12; Attività degli ambulatori tricologici, codice attività 86.90.41;

- VG98U Riparazione e manutenzione di telefoni fissi, *cordless* e cellulari, codice attività 95.12.01; Riparazione di articoli sportivi (escluse le armi sportive) e attrezzature da campeggio (incluse le biciclette), codice attività 95.29.02; Modifica e riparazione di articoli di vestiario non effettuate dalle sartorie, codice attività 95.29.03; Servizi di riparazioni rapide, duplicazione chiavi, affilatura coltelli, stampa immediata su articoli tessili, incisioni rapide su metallo non prezioso, codice attività 95.29.04; Riparazione di altri beni di consumo per uso personale e per la casa n. c.a., codice attività 95.29.09;
- VG99U Altre attività dei servizi di informazione n. c.a., codice attività 63.99.00; Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport, codice attività 74.90.94; Altre attività professionali n. c.a., codice attività 74.90.99; Concessione dei diritti di sfruttamento di proprietà intellettuale e prodotti simili (escluse le opere protette dal copyright), codice attività 77.40.00; Servizi integrati di supporto per le funzioni d'ufficio, codice attività 82.11.01; Gestione di uffici temporanei, uffici residence, codice attività 82.11.02; Altri servizi di sostegno alle imprese n. c.a., codice attività 82.99.99; Agenzie matrimoniali e d'incontro, codice attività 96.09.03; Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari), codice attività 96.09.04; Organizzazione di feste e cerimonie, codice attività 96.09.05; Altre attività di servizi per la persona n. c.a., codice attività 96.09.09;
- WG31U Riparazioni meccaniche di autoveicoli, codice attività 45.20.10; Riparazione di carrozzerie di autoveicoli, codice attività 45.20.20; Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli, codice attività 45.20.30; Riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli, codice attività 45.20.40; Manutenzione e riparazione di motocicli e ciclomotori (inclusi i pneumatici), codice attività 45.40.30;
- WG33U Servizi degli istituti di bellezza, codice attività 96.02.02; Servizi di manicure e pedicure, codice attività 96.02.03; Attività di tatuaggio e *piercing*, codice attività 96.09.02;
- WG34U Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere, codice attività 96.02.01;
- WG36U Ristorazione con somministrazione, codice attività 56.10.11; Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto, codice attività 56.10.20; Ristorazione ambulante, codice attività 56.10.42;
- WG38U Riparazione di calzature e articoli da viaggio in pelle, cuoio o in altri materiali simili, codice attività 95.23.00;
- WG40U Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione, codice attività 41.10.00; Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione, codice attività 42.99.01; Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri, codice attività 68.10.00; Locazione immobiliare di beni propri o in *leasing* (affitto), codice attività 68.20.01; Affitto di aziende, codice attività 68.20.02;
- WG41U Ricerche di mercato e sondaggi di opinione, codice di attività 73.20.00;
- WG46U Riparazione e manutenzione di trattori agricoli, codice attività 33.12.60;
- WG48U Riparazione di prodotti elettronici di consumo audio e video, codice attività 95.21.00; Riparazione di elettrodomestici e di articoli per la casa, codice attività 95.22.01;
- WG50U Intonacatura e stuccatura, codice attività 43.31.00; Rivestimento di pavimenti e di muri, codice attività 43.33.00; Tinteggiatura e posa in opera di vetri, codice attività 43.34.00; Attività non specializzate di lavori edili (muratori), codice attività 43.39.01; Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n. c.a., codice attività 43.39.09; Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici, codice attività 43.99.01;
- WG51U Attività di conservazione e restauro di opere d'arte, codice attività 90.03.02; WG52U Imballaggio e confezionamento di generi alimentari, codice attività 82.92.10; Imballaggio e confezionamento di generi non alimentari, codice attività 82.92.20;
- WG53U Traduzione e interpretariato, codice attività 74.30.00; Organizzazione di convegni e fiere, codice attività 82.30.00;
- WG54U Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone, codice attività 92.00.02 (limitatamente alla raccolta delle giocate per conto del concessionario mediante gli apparecchi per il gioco lecito con vincite in denaro di cui all'articolo 110, comma 6 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (T.U.L.P.S.), di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, in veste di esercenti o possessori degli apparecchi medesimi); Sale giochi e biliardi, codice attività 93.29.30;

- WG55U Servizi di pompe funebri e attività connesse, codice attività 96.03.00;
- WG58U Villaggi turistici, codice attività 55.20.10; Aree di campeggio e aree attrezzate per *camper* e *roulotte*, codice attività 55.30.00;
- WG60U Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali, codice attività 93.29.20;
- WG68U Trasporto di merci su strada, codice attività 49.41.00; Servizi di trasloco, codice attività 49.42.00;
- WG69U Attività di rimozione di strutture ed elementi in amianto specializzata per l'edilizia, codice attività 39.00.01; Costruzione di edifici residenziali e non residenziali, codice attività 41.20.00; Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali, codice attività 42.11.00; Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane, codice attività 42.12.00; Costruzione di ponti e gallerie, codice attività 42.13.00; Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi, codice attività 42.21.00; Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni, codice attività 42.22.00; Costruzione di opere idrauliche, codice attività 42.91.00; Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile n. c.a., codice attività 42.99.09; Demolizione, codice attività 43.11.00; Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno, codice attività 43.12.00; Trivellazioni e perforazioni, codice attività 43.13.00; Realizzazione di coperture, codice attività 43.91.00; Altre attività di lavori specializzati di costruzione n. c.a., codice attività 43.99.09;
- WG70U Pulizia generale (non specializzata) di edifici, codice attività 81.21.00; Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali, codice attività 81.22.02; Altre attività di pulizia n. c.a., codice attività 81.29.99;
- WG72A Trasporto con taxi, codice attività 49.32.10; Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente, codice attività 49.32.20;
- WG72B Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane, codice attività 49.31.00; Gestioni di funicolari, *ski-lift* e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o suburbano, codice attività 49.39.01; Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri n. c.a., codice attività 49.39.09;
- WG73A Magazzini di custodia e deposito per conto terzi, codice attività 52.10.10; Movimento merci relativo a trasporti ferroviari, codice attività 52.24.30; Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri, codice attività 52.24.40;
- WG73B Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali, codice attività 52.29.10; Intermediari dei trasporti, codice attività 52.29.21; Altre attività postali e di corriere senza obbligo di servizio universale, codice attività 53.20.00;
- WG75U Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.21.01; Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.21.02; Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.21.03; Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione, codice attività 43.22.01; Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.22.02; Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione), codice attività 43.22.03; Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.22.04; Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione), codice attività 43.22.05; Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili, codice attività 43.29.01; Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni, codice attività 43.29.02; Altri lavori di costruzione e installazione n. c.a., codice attività 43.29.09; Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili, codice attività 43.32.02;
- WG76U *Catering* per eventi, *banqueting*, codice attività 56.21.00; Mense, codice attività 56.29.10; *Catering* continuativo su base contrattuale, codice attività 56.29.20;
- WG77U Trasporto marittimo e costiero di passeggeri, codice attività 50.10.00; Trasporto marittimo e costiero di merci, codice attività 50.20.00; Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari), codice attività 50.30.00; Trasporto di merci per vie d'acqua interne, codice attività 50.40.00; Altre attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua, codice attività 52.22.09; Noleggio senza equipaggio di imbarcazioni da diporto (inclusi i pedalò), codice attività 77.21.02; Noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale codice attività 77.34.00; Scuole di vela e navigazione che rilasciano brevetti o patenti commerciali, codice attività 85.32.01;

- WG78U Attività delle agenzie di viaggio, codice attività 79.11.00; Attività dei *tour operator*, codice attività 79.12.00; Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio n. c.a., codice attività 79.90.19;
- WG79U Noleggio di autovetture ed autoveicoli leggeri, codice attività 77.11.00; Noleggio di autocarri e di altri veicoli pesanti, codice attività 77.12.00; Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri, codice attività 77.39.10; Noleggio di container per diverse modalità di trasporto, codice attività 77.39.92;
- WG81U Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione, codice attività 43.99.02; Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili e di genio civile, codice attività 77.32.00; Noleggio di container adibiti ad alloggi o ad uffici, codice attività 77.39.91;
- WG82U Pubbliche relazioni e comunicazione, codice attività 70.21.00; Ideazione di campagne pubblicitarie, codice attività 73.11.01; Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari, codice attività 73.11.02; Attività delle concessionarie e degli altri intermediari di servizi pubblicitari, codice attività 73.12.00;
- WG83U Gestione di piscine, codice attività 93.11.20; Gestione di impianti sportivi polivalenti, codice attività 93.11.30; Gestione di altri impianti sportivi n. c.a., codice attività 93.11.90; Gestione di palestre, codice attività 93.13.00;
- WG85U Corsi di danza, codice attività 85.52.01; Discoteche, sale da ballo *night-club* e simili, codice attività 93.29.10;
- WG87U Attività di consulenza per la gestione della logistica aziendale, codice attività 70.22.01; Altre attività di consulenza imprenditoriale e altra consulenza amministrativo-gestionale e pianificazione aziendale, codice attività 70.22.09; Agenzie di informazioni commerciali, codice attività 82.91.20; Consulenza scolastica e servizi di orientamento scolastico, codice attività 85.60.01;
- WG88U Richiesta certificati e disbrigo pratiche, codice attività 82.99.40; Scuole di guida professionale per autisti, ad esempio di autocarri, di autobus e di pullman, codice attività 85.32.03; Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche, codice attività 85.53.00;
- WG89U Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto specializzate per le funzioni d'ufficio, codice attività 82.19.09; Servizi di stenotipia, codice attività 82.99.91;
- WG90U Pesca in acque marine e lagunari e servizi connessi, codice attività 03.11.00; Pesca in acque dolci e servizi connessi, codice attività 03.12.00;
- WG91U Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi, codice attività 64.92.01; Promotori finanziari, codice attività 66.19.21; Agenti, mediatori e procacciatori in prodotti finanziari, codice attività 66.19.22; Attività di Bancoposta, codice attività 66.19.40; Attività dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni, codice attività 66.21.00; *Broker* di assicurazioni, codice attività 66.22.01; Agenti di assicurazioni, codice attività 66.22.02; Sub-agenti di assicurazioni, codice attività 66.22.03; Produttori, procacciatori ed altri intermediari delle assicurazioni, codice attività 66.22.04; Altre attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione n. c.a., codice attività 66.29.09;
- WG92U Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi, codice attività 69.20.13;
- WG93U Attività di design di moda e design industriale, codice attività 74.10.10; Altre attività di *design*, codice attività 74.10.90;
- WG94U Attività di produzione cinematografica, di video e di programmi televisivi, codice attività 59.11.00; Attività di post-produzione cinematografica, di video e di programmi televisivi, codice attività 59.12.00; Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi, codice attività 59.13.00; Studi di registrazione sonora, codice attività 59.20.30; Trasmissioni radiofoniche, codice attività 60.10.00; Programmazione e trasmissioni televisive, codice attività 60.20.00;
- WG95U Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali), codice di attività 96.04.10; Stabilimenti termali, codice di attività 96.04.20;
- WG96U Lavaggio auto, codice attività 45.20.91; Altre attività di manutenzione e di riparazione di autoveicoli, codice attività 45.20.99; Gestione di parcheggi e autorimesse, codice attività 52.21.50; Attività di traino e soccorso stradale, codice attività 52.21.60;

- YG37U Commercio al dettaglio di torte, dolci, confetteria, codice attività 47.24.20; Gelaterie e pasticcerie, codice attività 56.10.30; Gelaterie e pasticcerie ambulanti, codice attività 56.10.41; Bar e altri esercizi simili senza cucina, codice attività 56.30.00;
- YG39U Attività di mediazione immobiliare, codice attività 68.31.00;
- YG44U Alberghi, codice attività 55.10.00; Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, *bed and breakfast, residence*, codice attività 55.20.51; Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero, codice attività 55.90.20;
- YG61U Agenti e rappresentanti di prodotti ortofruttilicoli freschi, congelati e surgelati, codice attività 46.17.01; Agenti e rappresentanti di carni fresche, congelate, surgelate, conservate e secche; salumi, codice attività 46.17.02; Agenti e rappresentanti di latte, burro e formaggi, codice attività 46.17.03; Agenti e rappresentanti di oli e grassi alimentari: olio d'oliva e di semi, margarina ed altri prodotti simili, codice attività 46.17.04; Agenti e rappresentanti di bevande e prodotti simili, codice attività 46.17.05; Agenti e rappresentanti di prodotti ittici freschi, congelati, surgelati e conservati e secchi, codice attività 46.17.06; Agenti e rappresentanti di altri prodotti alimentari (incluse le uova e gli alimenti per gli animali domestici); tabacco, codice attività 46.17.07; Procacciatori d'affari di prodotti alimentari, bevande e tabacco, codice attività 46.17.08; Mediatori in prodotti alimentari, bevande e tabacco, codice attività 46.17.09; Agenti e rappresentanti di mobili in legno, metallo e materie plastiche, codice attività 46.15.01; Agenti e rappresentanti di articoli di ferramenta e di *bricolage*, codice attività 46.15.02; Agenti e rappresentanti di articoli casalinghi, porcellane, articoli in vetro eccetera, codice attività 46.15.03; Agenti e rappresentanti di vernici, carte da parati, stucchi e cornici decorativi, codice attività 46.15.04; Agenti e rappresentanti di mobili e oggetti di arredamento per la casa in canna, vimini, giunco, sughero, paglia; scope, spazzole, cesti e simili, codice attività 46.15.05; Procacciatori d'affari di mobili, articoli per la casa e ferramenta, codice attività 46.15.06; Mediatori in mobili, articoli per la casa e ferramenta, codice attività 46.15.07; Agenti e rappresentanti di vestiario ed accessori di abbigliamento, codice attività 46.16.01; Agenti e rappresentanti di pellicce, codice attività 46.16.02; Agenti e rappresentanti di tessuti per abbigliamento ed arredamento (incluse merceria e passamaneria), codice attività 46.16.03; Agenti e rappresentanti di camicie, biancheria e maglieria intima, codice attività 46.16.04; Agenti e rappresentanti di calzature ed accessori, codice attività 46.16.05; Agenti e rappresentanti di pelletteria, valige ed articoli da viaggio, codice attività 46.16.06; Agenti e rappresentanti di articoli tessili per la casa, tappeti, stuoie e materassi, codice attività 46.16.07; Procacciatori d'affari di prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle, codice attività 46.16.08; Mediatori in prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle, codice attività 46.16.09; Agenti e rappresentanti di carta e cartone (esclusi gli imballaggi); articoli di cartoleria e cancelleria, codice attività 46.18.11; Agenti e rappresentanti di libri e altre pubblicazioni (incluso i relativi abbonamenti), codice attività 46.18.12; Procacciatori d'affari di prodotti di carta, cancelleria, libri, codice attività 46.18.13; Mediatori in prodotti di carta, cancelleria, libri, codice attività 46.18.14; Agenti e rappresentanti di elettronica di consumo audio e video, materiale elettrico per uso domestico, codice attività 46.18.21; Agenti e rappresentanti di apparecchi elettrodomestici, codice attività 46.18.22; Procacciatori d'affari di elettronica di consumo audio e video, materiale elettrico per uso domestico, elettrodomestici, codice attività 46.18.23; Mediatori in elettronica di consumo audio e video, materiale elettrico per uso domestico, elettrodomestici, codice attività 46.18.24; Agenti e rappresentanti di prodotti farmaceutici; prodotti di erboristeria per uso medico, codice attività 46.18.31; Agenti e rappresentanti di prodotti sanitari ed apparecchi medicali, chirurgici e ortopedici; apparecchi per centri di estetica, codice attività 46.18.32; Agenti e rappresentanti di prodotti di profumeria e di cosmetica (inclusi articoli per parrucchieri); prodotti di erboristeria per uso cosmetico, codice attività 46.18.33; Procacciatori d'affari di prodotti farmaceutici e di cosmetici, codice attività 46.18.34; Mediatori in prodotti farmaceutici e cosmetici, codice attività 46.18.35; Agenti e rappresentanti di attrezzature sportive; biciclette, codice attività 46.18.91; Agenti e rappresentanti di orologi, oggetti e semilavorati per gioielleria e oreficeria, codice attività 46.18.92; Agenti e rappresentanti di articoli fotografici, ottici e prodotti simili; strumenti scientifici e per laboratori di analisi, codice attività 46.18.93; Agenti e rappresentanti di saponi, detersivi, candele e prodotti simili, codice attività 46.18.94; Agenti e rappresentanti di giocattoli, codice attività 46.18.95; Agenti e rappresentanti di chincaglieria e bigiotteria, codice attività 46.18.96; Agenti e rappresentanti di altri prodotti non alimentari n. c.a. (inclusi gli imballaggi e gli articoli antinfortunistici, antincendio e pubblicitari), codice attività 46.18.97;

Procacciatori d'affari di attrezzature sportive, biciclette e altri prodotti n. c.a., codice attività 46.18.98; Mediatori in attrezzature sportive, biciclette e altri prodotti n. c.a., codice attività 46.18.99; Agenti e rappresentanti di vari prodotti senza prevalenza di alcuno, codice attività 46.19.01; Procacciatori d'affari di vari prodotti senza prevalenza di alcuno, codice attività 46.19.02; Mediatori in vari prodotti senza prevalenza di alcuno, codice attività 46.19.03; Gruppi di acquisto; mandatari agli acquisti; buyer, codice attività 46.19.04; Agenti e rappresentanti di macchine, attrezzature ed impianti per l'industria ed il commercio; materiale e apparecchi elettrici ed elettronici per uso non domestico, codice attività 46.14.01; Agenti e rappresentanti di macchine per costruzioni edili e stradali, codice attività 46.14.02; Agenti e rappresentanti di macchine, attrezzature per ufficio, attrezzature per le telecomunicazioni, computer e loro periferiche, codice attività 46.14.03; Agenti e rappresentanti di macchine ed attrezzature per uso agricolo (inclusi i trattori), codice attività 46.14.04; Agenti e rappresentanti di navi, aeromobili e altri veicoli (esclusi autoveicoli, motocicli, ciclomotori e biciclette), codice attività 46.14.05; Procacciatori d'affari di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili, macchine agricole, macchine per ufficio, attrezzature per le telecomunicazioni, computer e loro periferiche, codice attività 46.14.06; Mediatori in macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili, macchine agricole, macchine per ufficio, attrezzature per le telecomunicazioni, computer e loro periferiche, codice attività 46.14.07; Agenti e rappresentanti di materie prime agricole, codice attività 46.11.01; Agenti e rappresentanti di fiori e piante, codice attività 46.11.02; Agenti e rappresentanti di animali vivi, codice attività 46.11.03; Agenti e rappresentanti di fibre tessili gregge e semilavorate; pelli grezze, codice attività 46.11.04; Procacciatori d'affari di materie prime agricole, animali vivi, materie prime e semilavorati tessili; pelli grezze, codice attività 46.11.05; Mediatori in materie prime agricole, materie prime e semilavorati tessili; pelli grezze, codice attività 46.11.06; Mediatori in animali vivi, codice attività 46.11.07; Agenti e rappresentanti di carburanti, gpl, gas in bombole e simili; lubrificanti, codice attività 46.12.01; Agenti e rappresentanti di combustibili solidi, codice attività 46.12.02; Agenti e rappresentanti di minerali, metalli e prodotti semilavorati, codice attività 46.12.03; Agenti e rappresentanti di prodotti chimici per l'industria, codice attività 46.12.04; Agenti e rappresentanti di prodotti chimici per l'agricoltura (inclusi i fertilizzanti), codice attività 46.12.05; Procacciatori d'affari di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici, codice attività 46.12.06; Mediatori in combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici, codice attività 46.12.07; Agenti e rappresentanti di legname, semilavorati in legno e legno artificiale, codice attività 46.13.01; Agenti e rappresentanti di materiale da costruzione (inclusi gli infissi e gli articoli igienico-sanitari); vetro piano, codice attività 46.13.02; Agenti e rappresentanti di apparecchi ed accessori per riscaldamento e condizionamento e altri prodotti similari, codice attività 46.13.03; Procacciatori d'affari di legname e materiali da costruzione, codice attività 46.13.04; Mediatori in legname e materiali da costruzione, codice attività 46.13.05; YG66U Riparazione e manutenzione di macchine ed attrezzature per ufficio (esclusi computer, periferiche, fax), codice attività 33.12.51; Pubblicazione di *mailing list*, codice attività 58.12.02; Edizione di giochi per computer, codice attività 58.21.00; Edizione di altri software a pacchetto (esclusi giochi per computer), codice attività 58.29.00; Produzione di software non connesso all'edizione, codice attività 62.01.00; Consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica, codice attività 62.02.00; Gestione di strutture e apparecchiature informatiche *hardware – housing* (esclusa la riparazione), codice attività 62.03.00; Altre attività dei servizi connessi alle tecnologie dell'informatica n. c.a., codice attività 62.09.09; Elaborazione elettronica di dati contabili (esclusi i Centri di assistenza fiscale – Caf), codice attività 63.11.11; Altre elaborazioni elettroniche di dati, codice attività 63.11.19; Gestione database (attività delle banche dati), codice attività 63.11.20; *Hosting* e fornitura di servizi applicativi (ASP), codice attività 63.11.30; Portali web, codice attività 63.12.00; Attività dei disegnatori grafici di pagine *web*, codice attività 74.10.21; Riparazione e manutenzione di computer e periferiche, codice attività 95.11.00;

- YG67U Attività delle lavanderie industriali, codice attività 96.01.10; Altre lavanderie, tintorie, codice attività 96.01.20;
- YG74U Attività di fotoreporter, codice attività 74.20.11; Altre attività di riprese fotografiche, codice attività 74.20.19; Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa, codice attività 74.20.20.

Cfr. *Studi di settore 2018, Istruzioni al Modello, Parte Generale*



Gli studi di settore suddetti non si applicano:

- a) nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986 e successive modificazioni, di ammontare superiore a euro 5.164.569;
- b) nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- c) nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

### Per i professionisti:

- VK29U Attività di studio geologico e di prospezione geognostica e mineraria, codice attività 71.12.50; Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia, codice attività 72.19.01;
- VK30U Attività di cartografia e aerofotogrammetria, codice attività 71.12.40; Consulenza sulla sicurezza ed igiene dei posti di lavoro, codice attività 74.90.21; Attività riguardanti le previsioni meteorologiche, codice attività 74.90.92; Altre attività di consulenza tecnica n. c.a., codice attività 74.90.93;
- WK08U Altre attività dei disegnatori grafici, codice attività 74.10.29; Attività dei disegnatori tecnici, codice attività 74.10.30;
- WK10U Servizi degli studi medici di medicina generale, codice attività 86.21.00; Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi, codice attività 86.22.01; Attività dei centri di radioterapia, codice attività 86.22.03; Studi di omeopatia e di agopuntura, codice attività 86.22.05; Centri di medicina estetica, codice attività 86.22.06; Altri studi medici specialistici e poliambulatori, codice attività 86.22.09; Laboratori radiografici, codice attività 86.90.11;
- WK16U Amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi, codice attività 68.32.00; Servizi integrati di gestione agli edifici, codice attività 81.10.00;
- WK19U Fisioterapia, codice attività 86.90.21; Altre attività paramediche indipendenti n. c.a., codice attività 86.90.29;
- WK20U Attività svolta da psicologi, codice attività 86.90.30;
- WK22U Servizi veterinari, codice attività 75.00.00;
- WK23U Servizi di progettazione di ingegneria integrata, codice attività 71.12.20;
- WK24U Consulenza agraria fornita da agrotecnici e periti agrari, codice attività 74.90.12;
- WK25U Consulenza agraria fornita da agronomi, codice attività 74.90.11;
- WK26U Attività delle guide e degli accompagnatori turistici, codice attività 79.90.20; Attività delle guide alpine, codice attività 93.19.92;
- WK27U Edizione di giochi per *computer*, codice attività 58.21.00; Edizione di altri *software* a pacchetto (esclusi giochi per computer), codice attività 58.29.00; Produzione di *software* non connesso all'edizione, codice attività 62.01.00; Consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica, codice attività 62.02.00; Gestione di strutture e apparecchiature informatiche *hardware – housing* (esclusa la riparazione), codice attività 62.03.00; Altre attività dei servizi connessi alle tecnologie dell'informatica n. c.a., codice attività 62.09.09; Elaborazione elettronica di dati contabili (esclusi i Centri di assistenza fiscale – Caf), codice attività 63.11.11; Altre elaborazioni elettroniche di dati, codice attività 63.11.19; *Hosting* e fornitura di servizi applicativi (ASP), codice attività 63.11.30; Attività dei disegnatori grafici di pagine *web*, codice attività 74.10.21;
- WK28U Attività nel campo della recitazione, codice attività 90.01.01; Attività nel campo della regia, codice attività 90.02.02; Altre creazioni artistiche e letterarie (limitatamente alle sole attività dei seguenti scrittori individuali cine-radiotelevisivi: sceneggiatori, dialoghisti, soggettisti/autori di format, dialoghisti adattatori), codice attività 90.03.09;

- WK56U Laboratori di analisi cliniche, codice attività 86.90.12;
- YK01U Attività degli studi notarili, codice attività 69.10.20;
- YK02U Attività degli studi di ingegneria, codice attività 71.12.10;
- YK03U Attività tecniche svolte da geometri, codice attività 71.12.30;
- YK04U Attività degli studi legali, codice attività 69.10.10;
- YK05U Servizi forniti da dottori commercialisti, codice attività 69.20.11; Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, codice attività 69.20.12; Attività dei consulenti del lavoro, codice attività 69.20.30;
- YK06U Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi, codice attività 69.20.13;
- YK17U Attività tecniche svolte da periti industriali, codice attività 74.90.91;
- YK18U Attività degli studi di architettura, codice attività 71.11.00;
- YK21U Attività degli studi odontoiatrici, codice attività 86.23.00.

*Cfr. Studi di settore 2018, Istruzioni al Modello, Parte Generale*



Gli studi di settore suddetti non si applicano:

- a) nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986 e successive modificazioni, di ammontare superiore a euro 5.164.569;
- b) nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- c) nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

#### Per il settore del commercio:

- WM41U Commercio all'ingrosso di computer, apparecchiature informatiche periferiche e di *software*, codice attività 46.51.00; Commercio all'ingrosso di mobili per ufficio e negozi, codice attività 46.65.00; Commercio all'ingrosso di altre macchine e attrezzature per ufficio, codice attività 46.66.00;
- VM47U Commercio al dettaglio di natanti e accessori, codice attività 47.64.20;
- WM80U Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione, codice di attività 47.30.00;
- VM81U Commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione, di combustibili per riscaldamento, codice attività 46.71.00;
- WM82U Commercio all'ingrosso di minerali metalliferi, di metalli ferrosi e prodotti semilavorati, codice attività 46.72.10; Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati, codice attività 46.72.20;
- WM83U Commercio all'ingrosso di fertilizzanti e di altri prodotti chimici per l'agricoltura, codice attività 46.75.01; Commercio all'ingrosso di prodotti chimici per l'industria, codice attività 46.75.02; Commercio all'ingrosso di gomma greggia, materie plastiche in forme primarie e semilavorati, codice attività 46.76.20;
- WM84U Commercio all'ingrosso di altre apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e di altri componenti elettronici, codice attività 46.52.09; Commercio all'ingrosso di macchine utensili (incluse le relative parti intercambiabili), codice attività 46.62.00; Commercio all'ingrosso di macchine per le miniere, l'edilizia e l'ingegneria civile, codice attività 46.63.00; Commercio all'ingrosso di macchine per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria, codice attività 46.64.00; Commercio all'ingrosso di altri mezzi ed attrezzature di trasporto, codice attività 46.69.19; Commercio all'ingrosso di materiale elettrico per impianti

di uso industriale, codice attività 46.69.20; Commercio all'ingrosso di apparecchiature per parrucchieri, palestre, solarium e centri estetici, codice attività 46.69.30; Commercio all'ingrosso di strumenti e attrezzature di misurazione per uso non scientifico, codice attività 46.69.92; Commercio all'ingrosso di altre macchine ed attrezzature per l'industria, il commercio e la navigazione n. c.a., codice attività 46.69.99;

- WM85U Commercio al dettaglio di generi di monopolio (tabaccherie), codice attività 47.26.00;
- WM86U Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici, codice attività 47.99.20;
- VM87U Grandi magazzini, codice attività 47.19.10; Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari, codice attività 47.19.90; Commercio al dettaglio in altri esercizi specializzati di medicinali non soggetti a prescrizione medica, codice attività 47.73.20; Commercio al dettaglio di filatelia, numismatica e articoli da collezionismo, codice attività 47.78.91; Commercio al dettaglio di spaghi, cordami, tele e sacchi di juta e prodotti per l'imballaggio (esclusi quelli in carta e cartone), codice attività 47.78.92; Commercio al dettaglio di articoli funerari e cimiteriali, codice attività 47.78.93; Commercio al dettaglio di articoli per adulti (sexy shop), codice attività 47.78.94; Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n. c.a., codice attività 47.78.99; Commercio al dettaglio di libri di seconda mano, codice attività 47.79.10; Commercio al dettaglio di indumenti e altri oggetti usati, codice attività 47.79.30;
- VM88U Commercio all'ingrosso di tappeti, codice attività 46.47.20; Commercio all'ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentare n. c.a., codice attività 46.49.90; Commercio all'ingrosso di giochi per luna-park e videogiochi per pubblici esercizi, codice attività 46.69.93; Commercio all'ingrosso di articoli antincendio e antinfortunistici, codice attività 46.69.94; Commercio all'ingrosso di moquette e linoleum, codice attività 46.73.21; Commercio all'ingrosso di fibre tessili gregge e semilavorate, codice attività 46.76.10; Commercio all'ingrosso di imballaggi, codice attività 46.76.30; Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi n. c.a., codice attività 46.76.90; Commercio all'ingrosso non specializzato, codice attività 46.90.00;
- YM01U Supermercati, codice attività 47.11.20; Discount di alimentari, codice attività 47.11.30; Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari, codice attività 47.11.40; Commercio al dettaglio di frutta e verdura preparata e conservata, codice attività 47.21.02; Commercio al dettaglio di bevande, codice attività 47.25.00; Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari, codice attività 47.29.10; Commercio al dettaglio di caffè torrefatto, codice attività 47.29.20; Commercio al dettaglio di prodotti macrobiotici e dietetici, codice attività 47.29.30; Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati n. c.a., codice attività 47.29.90;
- YM02U Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne, codice attività 47.22.00;
- YM03U Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli, codice attività 47.81.01; Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ittici, codice attività 47.81.02; Commercio al dettaglio ambulante di carne, codice attività 47.81.03; Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti alimentari e bevande n. c.a., codice attività 47.81.09; Commercio al dettaglio ambulante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento, codice attività 47.82.01; Commercio al dettaglio ambulante di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; attrezzature per il giardinaggio, codice attività 47.89.02; Commercio al dettaglio ambulante di profumi e cosmetici; saponi, detersivi ed altri detergenti per qualsiasi uso, codice attività 47.89.03; Commercio al dettaglio ambulante di chincaglieria e bigiotteria, codice attività 47.89.04; Commercio al dettaglio ambulante di arredamenti per giardino; mobili; tappeti e stuoie; articoli casalinghi; elettrodomestici; materiale elettrico, codice attività 47.89.05; Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti n. c.a., codice attività 47.89.09; Commercio al dettaglio ambulante di calzature e pelletterie, codice attività 47.82.02;
- YM04U Farmacie, codice attività 47.73.10;
- YM05U Commercio al dettaglio di confezioni per adulti, codice attività 47.71.10; Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati, codice attività 47.71.20; Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie, codice attività 47.71.30; Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte, codice attività 47.71.50; Commercio al dettaglio di calzature e accessori, codice attività 47.72.10; Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio, codice attività 47.72.20;

- WM06A Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici, codice attività 47.19.20; Commercio al dettaglio di apparecchiature per le telecomunicazioni e la telefonia in esercizi specializzati, codice attività 47.42.00; Commercio al dettaglio di apparecchi audio e video in esercizi specializzati, codice attività 47.43.00; Commercio al dettaglio di tende e tendine, codice attività 47.53.11; Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati, codice attività 47.54.00; Commercio al dettaglio di utensili per la casa, di cristallerie e vasellame, codice attività 47.59.20; Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione, codice attività 47.59.30; Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria per uso domestico, codice attività 47.59.40; Commercio al dettaglio di altri articoli per uso domestico n. c.a., codice attività 47.59.99; Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati, codice attività 47.63.00;
- WM06B Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti, codice attività 47.59.60;
- YM07U Commercio al dettaglio di filati per maglieria e merceria, codice attività 47.51.20;
- WM08U Commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette e articoli per il tempo libero, codice attività 47.64.10; Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli (inclusi quelli elettronici), codice attività 47.65.00; Commercio al dettaglio di armi e munizioni, articoli militari, codice attività 47.78.50; Ricarica di bombole per attività subacquee, codice attività 93.19.91;
- WM09A Commercio all'ingrosso e al dettaglio di autovetture e di autoveicoli leggeri, codice attività 45.11.01; Intermediari del commercio di autovetture e di autoveicoli leggeri (incluse le agenzie di compravendita), codice attività 45.11.02; Commercio all'ingrosso e al dettaglio di altri autoveicoli, codice attività 45.19.01; Intermediari del commercio di altri autoveicoli (incluse le agenzie di compravendita), codice attività 45.19.02;
- WM09B Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori, codice attività 45.40.11; Intermediari del commercio di motocicli e ciclomotori, codice attività 45.40.12;
- WM10U Commercio all'ingrosso di parti e accessori di autoveicoli, codice attività 45.31.01; Intermediari del commercio di parti ed accessori di autoveicoli, codice attività 45.31.02; Commercio al dettaglio di parti e accessori di autoveicoli, codice attività 45.32.00; Commercio all'ingrosso e al dettaglio di parti e accessori per motocicli e ciclomotori, codice attività 45.40.21; Intermediari del commercio di parti ed accessori di motocicli e ciclomotori, codice attività 45.40.22;
- WM11U Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale, codice attività 46.73.10; Commercio all'ingrosso di altri materiali per rivestimenti (inclusi gli apparecchi igienico-sanitari), codice attività 46.73.22; Commercio all'ingrosso di infissi, codice attività 46.73.23; Commercio all'ingrosso di altri materiali da costruzione, codice attività 46.73.29; Commercio all'ingrosso di vetro piano, codice attività 46.73.30; Commercio all'ingrosso di carta da parati, colori e vernici, codice attività 46.73.40; Commercio all'ingrosso di articoli in ferro e in altri metalli (ferramenta), codice attività 46.74.10; Commercio all'ingrosso di apparecchi e accessori per impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento, codice attività 46.74.20; Commercio al dettaglio di ferramenta, vernici, vetro piano e materiale elettrico e termoidraulico, codice attività 47.52.10; Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari, codice attività 47.52.20; Commercio al dettaglio di materiali da costruzione, ceramiche e piastrelle, codice attività 47.52.30; Commercio al dettaglio di carta da parati e rivestimenti per pavimenti (moquette e linoleum), codice attività 47.53.20; Commercio al dettaglio di sistemi di sicurezza, codice attività 47.59.50;
- WM12U Commercio al dettaglio di libri nuovi in esercizi specializzati, codice attività 47.61.00;
- WM13U Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici, codice attività 47.62.10;
- YM15A Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria, codice attività 47.77.00; Riparazione di orologi e di gioielli, codice attività 95.25.00;
- WM15B Commercio al dettaglio di materiale per ottica e fotografia, codice attività 47.78.20;
- WM16U Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, prodotti per toletta e per l'igiene personale, codice attività 47.75.10; Commercio al dettaglio di saponi, detersivi, prodotti per la lucidatura e affini, codice attività 47.78.60;

- WM17U Commercio all'ingrosso di cereali e legumi secchi, codice attività 46.21.10; Commercio all'ingrosso di sementi e alimenti per il bestiame (mangimi), piante officinali, semi oleosi, patate da semina, codice attività 46.21.22;
- WM18A Commercio all'ingrosso di fiori e piante, codice attività 46.22.00;
- WM18B Commercio all'ingrosso di animali vivi, codice attività 46.23.00;
- WM19U Commercio all'ingrosso di tessuti, codice attività 46.41.10; Commercio all'ingrosso di articoli di merceria, filati e passamaneria, codice attività 46.41.20; Commercio all'ingrosso di altri articoli tessili, codice attività 46.41.90; Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori, codice attività 46.42.10; Commercio all'ingrosso di camicie, biancheria intima, maglieria e simili, codice attività 46.42.30;
- WM20U Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria e forniture per ufficio, codice attività 47.62.20;
- WM21A Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi freschi, codice attività 46.31.10;
- WM21B Commercio all'ingrosso di bevande alcoliche, codice attività 46.34.10; Commercio all'ingrosso di bevande non alcoliche, codice attività 46.34.20;
- WM21C Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca freschi, codice attività 46.38.10; Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca congelati, surgelati, conservati, secchi, codice attività 46.38.20;
- WM21D Commercio all'ingrosso di carne fresca, congelata e surgelata, codice attività 46.32.10;
- WM21E Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi conservati, codice attività 46.31.20; Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria, codice attività 46.32.20; Commercio all'ingrosso di prodotti lattiero-caseari e di uova, codice attività 46.33.10; Commercio all'ingrosso di oli e grassi alimentari di origine vegetale o animale, codice attività 46.33.20; Commercio all'ingrosso di zucchero, cioccolato, dolci e prodotti da forno, codice attività 46.36.00; Commercio all'ingrosso di tè, cacao e spezie, codice attività 46.37.02; Commercio all'ingrosso di pasti e piatti pronti, codice attività 46.38.30; Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari, codice attività 46.38.90; Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti surgelati, codice attività 46.39.10; Commercio all'ingrosso non specializzato di altri prodotti alimentari, bevande e tabacco, codice attività 46.39.20;
- WM22A Commercio all'ingrosso di elettrodomestici, di elettronica di consumo audio e video, codice attività 46.43.10; Commercio all'ingrosso di supporti registrati, audio, video (Cd, Dvd e altri supporti), codice attività 46.43.20; Commercio all'ingrosso di articoli per l'illuminazione; materiale elettrico vario per uso domestico, codice attività 46.47.30; Commercio all'ingrosso di apparecchi e materiali telefonici, codice attività 46.52.01; Commercio all'ingrosso di nastri non registrati, codice attività 46.52.02;
- WM22B Commercio all'ingrosso di vetreria e cristalleria, codice attività 46.44.10; Commercio all'ingrosso di ceramiche e porcellana, codice attività 46.44.20; Commercio all'ingrosso di coltelleria, posateria e pentolame, codice attività 46.44.40;
- WM22C Commercio all'ingrosso di mobili di qualsiasi materiale, codice attività 46.47.10;
- WM23U Commercio all'ingrosso di medicinali, codice attività 46.46.10; Commercio all'ingrosso di prodotti botanici per uso farmaceutico, codice attività 46.46.20; Commercio all'ingrosso di articoli medicali ed ortopedici, codice attività 46.46.30;
- WM24U Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria, codice attività 46.49.10;
- WM25A Commercio all'ingrosso di giochi e giocattoli, codice attività 46.49.30;
- WM25B Commercio all'ingrosso di articoli sportivi (incluse le biciclette), codice attività 46.49.40; Commercio all'ingrosso di imbarcazioni da diporto, codice attività 46.69.11;
- YM27A Commercio al dettaglio di frutta e verdura fresca, codice attività 47.21.01;
- YM27B Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi, codice attività 47.23.00;
- YM28U Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa, codice attività 47.51.10; Commercio al dettaglio di tappeti, codice attività 47.53.12;
- WM29U Commercio al dettaglio di mobili per la casa, codice attività 47.59.10; Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica per uso domestico, codice attività 47.59.91;

- WM30U Commercio al dettaglio di prodotti surgelati, codice attività 47.11.50;
- WM31U Commercio all'ingrosso di orologi e di gioielleria, codice attività 46.48.00;
- WM32U Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte), codice attività 47.78.31; Commercio al dettaglio di oggetti d'artigianato, codice attività 47.78.32; Commercio al dettaglio di arredi sacri ed articoli religiosi, codice attività 47.78.33; Commercio al dettaglio di articoli da regalo e per fumatori, codice attività 47.78.34; Commercio al dettaglio di bomboniere, codice attività 47.78.35; Commercio al dettaglio di chincaglieria e bigiotteria (inclusi gli oggetti ricordo e gli articoli di promozione pubblicitaria), codice attività 47.78.36; Commercio al dettaglio di articoli per le belle arti, codice attività 47.78.37; Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti d'antiquariato, codice attività 47.79.20;
- WM33U Commercio all'ingrosso di cuoio e pelli gregge e lavorate (escluse le pelli per pellicceria), codice attività 46.24.10; Commercio all'ingrosso di pelli gregge e lavorate per pellicceria, codice attività 46.24.20; Commercio all'ingrosso di articoli in pelliccia, codice attività 46.42.20;
- WM34U Commercio all'ingrosso di calzature e accessori, codice attività 46.42.40; Commercio all'ingrosso di articoli in pelle; articoli da viaggio in qualsiasi materiale, codice attività 46.49.50;
- WM35U Erboristerie, codice attività 47.75.20;
- WM36U Commercio all'ingrosso di libri, riviste e giornali, codice attività 46.49.20;
- WM37U Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi e altri prodotti per la pulizia, codice attività 46.44.30; Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici, codice attività 46.45.00;
- WM39U Commercio al dettaglio di combustibile per uso domestico e per riscaldamento, codice attività 47.78.40; YM40A Commercio al dettaglio di fiori e piante, codice attività 47.76.10;
- WM40B Commercio al dettaglio ambulante di fiori, piante, bulbi, semi e fertilizzanti, codice attività 47.89.01;
- WM42U Commercio al dettaglio di articoli medicali e ortopedici in esercizi specializzati, codice attività 47.74.00;
- WM43U Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli inclusi i trattori, codice attività 46.61.00; Commercio al dettaglio di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; macchine e attrezzature per il giardinaggio, codice attività 47.52.40;
- WM44U Commercio al dettaglio di computer, unità periferiche, *software* e attrezzature per ufficio in esercizi specializzati, codice attività 47.41.00; Commercio al dettaglio di mobili per ufficio, codice attività 47.78.10;
- WM46U Commercio all'ingrosso di articoli per fotografia, cinematografia e ottica, codice attività 46.43.30; Commercio all'ingrosso di strumenti e attrezzature di misurazione per uso scientifico, codice attività 46.69.91;
- WM48U Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici, codice attività 47.76.20.

*Cfr. Studi di settore 2018, Istruzioni al Modello, Parte Generale*



Gli studi di settore suddetti non si applicano:

- a) nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986 e successive modificazioni, di ammontare superiore a euro 5.164.569;
- b) nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- c) nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Il **regime sanzionatorio** precedente prevedeva tre fattispecie sanzionabili:

- sanzione in misura fissa di euro 2.065 per chi omette di presentare il modello degli studi di settore anche a seguito di specifico invito dell'Amministrazione finanziaria;
- se nel caso di omessa presentazione emerga un maggior reddito superiore al 10% rispetto al dichiarato la sanzione va dal 150% al 300% della maggiore imposta dovuta;
- se gli studi di settore sono presentati con dati non corretti ed emerga un maggior reddito superiore al 10% rispetto al dichiarato la sanzione variabile va dal 110% al 220%. Con le modifiche apportate dall'articolo 15 del decreto in commento si eliminano le fattispecie numero 2) e 3).

La **sanzione fissa** prevista nel punto 1) viene ridotta a **euro 2.000**<sup>9</sup>.

### Statistiche per gli Studi di settore - Selezione per anno - Modello 2017 relativo al p.i. 2016

Periodi di imposta	2016	2015	2014
Posizioni calcolabili	3.312.505	3.606.922	3.763.149

Periodo di imposta	2016	2015	2014
<b>Ricavi/Compensi</b>	<b>Importi (euro)</b>	<b>Importi (euro)</b>	<b>Importi (euro)</b>
Dichiarati	752.732.654.452,00	774.263.299.068,00	764.993.874.815,00
Dichiarati medi	227.240,00	214.660,00	203.286,00
Ricavo/compenso di riferimento	727.740.201.355,00	748.969.440.700,00	735.516.656.631,00
Ricavo/compenso di riferimento medio	219.695,00	207.648,00	195.452,00
Numero posizioni	3.312.505	3.606.922	3.763.149
<b>Ricavi/compensi per Posizioni Congruue (esclusi i soggetti adeguati)</b>			
Dichiarati	560.304.153.261,00	581.934.397.762,00	600.423.277.744,00
Dichiarati medi	264.518,00	249.717,00	240.896,00
Ricavo/compenso di riferimento	508.507.533.448,00	528.748.213.943,00	545.275.643.560,00
Ricavo/compenso di riferimento medio	240.065,00	226.894,00	218.771,00
Normalità	2.455.790.088,00	2.575.361.717,00	3.166.095.403,00
Numero posizioni	2.118.207	2.330.380	2.492.454
<b>Ricavi/compensi per Posizioni Non Congruue (inclusi i soggetti adeguati)</b>			
Dichiarati	192.428.501.191,00	192.328.901.306,00	164.570.597.071,00
Dichiarati medi	161.123,00	150.664,00	129.512,00
Ricavo/compenso di riferimento	219.232.667.907,00	220.221.226.757,00	190.241.013.071,00
Ricavo/compenso di riferimento medio	183.566,00	172.514,00	149.714,00
Normalità	4.134.049.551,00	4.057.821.901,00	4.336.360.310,00
Numero posizioni	1.194.298	1.276.542	1.270.695

<sup>9</sup> v. Circolare n. 24/E/2016 e Circolare n. 28/E/2015.

**STUDI DI SETTORE E DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

Premessa

<b>Ricavi/compensi per Posizioni Congruue (inclusi i soggetti adeguati)</b>			
Dichiarati	586.556.605.860,00	611.839.053.573,00	629.312.150.649,00
Dichiarati medi	246.723,00	231.828,00	222.613,00
Ricavo/compenso di riferimento	536.501.212.406,00	560.682.251.963,00	576.281.157.793,00
Ricavo/compenso di riferimento medio	225.668,00	212.445,00	203.854,00
Numero posizioni	2.377.387	2.639.194	2.826.928
<b>Ricavi per Posizioni Congruue Coerenti e Normali (inclusi i soggetti adeguati)</b>			
Dichiarati	343.313.985.996,00	353.342.551.628,00	347.721.380.185,00
Dichiarati medi	311.132,00	296.101,00	255.047,00
Ricavo/compenso di riferimento	314.338.030.630,00	324.283.846.343,00	318.065.348.307,00
Ricavo/compenso di riferimento medio	284.872,00	271.750,00	233.295,00
Numero posizioni	1.103.436	1.193.318	1.363.362

Periodi di imposta	2016		2015		2014	
	Posizioni	%	Posizioni	%	Posizioni	%
Posizioni congrue	2.118.207	63,95%	2.330.380	64,61%	2.492.454	66,23%
- di cui coerenti	1.178.383	55,63%	1.263.670	54,23%	1.443.948	57,93%
- di cui non coerenti	939.824	44,37%	1.066.710	45,77%	1.048.506	42,07%
Posizioni non congrue	1.194.298	36,05%	1.276.542	35,39%	1.270.695	33,77%
- di cui coerenti	171.890	14,39%	167.660	13,13%	166.335	13,09%
- di cui non coerenti	1.022.408	85,61%	1.108.882	86,87%	1.104.360	86,91%
Posizioni congrue + non congrue adeguate al ricavo/compenso puntuale	2.377.387	71,77%	2.639.194	73,17%	2.826.928	75,12%
Posizioni coerenti	1.350.273	40,76%	1.431.330	39,68%	1.610.283	42,79%
- di cui congrue	1.178.383	87,27%	1.263.670	88,29%	1.443.948	89,67%
- di cui non congrue	171.890	12,73%	167.660	11,71%	166.335	10,33%
Posizioni non coerenti	1.962.232	59,24%	2.175.592	60,32%	2.152.866	57,21%
- di cui congrue	939.824	47,90%	1.066.710	49,03%	1.048.506	48,70%
- di cui non congrue	1.022.408	52,10%	1.108.882	50,97%	1.104.360	51,30%
Posizioni congrue e coerenti	1.178.383	35,57%	1.263.670	35,03%	1.443.948	38,37%
Posizioni congrue ma non coerenti	939.824	28,37%	1.066.710	29,57%	1.048.506	27,86%
Posizioni non congrue ma coerenti	171.890	5,19%	167.660	4,65%	166.335	4,42%
Posizioni non congrue e non coerenti	1.022.408	30,87%	1.108.882	30,74%	1.104.360	29,35%
Posizioni congrue e normali	1.848.701	55,81%	2.046.496	56,74%	2.167.514	57,60%
Posizioni congrue e non normali	269.506	8,14%	283.884	7,87%	324.940	8,63%
Posizioni non congrue e non normali	268.417	8,10%	285.936	7,93%	298.788	7,94%

Periodi di imposta	2016		2015		2014	
Posizioni non congrue con ricalcolo	3.502	0,11%	3.510	0,10%	4.275	0,11%
Posizioni congrue coerenti e normali	1.103.436	33,31%	1.193.318	33,08%	1.363.362	36,23%

Periodo di imposta	2016		
	Posizioni	%	Importi (euro)
Numero posizioni congrue per effetto correttivi relativi alla crisi economica (% sul totale posizioni congrue)	220.664	10,42%	
Ricavi/compensi dichiarati			69.397.614.890,00
Ricavo/compenso puntuale			68.800.867.832,00
Valore dei correttivi crisi			1.318.962.199,00
Numero posizioni non congrue con presenza dei correttivi relativi alla crisi economica (% sul totale posizioni non congrue)	1.021.706	85,55%	
Ricavi/compensi dichiarati			177.998.868.903,00
Ricavo/compenso puntuale			202.425.379.426,00
Valore dei correttivi crisi			2.168.654.758,00

Periodi di imposta	2016			2015		
	Posizioni	%	Importi dell'adeguamento	Posizioni	%	Importi dell'adeguamento
Senza adeguamento (% sul totale posizioni non congrue)	897.743	75,17%		926.051	72,54%	
Con adeguamento (% sul totale posizioni non congrue)	296.555	24,83%	2.053.560.031 €	350.491	27,46%	2.372.633.678 €
di cui uguale al ricavo/compenso puntuale (% su "Con adeguamento")	259.180	87,40%	1.743.077.297 €	308.814	88,11%	2.031.408.182 €
di cui inferiore al ricavo/compenso puntuale (% su "Con adeguamento")	37.375	12,60%	310.482.734 €	41.677	11,89%	341.225.496 €
di cui inferiore allo stimato - fino a 1.000 euro (% su "di cui inferiore al ricavo/compenso puntuale")	5.214	13,95%	2.550.537 €	6.098	14,63%	2.983.583 €
di cui inferiore allo stimato - da 1.000 a 10.000 euro (% su "di cui inferiore al ricavo/compenso puntuale")	23.162	61,97%	104.720.904 €	25.951	62,27%	116.165.117 €

## STUDI DI SETTORE E DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Premessa

di cui inferiore allo stimato - oltre 10.000 euro (% su "di cui inferiore al ricavo/compenso puntuale")	8.999	24,08%	203.211.293 €	9.628	23,10%	222.076.796 €
Iva relativa al maggior volume d'affari stimato			3.997.054.591 €			4.170.076.711 €

Fonte: Agenzia delle entrate<sup>10</sup>  
Dati aggiornati al 10-01-2018

Come di consueto, anche per la presente annualità è previsto che nel caso in cui il contribuente svolgesse **diverse attività**, alcune delle quali in **forma di impresa** e altre in forma di **lavoro autonomo**, dovrà determinare sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di impresa sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di lavoro autonomo, **indicando separatamente** quelle che producono una **categoria di reddito** e quelle che producono l'altra.

### ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ DI IMPRESA CHE NON RIENTRANO NELLO STESSO STUDIO DI SETTORE

Se il contribuente svolge contemporaneamente più attività di impresa rientranti in studi di settore differenti bisogna valutare l'incidenza delle attività non prevalenti sul complesso dei ricavi (si fa presente che con i decreti ministeriali di approvazione degli studi di settore è stato previsto, per alcuni studi, un trattamento particolare della complementarità - vedasi ad esempio lo studio YG37U. Per maggiori informazioni si rinvia anche alle istruzioni per la compilazione dei singoli studi di settore).

Al riguardo, ai fini dell'accertamento possono verificarsi le seguenti ipotesi:

1. se i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti sono uguali o inferiori al 30% di quelli complessivi, lo studio di settore dell'attività prevalente può essere utilizzato in fase di accertamento;
2. se i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti sono superiori al 30% di quelli complessivi, lo studio di settore dell'attività prevalente può essere utilizzato soltanto ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

I soggetti che rientrano nella seconda ipotesi sono comunque tenuti a inviare il modello relativo al codice dell'attività prevalente, compilando il prospetto delle "Imprese multiattività". Si precisa che i dati (contabili ed extra-contabili) da indicare nel modello dovranno essere forniti tenendo conto del complesso dell'attività d'impresa esercitata. Pertanto, ad esempio, i contribuenti che esercitano, prevalentemente, una attività d'impresa soggetta a studi di settore e un'altra soggetta a parametri da cui derivino ricavi superiori al 30% di quelli complessivamente dichiarati, sono tenuti alla compilazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore relativo all'attività prevalente, indicando in esso anche i dati relativi all'attività soggetta a parametri.

<sup>10</sup> Le statistiche mostrate in Tabella non tengono conto delle posizioni di quei soggetti che, pur essendo assoggettati agli studi di settore e avendo presentato il relativo modello con dati elaborabili, hanno dichiarato nel modello Unico (sino al p.i. 2015) o in quello Redditi (nel p.i. 2016): • cause di esclusione o inapplicabilità; • ricavi/compensi maggiori di € 20.000.000; • redditi di impresa/lavoro autonomo maggiori di € 10.000.000; ovvero, per i quali sono stimati ricavi o compensi per un importo maggiore di € 10.000.000.

Inoltre per ogni annualità d'imposta le statistiche sono state elaborate sulla base dei soli modelli degli studi di settore relativi al periodo di imposta X trasmessi in allegato a modelli Unico/Redditi X+1 (ad esempio per l'annualità di imposta 2016 sono stati elaborati i soli modelli degli studi di settore relativi al periodo di imposta 2016 allegati a Redditi 2017).

Il prospetto delle “*Imprese multiattività*” può comunque essere compilato anche se i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti non superano il 30% dei ricavi complessivi. La compilazione di tale prospetto, infatti, comporta effetti anche in merito al posizionamento di alcuni indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

Si precisa, inoltre, che nel caso in cui il contribuente eserciti più attività di impresa comprese nel medesimo studio di settore, la prevalenza rispetto ai ricavi complessivi deve essere intesa con riferimento alla somma dei ricavi relativi alle predette attività.

*Cfr. Istruzioni al Modello Studi di settore 2018 – Parte generale*

### Esempio 1

Ricavi derivanti dall’attività X (studio WD47U) 300.000 (55%)

Ricavi derivanti dall’attività Z (soggetta a parametri) 250.000 (45%)

Totale ricavi 550.000

Il contribuente, in questa ipotesi, dovrà compilare l’allegato studio di settore WD47U, con l’indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all’intera attività d’impresa esercitata.

*Cfr. Istruzioni al Modello Studi di settore 2018 – Parte generale*

### Esempio 2

Ricavi derivanti dall’attività X (studio WM21E) 150.000 (23%)

Ricavi derivanti dall’attività Y (studio WM21E) 200.000 (31%)

Ricavi derivanti dall’attività Z (soggetta a parametri) 300.000 (46%)

Totale ricavi 650.000

Il contribuente, in questa ipotesi, dovrà compilare il modello studi di settore WM21E con l’indicazione dei dati riferiti all’intera attività d’impresa esercitata, in quanto i ricavi derivanti dalle attività soggette allo studio di settore WM21E (54%) sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dalle attività soggette a parametri (46%).

*Cfr. Istruzioni al Modello Studi di settore 2018 – Parte generale*

L’Amministrazione finanziaria nelle istruzioni al **Modello 2018**, parte generale, ricorda che lo studio di settore non può essere utilizzato in fase di accertamento ma soltanto ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo anche nei confronti:

- delle società cooperative a mutualità prevalente;
- dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività di “consorzi di garanzia collettiva fidi” e di “bancoposta”;
- dei soggetti esercenti attività di impresa che, nel precedente periodo di imposta, si sono avvalsi del regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui al D.L. 98/2011 ed hanno cessato di avvalersene nel periodo di imposta 2017;
- dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività di affitto di aziende.

Dal punto di vista squisitamente operativo, si segnala che è **online** sul sito dell’Agenzia delle entrate **Gerico 2017** (GEstione dei RIcavi o COmpensi), il *software* per la compilazione degli studi di settore, aggiornata con i correttivi “crisi”<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> È attivato un servizio di assistenza telefonica dalle ore 8.00 alle ore 18.00 dal lunedì al venerdì e dalle 8.00 alle ore 14.00 il sabato al numero verde 800-279107. Il servizio prevede assistenza all’utilizzo operativo di GERICO dalla fase di installazione

Come specificato dalla **Guida operativa 2018** per gli studi di settore p.i. 2017, pubblicato dall'Agenzia delle entrate, per installare da internet il prodotto GE.RI.CO. 2017 è necessario:

1. installare la macchina virtuale Java 1.7.0 o superiore (di seguito JRE), scaricabile anche dal sito dell'Agenzia delle entrate;
2. scaricare dal sito dell'Agenzia delle entrate il software relativo all'applicazione GE.RI.CO. 2017 comprensivo di guida operativa;
3. eseguire sul proprio PC il programma di installazione della macchina virtuale Java;
4. eseguire sul proprio PC il programma di installazione dell'applicazione GE.RI.CO. seguendo le istruzioni di seguito riportate.

All'atto dell'avvio dell'installazione viene visualizzata una finestra introduttiva, alla quale segue la prima delle finestre di dialogo della procedura di installazione. Selezionando il pulsante Avanti il prodotto richiede l'indicazione della cartella nella quale installare l'applicazione. Selezionando il pulsante Avanti viene richiesto di indicare dove creare le icone dell'applicazione. Selezionando il pulsante Avanti il prodotto visualizza una finestra con l'indicazione della posizione della JRE da utilizzare per GE.RI.CO. 2017. Successivamente si deve selezionare la macchina virtuale Java 1.7.0 o superiore.

Nel caso in cui non venga visualizzata questa versione (può accadere se non si è provveduto all'installazione della JRE 1.7.0 o superiore prima di iniziare l'installazione di GE.RI.CO. 2017), selezionare il pulsante Cerca altri: tale funzione attiva la ricerca di tutte le macchine virtuali Java presenti sul personal computer. Conclusa la ricerca, viene proposto l'elenco delle JRE trovate. Selezionare una macchina virtuale Java 1.7.0 o superiore tra quelle elencate e premere Avanti.

Il prodotto visualizza un sommario delle scelte effettuate durante la fase di pre-installazione del prodotto. Se si desidera procedere con l'installazione premere il pulsante Installa, se si desidera modificare una delle scelte già effettuate premere il tasto Indietro. Selezionando il pulsante Installa il prodotto procede all'installazione di GE.RI.CO. 2017. Per avviare il prodotto fare doppio *click* sull'icona dell'applicazione o lanciare da console il file eseguibile (in ambiente Windows "GERICO2017.exe"), presente nella cartella di installazione.



con l'installazione.

Quando viene avviata per la prima volta, l'applicazione potrebbe visualizzare la finestra di dialogo Avviso di protezione contenente informazioni sul fornitore del software (Agenzia delle entrate). Al riguardo è necessario considerare affidabile il fornitore di software e selezionare il tasto Esegui per continuare

Il prodotto è diffuso anche utilizzando la tecnologia Java Web Start (JWS). Per avviare l'applicazione occorre cliccare sul *link* "GE.RI.CO. 2017" all'interno della pagina internet (sezione "Installazione con tecnologia JWS"). Quando viene avviata per la prima volta, l'applicazione potrebbe visualizzare la finestra di dialogo Avviso di protezione contenente informazioni sul fornitore del *software* (Agenzia delle entrate). Al riguardo è necessario considerare affidabile il fornitore di software e selezionare il tasto Esegui per continuare con l'installazione. Per avviare l'applicazione successivamente alla prima volta, è sufficiente selezionare il *link* utilizzato precedentemente oppure, esclusivamente sui sistemi operativi Windows, eseguire l'applicazione da Start/Tutti i programmi/GE.RI.CO. 2017.

Dopo l'avvio l'applicazione si connette al *server Web* dell'Amministrazione per verificare l'esistenza di una versione più recente del software e, in caso positivo, procede all'eventuale aggiornamento. In tal modo

---

a quella di gestione del prodotto stesso. Eventuali problematiche di carattere normativo o di interpretazione relative agli studi di settore verranno raccolte e portate all'attenzione dell'Agenzia delle entrate.

l'utente ha la garanzia di utilizzare sempre l'ultima versione dell'applicazione senza dover eseguire complesse procedure di aggiornamento.

**Gerico 2017** prevede, per tutti i quadri del modello, una **specificità funzionale** che mostra a video i dati rilevanti ai fini dell'analisi discriminante, della stima, della coerenza e della normalità economica. Utilizzando Gerico, le imprese e i lavoratori autonomi interessati dagli studi di settore possono calcolare la **"congruità"**, tenuto conto della normalità economica, la **"coerenza"** economica e l'effetto dei correttivi **"crisi"**.



Vedi la funzione che consente di individuare in sede di compilazione i dati rilevanti ai fini dell'analisi discriminante della stima, della coerenza e della normalità economica.

Con la suddetta applicazione il contribuente può vedere quali sono i valori effettivamente utilizzati dal programma per determinare i ricavi presunti e gli indici di coerenza e normalità, non solo avendo riguardo agli elementi contabili (Quadro F), ma anche con riferimento ai dati strutturali (dal Quadro A, personale addetto all'attività, al Quadro E, beni strumentali).

La funzione si attiva cliccando l'opzione "calcolo" che permette di accedere a due videate:

- "Evidenza discriminante regressione" dove vengono selezionati i dati utilizzati per l'analisi di congruità;
- "Evidenza coerenza e normalità" dove vengono selezionati i dati per il conteggio degli indici di coerenza e normalità.

Come di consueto, anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2017 sarà reso disponibile, da parte dell'Agenzia, lo specifico *software* per la segnalazione di eventuali circostanze in grado di giustificare lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore. Le informazioni potranno essere comunicate all'Agenzia delle entrate, presumibilmente entro la fine del prossimo mese di dicembre, con un termine più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

La possibilità di rappresentare fatti e circostanze con la procedura informatica "Segnalazioni", infatti, si aggiunge a quella prevista utilizzando il campo delle "Note aggiuntive" di GE.RI.CO..

Si fa osservare che con il *software* "Segnalazioni" i contribuenti, oltre che comunicare eventuali giustificazioni nel caso: - non risultino congrui, anche a fronte di una "non normalità economica"; - non risultino coerenti; - non risultino normali, anche se congrui; potranno evidenziare le ragioni che li hanno indotti a dichiarare una causa di esclusione o di inapplicabilità agli studi di settore<sup>12</sup>.

**Gerico 2017** può anche servire per **"sanare"** le **annualità pregresse** interessate da resoconti di non congruità nell'originaria analisi di normalità economica.

## STUDI DI SETTORE E DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Come noto, gli **studi di settore**, elaborati mediante **analisi economiche e tecniche statistico-matematiche**, consentono di **stimare i ricavi** o i **compensi** che possono essere attribuiti al contribuente.

**Individuano**, a tal fine, le **relazioni** esistenti tra le **variabili strutturali e contabili** delle imprese e dei lavoratori autonomi con **riferimento** al **settore economico di appartenenza**, ai processi produttivi utilizzati, all'organizzazione, ai prodotti e servizi oggetto dell'attività, alla localizzazione geografica e agli altri

<sup>12</sup> v. Agenzia delle entrate, Circolare n. 20/E/2014.

elementi significativi (ad esempio area di vendita, andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.).

Gli studi di settore sono utilizzati dal contribuente per verificare, in fase dichiarativa, il posizionamento rispetto alla “congruità” (si ha **congruità** se i **ricavi** o i **compensi dichiarati** sono **uguali** o **superiori** a quelli puntuali **stimati** dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall’applicazione degli indicatori di normalità economica) e alla “coerenza” agli specifici indicatori (la **coerenza** misura il **comportamento** del contribuente **rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati**, per ciascuna attività, dallo studio di settore). Gli studi di settore sono inoltre utilizzati dall’Amministrazione finanziaria in fase di controllo.

Sono **tenuti alla presentazione del modello**, pur essendo nei loro confronti preclusa l’attività di accertamento basata sugli studi di settore, anche:

1. i contribuenti che determinano il reddito con criteri “forfetari” (ad eccezione di quelli che applicano il regime forfetario di cui ai commi da 54 a 89, articolo 1, della L. 190/2014), che non devono però compilare la parte relativa ai dati contabili (quadro F per le imprese oppure quadro G per gli esercenti arti e professioni). I dati comunicati potranno essere utilizzati per valutare se le caratteristiche strutturali del contribuente sono coerenti con i ricavi o compensi dichiarati;
2. i contribuenti che dichiarano un volume di ricavi (articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del Tuir), oppure compensi (articolo 54, comma 1, del Tuir), di ammontare superiore a 5.164.569 euro e fino a 7.500.000 euro. Le informazioni richieste saranno utilizzate per la successiva fase di analisi per l’evoluzione degli studi di settore;
3. i contribuenti che si trovano in una situazione di non normale svolgimento dell’attività (ad eccezione delle ipotesi di liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o fallimentare, per le quali non è prevista la presentazione del modello).

Ai contribuenti che si trovano in un periodo di **non normale svolgimento** dell’attività è richiesta la compilazione del modello studi di settore con l’indicazione, nell’apposita scheda “Note aggiuntive” dell’applicazione GE.RI.CO., della motivazione che ha impedito lo svolgimento dell’attività economica in maniera regolare. Si fa presente, inoltre, che i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell’attività e non dispongono di alcuni dati fondamentali per il calcolo in GE.RI.CO. della congruità, devono limitarsi a salvare la posizione e trasmetterla in allegato al Modello Redditi 2018.

È il caso, ad esempio, del contribuente che, pur avendo formalmente iniziato l’attività in un precedente periodo di imposta, non disponendo delle necessarie autorizzazioni, non ha ancora effettuato alcuna operazione. Non avendo conseguito ricavi nel corso del periodo di imposta è impossibilitato a compilare le sezioni del modello rilevanti ai fini della stima (nel caso, ovviamente, siano previste per lo studio applicabile) che richiedono informazioni in termini di percentuali sui ricavi.

Pertanto, i **contribuenti** tenuti a presentare il Modello relativo agli studi di settore devono **“barrare”** la **casella “Studi di settore”** presente sulla prima pagina del **modello Redditi 2018** (Frontespizio) e inviarlo all’Agenzia delle entrate in via telematica insieme a quest’ultimo. Infatti, già in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, il contribuente deve effettuare le opportune segnalazioni avendo cura di compilare gli appositi campi, previsti nel modello Redditi 2018, al fine di produrre alcune informazioni rilevanti ai fini degli studi di settore.

I Modelli sono resi disponibili gratuitamente dall’Agenzia delle entrate in formato elettronico e possono essere utilizzati prelevandoli dal sito Internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), nel rispetto, in fase di stampa, delle caratteristiche tecniche contenute nell’allegato 2 del Provvedimento.

I Modelli devono essere trasmessi, come detto, per via telematica unitamente alla dichiarazione dei redditi. La trasmissione dei dati all’Agenzia delle entrate deve essere effettuata direttamente, attraverso il

**servizio telematico Entratel o Internet “Fisconline”**, ovvero avvalendosi degli incaricati professionali, i quali comunicano al contribuente, dopo aver ultimato correttamente l’invio, i dati relativi all’applicazione degli studi di settore, compresi quelli relativi al calcolo della congruità e coerenza, utilizzando i modelli o un prospetto, contenente tutti i dati trasmessi, conformi per struttura e sequenza ai modelli approvati con il Provvedimento.

I soggetti che effettuano l’**asseverazione** di cui all’articolo 35, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 241/1997, devono **verificare** che gli **elementi contabili** ed **extracontabili** indicati nei modelli di dichiarazione e rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, **corrispondano** a quelli risultanti dalle **scritture contabili** e da altra documentazione idonea.



L’asseverazione non deve essere effettuata relativamente ai dati: a) per i quali sia necessario esaminare, a tal fine, l’intera documentazione contabile o gran parte di essa; b) che implicano valutazioni di carattere imprenditoriale; c) relativi alle unità immobiliari utilizzate per l’esercizio dell’attività.

## FRONTESPIZIO

Come primo *step*, il contribuente soggetto agli studi di settore è tenuto a **barrare** la **casella** “Studi di settore” presente nella **seconda facciata** del **Frontespizio** del modello Redditi 2018, in corrispondenza della Sezione “**Tipo di dichiarazione**”.

Nel presente scritto si farà specifico riferimento al modello Redditi SC 2018. Le indicazioni e le regole riportate, valgono, in quanto compatibili, anche per gli altri modelli dichiarativi.

### Modello Redditi Sc 2018

TIPO DI DICHIARAZIONE	Sc				Trasparenza		Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Consolidato	Trasparenza						
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>									

### Modello Redditi Sp 2018

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali

### Modello Redditi PF 2018

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali

### Modello Redditi EnC 2018

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali

In questa sezione non trova più collocamento la casella “**Indicatori**” relativa agli indicatori di normalità economica (Modello INE). Si rammenta che **in passato** il contribuente era tenuto a **barrare** tale casella nel caso di esclusione dalla compilazione dei modelli relativi agli studi di settore o quando si redigevano il modello di **parametri**<sup>13</sup>.



*Stop all'obbligo di presentazione dei modelli Ine (indicatori di normalità economica) e del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi per i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta o che si trovano in liquidazione ordinaria. Due adempimenti ritenuti non più necessari, grazie alla sempre maggiore integrazione delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia.*

I **parametri** si **applicano** nei confronti dei contribuenti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, per le quali **non sono stati approvati gli studi di settore** ovvero, per le quali, pur essendo stati approvati, **ricorrono una o più cause di inapplicabilità** (non estensibili ai parametri), previste nei provvedimenti di approvazione degli studi.

I **parametri** sono degli **strumenti presuntivi** che misurano i ricavi, i compensi e il volume d'affari dei contribuenti che esercitano **attività di impresa** oppure **arti e professioni**. In particolare, i parametri si applicano ai soggetti per i quali non sono ancora stati approvati gli studi di settore o per i quali gli studi, pur approvati, non sono applicabili.



*Come previsto dall'articolo 2 D.P.C.M. 29 gennaio 1996, i parametri sono applicati in relazione alla attività prevalente svolta dal contribuente individuata in relazione al relativo codice di attività. In caso di esercizio di più attività d'impresa o di più attività artistiche o professionali, per le quali non è stata tenuta la contabilità separata, per attività prevalente si intende quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi o compensi.*

I **contribuenti** che hanno **annotato** nelle scritture contabili ricavi o compensi, oppure registrato corrispettivi, per un **ammontare inferiore** a quello che risulta dall'applicazione dei parametri possono essere assoggettati ad **accertamento**. In questo caso, l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria viene sempre preceduta da un invito al contraddittorio. Si tratta di un'opportunità concessa al contribuente per produrre elementi e informazioni che permettono di giustificare del tutto, o in parte, lo scostamento dalle risultanze dei parametri.

È possibile evitare l'accertamento anche adeguando spontaneamente i ricavi e/o i compensi e il volume d'affari dichiarati rispetto agli esiti dei parametri (opportunamente ridotti in base al “fattore di adeguamento” disciplinato dal D.P.C.M. del 27 marzo 1997).

Il codice dell'attività prevalente, e il codice fiscale, va indicato, in alto a destra del modello.



I parametri non sono applicabili nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'articolo 10 della L. 146/1998.

<sup>13</sup> v. Agenzia delle entrate, Circolari n. 29/E/2009, n. 34/E/2010, n. 30/E/2011, n. 30/E/2012 e n. 23/E/2013, n. 28/E/2015.

Quindi, ad esempio, l'inizio o la cessazione dell'attività nel corso del 2014 impedisce il ricorso alla procedura di accertamento basata sia sugli studi di settore sia sui parametri fatta eccezione per i casi espressamente previsti dall'articolo 1, comma 16, della L. 296/2006, c.d. "legge Finanziaria 2007".

Questa disposizione ha previsto che **non costituisce causa di esclusione** la **cessazione** e l'**inizio** dell'attività, da parte dello stesso soggetto, **entro sei mesi** dalla data di cessazione, **nonché** l'inizio dell'attività quando la stessa costituisce **mera prosecuzione di attività** svolte da altri soggetti.

**Per effetto di tali modifiche sono comunque tenuti all'applicazione dei parametri:**

- a) i soggetti che hanno cessato e iniziato l'attività entro sei mesi dalla data di cessazione.  
L'ipotesi è applicabile anche nel caso in cui la cessazione dell'attività è avvenuta anteriormente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e l'inizio attività sia avvenuto nel corso del periodo d'imposta 2014, fermo restando la condizione dei sei mesi dalla data di cessazione;
- b) i soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta quando la stessa costituisce una mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti.

## TERMINI PER LA PRESENTAZIONE E RELATIVE SANZIONI

Quando si presenta la dichiarazione dei redditi e il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore?

In base al D.P.R. 322/1998, il **termine di presentazione** della **dichiarazione dei redditi**, compresa quella unificata (redditi e Iva) scade l'**ultimo giorno del nono mese successivo** a quello di **chiusura del periodo** d'imposta. Ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume quindi rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.



Una società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovrà presentare la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo, entro il 30 settembre 2018.

Una società invece con periodo d'imposta che si sviluppa dal 1° luglio 2016 al 30 giugno 2017, dovrà presentare la dichiarazione dei redditi (modello Redditi 2017) per via telematica entro il 31 marzo 2018.



L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 6/E/2002, ha chiarito che nel caso di presentazione per via telematica, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa mediante procedure telematiche e precisamente nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate.

Ai sensi degli articoli 2 e 8 del D.P.R. 322/1998, e successive modificazioni, le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni** dalla scadenza dei suddetti termini sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni **da euro 258 ad euro 1.032**, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ferma restando l'**applicazione** della **sanzione** pari al **30%** delle somme eventualmente non versate o versate oltre le prescritte scadenze. In quest'ultimo caso, se i versamenti sono effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione del 30%, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del

comma 1, dell'articolo 13, del D.Lgs. 472/1997, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Tale riduzione della sanzione opera anche in sede di contestazione da parte dell'ufficio.

Le dichiarazioni dei redditi presentate, invece, con **ritardo superiore a novanta giorni** si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

In caso di **omessa presentazione del Modello** si applica la **sanzione** amministrativa pari a **2.000 euro**, che corrisponde al massimo importo previsto per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni (articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997).

La stessa sanzione si applica **anche nei casi** di:

- dichiarazione nulla, in quanto redatta su modelli non conformi a quelli approvati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate;
- dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale, non regolarizzata entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio.

Se il **Modello** viene presentato **entro** il termine per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, è possibile ravvedere la violazione versando, in luogo della sanzione di 2.000 euro, la sanzione minima ridotta, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 472/1997.

In particolare, il contribuente dovrà, entro tale termine, presentare una dichiarazione integrativa, comprensiva del citato modello degli studi di settore, e versare il dovuto (articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997) a titolo di sanzione ridotta, con il **codice tributo "8911"**.

Nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa è necessario evidenziare nella stessa quali quadri o allegati della dichiarazione originaria sono oggetto di aggiornamento e quali non sono stati invece modificati. Pertanto, nelle caselle relative ai quadri compilati presenti nel riquadro "Firma della dichiarazione" e nelle caselle presenti nel riquadro "Tipo di dichiarazione" del frontespizio della dichiarazione integrativa, **in sostituzione della barratura**, dovrà essere indicato uno dei seguenti codici:

- "1" quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria che nella dichiarazione integrativa;
- "2" quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria;
- "3" quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente nella dichiarazione integrativa".



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 30 del 11 luglio 2012, ha confermato che il contribuente, anche a seguito di un invito (ora contenuto nella ricevuta di presentazione del modello Unico), può presentare il Modello studi di settore (in precedenza omissivo) attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, entro i termini di cui all'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998. In tal caso non è applicabile la sanzione nella misura massima di 2.065 euro.*

In generale, l'utilizzo ai fini dell'attività di accertamento delle risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore riguarda esclusivamente i redditi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa e quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Ad esempio, un contribuente che dichiara redditi di lavoro dipendente e redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, l'applicazione degli studi di settore e il relativo utilizzo in sede di accertamento può riguardare solamente il reddito dichiarato proveniente dall'esercizio di arti e professioni.



*La Corte di Cassazione, con la sentenza a Sezioni Unite n. 26635 del 18 dicembre 2009, ha stabilito che gli studi di settore ed i parametri costituiscono un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è di per sé verificata, ma diviene tale in esito al contraddittorio obbligatorio con il contribuente, durante il quale questi deve provare di trovarsi in una situazione specifica diversa da quella considerata come standard dallo strumento presuntivo, mentre l'Ufficio deve dimostrare l'applicabilità in concreto di tale standard e le ragioni per cui sono disattese le osservazioni allegate dal contribuente. L'esito di tale contraddittorio, peraltro, non condiziona la successiva eventuale fase contenziosa, in cui il giudice può liberamente valutare il materiale probatorio offerto dalle parti e l'assolvimento dell'onere della prova posto a carico di ciascuna.*

## COMUNICAZIONE DELLE ANOMALIE RISCONTRATE AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE

L'articolo 2-bis del predetto D.L. 203/2005, disciplina le modalità attuative dell'articolo 6, comma 5, dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) in base al quale l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente a fornire i necessari chiarimenti qualora dal controllo delle dichiarazioni, effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del D.P.R. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. 633/1972, emerga un'imposta da versare o un minor rimborso.

I chiarimenti possono essere richiesti mediante il servizio postale o con mezzi telematici.

Il **contribuente può richiedere** che l'invito a fornire chiarimenti sia inviato all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione c.d. avviso telematico.

### Modello Redditi SC 2018

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Quadri compilati:																					
	RA	RB	RH	RL	RT	RF	RI	RK	RM	RN	PN	RO	RQ	RS	RU	RJ	RV	RX	RZ	FC	TR	CE
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						
	TN	GN	GC	OP	NI	DI	<input type="checkbox"/> Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario															<input type="checkbox"/> Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario
	FIRMA DEL DICHIARANTE																					

Di seguito si riportano i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria sui comportamenti da adottare in caso di ricezione di una PEC relativa a **comunicazioni di anomalia** nei dati degli studi di settore, c.d. **FAQ**.

1. Un contribuente ha ricevuto un messaggio di posta certificata che lo invita a leggere la comunicazione di anomalia nei dati degli studi di settore relativa al triennio 2013-2015, pubblicata nel cassetto fiscale. Lo stesso, ritenendo di aver erroneamente ricevuto il messaggio destinato ad altro soggetto, chiede che comportamento deve adottare.

L'Agenzia delle entrate ha reperito, come previsto dall'articolo 5, comma 3, del D.L. 179/2012, convertito nella L. 221/2012, l'indirizzo di posta elettronica certificata accedendo all'Indice Nazionale

degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata, istituito dal Ministero dello Sviluppo Economico, interrogando per codice fiscale/partita Iva.

Non dovrebbero, quindi, esserci anomalie nell'individuazione dei destinatari delle PEC in argomento. Comunque, nell'eventuale caso in cui il contribuente interessato dalla PEC rilevi dall'intestazione del messaggio che la stessa è indirizzata ad altro soggetto, non è ovviamente tenuto a dare seguito alla richiesta ed è invitato a cancellare il messaggio di posta elettronica ricevuto.

2. I contribuenti interessati da una comunicazione di anomalia pubblicata nel loro cassetto fiscale che non riescono ad aprire il relativo file cosa possono fare? Per poter leggere il file relativo alla comunicazione di anomalia occorre aver installato, sul proprio computer, un *software* per leggere e stampare i file in formato PDF.

3. Il contribuente che ritiene di non avere il Cassetto Fiscale cosa deve fare? Il Cassetto Fiscale è un servizio che consente ai contribuenti la consultazione delle proprie informazioni fiscali, quali, fra l'altro, quelle relative agli studi di settore. È necessario preventivamente disporre di credenziali per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Le istruzioni in merito sono disponibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) seguendo il percorso: Home - Servizi online - Servizi fiscali - Servizi fiscali con registrazione.

4. Come possono, i contribuenti interessati da una comunicazione di anomalia pubblicata nella sezione Studi di settore del loro Cassetto Fiscale, fornire chiarimenti in merito all'Agenzia delle entrate? I contribuenti che intendano fornire chiarimenti in merito a comunicazioni di anomalia nei dati degli studi di settore possono utilizzare il "software di compilazione anomalie 2014", per le comunicazioni relative al triennio 2010-2012, o il "software di compilazione anomalie 2015", per quelle relative al triennio 2011-2013, o il "software di compilazione anomalie 2016" per il triennio 2012-2014, o, infine, il "software di compilazione anomalie 2017" per il triennio 2013-2015.

Tali *software* sono gratuiti e sono scaricabili nella sezione "Studi di settore" del sito internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) seguendo il percorso: Home - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - *Software*. All'interno delle pagine da cui scaricare i *software* sono disponibili sia la Guida per l'installazione del software che la Guida per la compilazione delle comunicazioni.

5. Il contribuente che abbia già risposto ad una comunicazione di anomalia pubblicata nel cassetto fiscale nel 2017, utilizzando l'apposito "software di compilazione anomalie 2017", può inviare una nuova ed ulteriore risposta o trasmettere nuovamente quella già fornita in precedenza?

Il contribuente può trasmettere nuove ed ulteriori risposte in aggiunta a quelle già trasmesse, riportando quindi eventuali ulteriori informazioni rispetto alla precedente trasmissione, ma non può ripetere l'invio della risposta già inoltrata in precedenza.

Il sistema telematico verifica l'avvenuta acquisizione della risposta, e, in caso di coincidenza con la precedente già trasmessa, ne inibisce un successivo invio, scartandolo automaticamente. In caso di trasmissione di più risposte, nel Cassetto Fiscale verranno visualizzate tutte quelle fornite dal contribuente acquisite correttamente dal sistema.

6. Il contribuente che, dopo aver analizzato la comunicazione di anomalia presente sul proprio Cassetto Fiscale, rileva di aver commesso un errore nella compilazione del modello degli studi di settore che comportamento può adottare per sanare la violazione commessa?

Il contribuente che riconosce di aver commesso errori od omissioni nell'indicazione dei dati degli studi di settore ha la possibilità di correggerli mediante il ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, versando gli importi dovuti ed evitando di essere sottoposto al relativo controllo. Tale istituto garantisce al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni ed i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Ad esempio, il contribuente che intenda effettuare la correzione dell'errore entro il termine per la

presentazione della dichiarazione relativa all'annualità di imposta successiva a quella oggetto di ravvedimento dovrà, a norma della lettera b) del comma 1 del citato articolo 13, entro tale termine, presentare una dichiarazione integrativa, comprensiva del modello degli studi di settore corretto, e versare € 31,25, pari ad 1/8 della sanzione minima applicabile (articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997) a titolo di sanzione ridotta, con il codice tributo "8911".

7. Un contribuente che ha ricevuto una PEC relativa ad una comunicazione di anomalia nei dati degli studi di settore chiede come fare ad analizzarne il contenuto atteso che la stessa non è stata allegata al messaggio di posta elettronica certificata. Come indicato nel testo del messaggio della PEC inviata, la comunicazione di anomalia è stata pubblicata nella sezione "Studi di settore" del Cassetto Fiscale del contribuente; l'accesso al citato Cassetto è possibile dal sito internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) seguendo il percorso Home – Servizi *online* – Servizi fiscali – Servizi fiscali con registrazione – Cassetto Fiscale.



*Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 aprile 2013 ha previsto l'indicazione, nel testo delle comunicazioni di avvenuta presentazione della dichiarazione, di un apposito invito al contribuente, affinché trasmetta, qualora non lo abbia fatto, il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.*

Se il contribuente **non effettua la scelta** per l'avviso telematico, la **richiesta** di chiarimenti sarà **inviata** al suo **domicilio fiscale** con raccomandata c.d. comunicazione di irregolarità. La sanzione sulle somme dovute a seguito del controllo delle dichiarazioni pari al 30% delle imposte non versate o versate in ritardo, è ridotta ad un terzo (10%) qualora il contribuente versi le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità.



*Il citato termine di trenta giorni, in caso di scelta per l'invio dell'avviso telematico, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'avviso all'intermediario. La scelta di far recapitare l'avviso all'intermediario di fiducia consente inoltre la verifica da parte di un professionista qualificato degli esiti del controllo effettuato sulla dichiarazione.*

Il riquadro precedentemente evidenziato, riservato alla firma, contiene dunque anche l'indicazione della richiesta del contribuente che la **comunicazione** delle **anomalie** riscontrate automaticamente nei dati dichiarati ai fini dell'**applicazione degli studi di settore** sia inviata all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione.

Il **contribuente effettua** tale **scelta barrando** la casella "**Invio comunicazione telematica anomalie dati studi di settore all'intermediario**", inserita nel riquadro "Firma della dichiarazione".

L'**intermediario**, a sua volta, **accetta** di ricevere la predetta comunicazione telematica, **barrando** la casella "**Ricezione comunicazione telematica anomalie dati studi di settore**", inserita nel riquadro "Impegno alla presentazione telematica".

## Modello Redditi SC 2018

<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'incaricato				Soggetto che ha predisposto la dichiarazione
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione				Ricezione altre comunicazioni telematiche
Riservato all'incaricato	Data dell'impegno	giorno	mese	anno	FIRMA DELL'INCARICATO



*Eventuali comunicazioni di anomalie da studi di settore sono, inoltre, visualizzabili nel “Cassetto fiscale”, l'apposita sezione dell'area riservata dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, nella quale ciascun utente abilitato a Entratel o a Fisconline può consultare le proprie informazioni fiscali.*

## MODELLO REDDITI 2018: LE SPECIFICHE DEI QUADRI RF, RE E RG

Come secondo step, il contribuente è tenuto a compilare l'informativa presente nel **Quadro RF, Rigo RF1**, del modello Unico 2018. Attraverso la compilazione di tale rigo il contribuente fornisce all'Amministrazione finanziaria i **dati** relativi agli studi di settore, e più specificatamente, quei dati che riguardano il **codice attività**, le cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri o, le cause di inutilizzabilità in fase di accertamento delle risultanze degli studi di settore

Nel **Rigo RF1** del modello Redditi SC 2018, **campo 1**, va indicato il **codice** dell'**attività** svolta in via prevalente desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007. Le tabelle di classificazione delle attività ATECO 2007 sono consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), nella sezione “Strumenti”, unitamente al volume d'ausilio contenente le note esplicative e le tabelle di raccordo tra i codici ATECOFIN 2004 e ATECO 2007.

In caso di **esercizio di più attività**, il **codice** attività da indicare va riferito all'**attività prevalente** sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.

### Modello Redditi SC 2018

<b>RF1</b>	Codice attività <sup>1</sup>	studi di settore: cause di esclusione <sup>2</sup>	studi di settore: cause di inapplicabilità <sup>3</sup>	parametri: cause di esclusione <sup>4</sup>	
<b>RF2</b>	Componenti positivi da studi di settore annotati nelle scritture contabili				,00
<b>RF3</b>	Opzioni	IAS <sup>1</sup>	Rimanenze <sup>2</sup>	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale <sup>3</sup>	



*L'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 112, del 6 luglio 2001, ha chiarito che se il contribuente non ha comunicato il codice di attività o lo ha fatto in modo errato può indicare il corretto codice attività nel modello Redditi e presentare la dichiarazione di variazione dati agli Uffici territoriali delle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle entrate entro il termine di presentazione del modello Unico (articolo 35, comma 3, del D.P.R. 633/1972); in questo caso non si applicano le sanzioni.*

L'**individuazione** dell'**attività prevalente** deve essere effettuata con **riferimento** ad una stessa **categoria reddituale**. Pertanto, se il contribuente svolge diverse attività, alcune delle quali in forma d'impresa ed altre in forma di lavoro autonomo, dovrà determinare sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma d'impresa, sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di lavoro autonomo, indicando separatamente quelle che producono una categoria di reddito e quelle che producono l'altra.

Dal punto di vista operativo:

- qualora le attività prevalenti per le due categorie reddituali sono contraddistinte da codici attività riguardanti due studi di settore differenti, il contribuente dovrà applicare i diversi studi eventualmente approvati per ciascuna di esse;

- qualora le attività prevalenti per le due categorie reddituali sono contraddistinte da codici attività compresi nello stesso studio di settore, il contribuente dovrà applicarlo sia per l'attività d'impresa che per quella di lavoro autonomo (in un caso sarà compilato il quadro F e nell'altro il quadro G).



Per quanto riguarda la causa legata all'inizio attività nel corso dell'anno, l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 8/E/2012, ha precisato che "(...) deve essere riferita all'attività d'impresa svolta nel suo complesso dal contribuente".

In risposta ad un quesito posto dal contribuente che chiedeva quale fosse la corretta interpretazione da dare alla causa di esonero, in quanto, da un lato, il 2 aprile 2008 inizia un'attività d'impresa dalla quale consegue il 34% dei ricavi del periodo d'imposta (non prevalente); e dall'altro, il 23 settembre 2011 inizia un'altra attività d'impresa dalla quale consegue il 66% dei ricavi del periodo d'imposta (prevalente). In questa circostanza l'Amministrazione finanziaria ha chiarito si tratta di una "modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, in quanto la nuova attività iniziata nel corso dell'anno sostituisce, in termini di prevalenza dei ricavi, l'attività precedente".

Non è necessario presentare la dichiarazione di variazione dati in caso di modifica dell'attività prevalente in relazione a codici attività già comunicati all'Amministrazione finanziaria; è sufficiente, in tal caso, che il **codice dell'attività divenuta prevalente** sia indicato nel Modello studi di settore, nel relativo quadro contabile della dichiarazione dei redditi (RF, RE, RG) e nel **quadro VA della dichiarazione Iva**.

## Modello Iva 2018

QUADRO VA INFORMAZIONI E DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ										
Sez. 1 - Dati analitici generali	<b>Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie</b> In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc. 1 <input type="text"/> Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA 2 <input type="checkbox"/>									
	<b>VA1 Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie</b> <span style="float: right;">Credito dichiarazione IVA/2017 ceduto</span> Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="text"/> ,00									
	<b>Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa</b> Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato 5 <input type="text"/>									
<b>VA2</b>	Indicare il codice dell'attività svolta CODICE ATTIVITÀ 1 <input type="text"/>									
<b>VA3</b>	<b>Riservato ai curatori fallimentari e ai commissari liquidatori (da compilare soltanto per l'anno di inizio della procedura)</b> Barrare la casella se il modulo è relativo all'attività della prima frazione d'anno 1 <input type="checkbox"/>									
<b>VA4</b>	<b>Riservato alle società di gestione del risparmio (art. 8, d.l. 351/2001)</b> Denominazione del fondo 1 <input type="text"/> Numero Banca d'Italia 2 <input type="text"/> Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita 3 <input type="text"/>									
<b>VA5</b>	<b>Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%</b> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">Totale imponibile</td> <td style="text-align: center;">Totale imposta</td> </tr> <tr> <td>Acquisti apparecchiature</td> <td>1 <input type="text"/> ,00</td> <td>2 <input type="text"/> ,00</td> </tr> <tr> <td>Servizi di gestione</td> <td>3 <input type="text"/> ,00</td> <td>4 <input type="text"/> ,00</td> </tr> </table>		Totale imponibile	Totale imposta	Acquisti apparecchiature	1 <input type="text"/> ,00	2 <input type="text"/> ,00	Servizi di gestione	3 <input type="text"/> ,00	4 <input type="text"/> ,00
	Totale imponibile	Totale imposta								
Acquisti apparecchiature	1 <input type="text"/> ,00	2 <input type="text"/> ,00								
Servizi di gestione	3 <input type="text"/> ,00	4 <input type="text"/> ,00								



Non è legittimo l'accertamento fondato sulle risultanze dello studio di settore relativo al codice attività dichiarato dal contribuente, se quest'ultimo eccepisce, anche per la prima volta in sede contenziosa, che l'attività esercitata, invero, era quella relativa ad altro codice, che, solo per errore, non è stato correttamente indicato in dichiarazione. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5399 del 4 aprile 2012.

Il **Rigo RF1** del modello Redditi 2018, **campo 2**, deve essere compilato dai soggetti nei confronti dei quali operano **cause di esclusione** dall'applicazione degli studi di settore in fase accertativa.

Tali soggetti devono compilare l'apposita casella indicando uno dei seguenti codici:

<b>1</b>	<b>Inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta</b>
<b>2</b>	<b>Cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)
<b>3</b>	<b>Ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 e fino a 7,5 milioni di euro</b> (in questi casi il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)
<b>4</b>	<b>Ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 7,5 milioni di euro. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore individuate ai punti 3 e 4, si evidenzia che i decreti di approvazione degli studi di settore possono prevedere che ai ricavi o ai compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito. Per maggiori chiarimenti si rinvia ai decreti di approvazione degli studi di settore;</b>
<b>5</b>	<b>Periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)
<b>6</b>	<b>Periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare</b>
<b>7</b>	<b>Altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
<b>8</b>	<b>Determinazione del reddito con criteri "forfetari"</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore ad esclusione del quadro relativo agli elementi contabili)
<b>9</b>	<b>Incaricati alle vendite a domicilio</b>
<b>10</b>	<b>Classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata</b>
<b>11</b>	<b>Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)
<b>12</b>	<b>Inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione nei casi previsti dagli articoli 2 e 5 del Decreto ministeriale 11 febbraio 2008 e successive modificazioni</b> (in questo caso il contribuente deve, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)



I soggetti nei confronti dei quali operano cause di inapplicabilità degli studi di settore devono barrare l'apposita casella di colonna 3 del rigo RF1.

Di seguito si riepilogano gli **obblighi dichiarativi** ai fini degli **studi di settore** in capo alle **imprese in liquidazione**, secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 8/E/2012.

Dichiarazione dei redditi	Accertamento studi di settore	Presentazione modello studi di settore
Periodo ante liquidazione	Esclusione	SI (codice esclusione n. 2) “periodo di cessazione dell’attività”
Periodo/i post liquidazione	Esclusione	SI (codice esclusione n. 5) “non normale svolgimento dell’attività per liquidazione ordinaria”
Riepilogativa	Esclusione	NO*

\* In questo caso non devono essere presentati neppure i Parametri, in quanto i dati degli studi relativi alle frazioni di periodo d’imposta collegati al quadro del reddito d’impresa sono già stati portati a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria



dell’attività.

*L’articolo 1, comma 19, della L. 296/2006, ha previsto la compilazione del modello per l’applicazione degli studi di settore anche per i soggetti esclusi dall’applicazione degli stessi in conseguenza di un periodo di non normale svolgimento*

#### **A titolo esemplificativo, si considera non normale svolgimento dell’attività:**

- a) il periodo in cui l’impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) il periodo in cui l’impresa non ha ancora iniziato l’attività produttiva prevista dall’oggetto sociale, ad esempio perché:
  - la costruzione dell’impianto da utilizzare per lo svolgimento dell’attività si è protratta oltre il primo periodo d’imposta, per cause indipendenti dalla volontà dell’imprenditore;
  - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell’attività;
  - è svolta esclusivamente un’attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell’attività produttiva di beni e servizi, sempreché l’attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- c) il periodo in cui si è verificata l’interruzione dell’attività per tutto il periodo d’imposta a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l’attività;
- d) il periodo in cui l’imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l’unica azienda;
- e) il periodo in cui il contribuente ha sospeso l’attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- f) la modifica in corso d’anno dell’attività esercitata. È il caso, ad esempio, di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l’attività “Commercio all’ingrosso di prodotti di salumeria” (codice attività – 46.32.20 – compreso nello studio di settore VM21E) e da maggio in poi in quella di “Trasporto con taxi” (codice attività – 49.32.10 – compreso nello studio di settore VG72A). Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d’anno dell’attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso studio di settore;

- g) per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- h) nel caso di eventi sismici, il periodo in cui si verificano le fattispecie analizzate al paragrafo 8 della circolare n. 30/E del 2013.

*Cfr. Istruzioni al Modello Studi di settore 2018 – Parte generale*

In tali casi, in sede di presentazione del predetto modello, i contribuenti interessati avranno cura di **specificare** (ad eccezione delle ipotesi di liquidazione ordinaria), nell'apposita sezione "**Note aggiuntive**" di Gerico, la **circostanza**, in precedenza evidenziata, che ha consentito di ricondurre la situazione dell'impresa ad una **causa di esclusione** dall'applicazione degli studi di settore, riportando altresì le relative evidenze.



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 30/E/2013, ha chiarito che il soggetto il quale nel corso dell'anno cessa l'attività prevalente continuando ad esercitare quella secondaria (non rientrante nel medesimo studio di settore), rientra nella causa di esclusione costituita dalla modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata e non nel periodo di non normale svolgimento dell'attività.*

Si fa presente, inoltre, che i contribuenti che si trovano in un periodo di **non normale svolgimento** dell'attività e non dispongono di alcuni **dati fondamentali** per il calcolo in Gerico della congruità, devono limitarsi a **salvare la posizione e trasmetterla** in allegato, ad esempio, al modello Redditi 2017. È il caso, tipico, del contribuente che, pur avendo formalmente iniziato l'attività in un precedente periodo di imposta, non disponendo delle necessarie autorizzazioni, non ha ancora effettuato alcuna operazione.

Non avendo conseguito ricavi nel corso del periodo di imposta è impossibilitato a compilare le sezioni del modello rilevanti ai fini della stima che richiedono informazioni in termini di percentuali sui ricavi. In tale caso all'atto della trasmissione il contribuente deve **preliminarmente confermare** gli eventuali **controlli bloccanti confermabili** (\*\*\*) correlati alla mancata elaborazione del file degli studi di settore.

La causa di esclusione relativa al **periodo di non normale** svolgimento dell'attività può essere **foriera di interpretazioni non corrette** considerati i confini labili della sua applicazione. Proprio per questo occorre porre particolare attenzione nell'utilizzo di tale clausola perché come previsto dall'articolo 39 del D.P.R. 600/1973, l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non veritiere può esporre il contribuente ad un **accertamento induttivo puro** da parte dell'Amministrazione finanziaria. Questo anche se l'elaborazione dello studio effettivamente applicabile evidenziasse un risultato di congruità.

#### Le massime giurisprudenziali rilevanti

##### *Corte di Cassazione, Ordinanza n. 8238 del 4 aprile 2018*

*È illegittimo l'accertamento formato nei confronti di un panettiere partendo da percentuali di ricarico degli studi di settore che portano alla determinazione di una maggiore imposta dovuta abnorme rispetto ai ricavi dichiarati. Questo in quanto deve sempre essere considerata l'attualità economica del settore, che nel caso specifico, per il basso prezzo di acquisto del grano e degli altri sfarinati, non può fare fondatamente ritenere l'applicazione di rincari così esorbitanti in grado di assimilare il pane e gli altri prodotti accessori ai beni voluttuari.*

**Ordinanza n. 619 del 12 gennaio 2018 (ud 10 luglio 2017) della Cassazione Civile, Sez. V**

*Incorre nel vizio di insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, la sentenza del giudice tributario chiamato a pronunciarsi sulla legittimità dell'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore, che affermi che il valore indiziario ricoperto dagli studi di settore non risulta accompagnato da ulteriori elementi di valenza probatoria o indiziaria, tuttavia offerti dall'Ufficio, con ciò dimostrando di non aver preso in adeguata considerazione gli elementi anzidetti al fine di una valutazione basata su tutte le circostanze utili prodotte dall'Agenzia delle entrate.*

**Corte di Cassazione, Ordinanza n. 7008 del 21 marzo 2018**

*Secondo l'insegnamento del giudice della nomofilachia, "l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex legge" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.*

**Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25959, del 31 ottobre 2017**

*Il Supremo Consesso, nel rigettare il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate e nel prendere atto che la crisi finanziaria che ha investito il nostro Paese ha colpito anche i professionisti, ha dichiarato illegittimo l'accertamento effettuato con l'applicazione dei parametri ad uno studio professionale in un contesto economico-sociale degradato e in presenza di clienti che abbiano scarse capacità reddituali.*

**C.t.r. Regione Lombardia, sentenza n. 5227, del 12 dicembre 2017**

*Secondo la commissione regionale, non esiste un parametro legale di definizione del valore dell'avviamento aziendale; in termini del tutto empirici l'Ufficio, nel caso di specie, ha utilizzato l'articolo 4 comma 2 del D.P.R. 460/1996 (disposizione abrogata, in quanto parte del regolamento di attuazione delle previsioni dettate dall'articolo 2 ter del D.L. 564/1994, a sua volta abrogato dall'articolo 17, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 218/1997) il quale prevedeva di far riferimento agli "elementi desunti dagli studi di settore". In particolare, se è pur vero che la normativa (ancorché abrogata) individuava come parametro non gli esiti degli studi di settore in sé, bensì i parametri a tal fine dettati, è altrettanto vero che le contribuenti, salvo la contestazione di principio, non hanno effettuato una complessiva ricostruzione di tali parametri oltre che individuare concreti dati di bilancio in modo tale da rilevare che l'esito tout court preso in considerazione dall'amministrazione fosse inadeguato; in una situazione siffatta, la commissione ha ritenuto di riformare solo parzialmente la sentenza di primo grado, rideterminando (riducendo) la maggiore imposta accertata.*

**C.t.r. Regione Sardegna, sentenza n. 257/5/2017**

*È illegittimo l'accertamento fondato sulle risultanze dello studio di settore se le note tecniche e metodologiche - ossia i prospetti contabili ed extracontabili tramite cui l'erario ha determinato maggiori ricavi - non sono allegati all'avviso che pure vi fa espresso rimando in motivazione. Se infatti la motivazione dell'avviso di accertamento rimanda esplicitamente alle note metodologiche e tecniche, queste devono essere necessariamente allegate all'accertamento, pena l'illegittimità dello stesso. E non rileva la circostanza che in fase di contraddittorio il contribuente sia stato reso edotto delle risultanze delle elaborazioni, perché comunque manca l'esplicitazione dell'iter di determinazione dell'imposta, rappresentata appunto dalle note tecniche e metodologiche. Né rileva infine per garantire i diritti di difesa del contribuente l'allegazione dello studio di settore, che comunque era già noto al contribuente. Nel caso esaminato, l'Amministrazione accerta maggiori ricavi per relativi al periodo di imposta 2003 nei confronti di un contribuente esercente attività di costruzione di edifici, sulla base delle risultanze dello studio di settore, da cui emerge imponibile di oltre 53mila euro, nonché volume d'affari di oltre 510mila euro, tramite avviso di accertamento in cui vengono richiamati in motivazioni le note tecniche e metodologiche tuttavia non allegate all'avviso, né conosciute dal contribuente nemmeno in fase di contraddittorio.*

**C.t.r. Trento, Sez. 2, sentenza n. 48/2017, dell'11 maggio 2017**

*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad accertamento fiscale, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio preventivo per gli accertamenti ai fini Irpef ed Irap conseguenti non già ad accessi, ispezioni e verifiche, a cui espressamente si riferisce l'articolo 12, comma 7 della L. 212/2000, bensì a controlli basati su un'incoerenza dei ricavi dichiarati ai fini degli studi di settore. In ogni caso, il contribuente non ha indicato gli elementi e gli argomenti che in tale sede precontraddittoria avrebbe potuto produrre per contestare, nel merito, le risultanze dell'accertamento.*

**C.t.p. Milano, Sez. 7°, sentenza n. 2039, del 13 marzo 2017**

*In tema di "accertamento standardizzato" mediante parametri o studi di settore, il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, proprio in considerazione del fatto che si fa riferimento ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sé soggetta alle approssimazioni proprie dello strumento statistico, ed è necessario adeguarle alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta realtà economica dell'impresa. Deve perciò ritenersi soltanto apparentemente instaurato il contraddittorio qualora l'Ufficio si limiti a trasmettere un questionario, del tutto ignorando le ragioni addotte dal contribuente.*

**C.t.r. Regione Lombardia, Sez. 29, sentenza n. 880/2017 del 6 marzo 2017**

*La condizione di marginalità economica di un'impresa commerciale gestita da contribuente ultraottuagenario, persona pertanto con ogni verosimiglianza animata da ragioni di affezione più che da necessità economiche riguardo alla prosecuzione dell'attività commerciale, una storica bottega di merceria-abbigliamento del paese natio, la devoluzione in beneficenza di merce del magazzino e la sovrastima dei beni (arredi) strumentali, la cui vetustà e dismissione nel corso degli anni ne aveva diminuito il valore "di libro", inficiano le deduzioni da standard. A fronte di tale quadro economico, soccombe ogni valenza statistica e validità del cluster di riferimento. In tale caso non rilevano argomentazioni sull'efficacia del metodo derivante dallo studio di settore, sebbene "evoluto" né rilevano obiezioni formalistiche su irregolarità documentali di cessioni gratuite di merce certe. Il contesto di presunta "antieconomicità" dell'impresa non trova concreto e logico riscontro per la peculiare condizione dell'imprenditore, a maggior ragione in presenza di puntuale spiegazione della notevole riduzione del valore di magazzino.*

**C.t.r. Regione Lombardia, Sez. 21, sentenza n. 506/2017 del 13 febbraio 2017**

*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 determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" in sé considerati meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare la sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame.*

**C.t.r. Regione Lombardia, Sez. 6, sentenza n. 477/2017 del 10 febbraio 2017**

*È illegittimo l'avviso di accertamento quando il contribuente provi di essersi adeguato allo studio di settore e l'Agenzia non abbia contestato l'incoerenza. In tale situazione l'articolo 10, comma 4-bis, della L. 146/1998 preclude la possibilità di accertamento presuntivo atteso che i redditi dichiarati allineati agli studi di settore si presumono congrui per effetto di legge. Il valore di legge del citato articolo 10 rende privo di efficacia il su indicato decreto ministeriale. Nel caso di lite, il contribuente svolgeva attività promiscua (gestione di bar e attività di elettricista) sicché l'ente accertatore si era uniformato alle previsioni del D.M. 11/02/2008 e alle istruzioni della circolare n. 31 del 2008 in considerazione della duplice attività svolta dal contribuente. Tuttavia la Commissione ha ritenuto inapplicabile il citato decreto ministeriale rispetto alla previsione della legge contenuta nel richiamato articolo 10, poiché nello stabilire criteri nuovi con la pretesa di generale applicabilità nei casi come quello in esame, ha da una parte innovato rispetto alla disciplina legislativa introducendo casistiche non previste dalla legge con l'introduzione di scaglioni di reddito in percentuale (nella specie del 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati) al di sopra dei quali non opererebbe lo studio di settore, con ulteriore introduzione della regola (articolo 2 del citato decreto) non applicabile ai soggetti che svolgano due o più attività.*

**Corte di Giustizia UE, Causa C-648/16**

*Le conclusioni dell'avvocato generale della Corte di Giustizia UE sulla causa C-648/16 depositata il 22 marzo u.s., affronta il tema della compatibilità del sistema Iva europeo con la normativa nazionale italiana che consente di accertare l'imposta dovuta da un contribuente mediante il metodo induttivo degli studi di settore. Il caso di specie riguarda una professionista la quale, ricevuto un avviso di accertamento, contesta che lo studio di settore applicato nei suoi confronti non fosse quello corretto e che l'Iva richiesta non considerasse l'effettiva attività svolta. Dalle conclusioni emerge che l'utilizzo degli studi di settore rientra nel margine di discrezionalità che la direttiva Iva riconosce agli Stati membri nell'individuare le misure e le sanzioni appropriate per assicurare la riscossione dell'imposta e prevenire l'evasione. A tal riguardo, l'avvocato generale chiarisce che l'utilizzo dello studio di settore non viola i principi di proporzionalità e*

*neutralità fiscale dell'Iva, in quanto resta sempre possibile esercitare la detrazione sulla maggiore imposta addebitata a titolo di rivalsa. Inoltre si chiarisce che le risultanze da studi di settore, trattandosi di presunzioni semplici, sono soggette alla valutazione del giudice e implicano l'apertura di un contraddittorio nell'ambito del quale, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare specificamente le violazioni mentre, il contribuente, ha l'onere di fornire la prova contraria.*

**C.t.r. Regione Lazio, sentenza n. 913 del luglio 2017**

*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 "standards" in sé considerati meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. Ad esempio, la salute dell'imprenditore influenza anche il risultato dello studio di settore. Ai fini del conteggio della maggiore capacità contributiva del contribuente in base agli studi di settore l'Amministrazione deve sempre considerare le precarie condizioni di salute dell'imprenditore. Questo in quanto i maggiori redditi desumibili dall'applicazione degli studi di settore si basano sull'utilizzo di indici generali, che devono comunque sempre essere confrontati ed adattati alla realtà dei fatti e alla singola fattispecie.*

**Ordinanza n. 7454 del 14 aprile 2016 (ud. del 2 marzo 2016) della Corte Cass., Sez. civ. VI**

*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. 600/1973, articolo 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.*

**Sentenza n. 4151 del 02 marzo 2016 (ud. dell'8 giugno 2015) della Corte Cass., Sez. civ. V**

*La presunzione di maggiori ricavi ottenuta mediante l'applicazione degli studi di settore non è sufficiente a fondare l'accertamento, trattandosi di presunzione semplice e come tale priva delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza previste dalla legge.*

**Ordinanza n. 2230 del 04 febbraio 2016 (ud. del 17 dicembre 2015) della Corte Cass., Sez. civ. VI**

*Al contribuente fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.*

**Sentenza n. 2808 del 12 febbraio 2016 (ud. del 03 febbraio 2016) della Corte Cass., Sez. civ. V**

*Cause di non normale svolgimento dell'attività riconosciute dalla giurisprudenza in presenza di situazioni non frequenti.*

**Corte di Cassazione, sentenza n. 1846, del 29 gennaio 2014**

*La patologia cronica evolutiva non è, di per sé, sufficiente a giustificare il calo dei ricavi in quanto occorre dimostrare quale effettiva incidenza abbia avuto tale patologia sulla capacità lavorativa del soggetto.*

**Corte di Cassazione, sentenza n. 8706, del 10 aprile 2013**

*Può costituire una causa di "non normale svolgimento dell'attività", rilevante ai fini dell'esclusione dagli studi di settore, la situazione di conflittualità tra i soci di una società.*

**C.t.r. Regione Puglia, Sez. Lecce, sentenza n. 225/24/13, del 18 settembre 2013**

*L'esposizione a patologie gravi comportanti il ricovero ospedaliero del contribuente e del coniuge, nonché l'adozione di terapie mediche, può influire negativamente sull'attività imprenditoriale e costituire causa che giustifica lo scostamento dello studio di settore.*

**C.t.p. Perugia, sentenza n. 33/1/13, del 18 marzo 2013**

*Il grave stato di salute in cui versa il contribuente può incidere sull'andamento dell'attività e giustificare lo scostamento dai risultati dello studio di settore.*

**C.t.r. Regione Lazio, sentenza n. 264/14/13, del 10 aprile 2013**

*Lo studio è inapplicabile in quanto il contribuente ha dato prova che nel periodo d'imposta accertato era stato istituito un senso unico sulla strada in cui il laboratorio si affacciava, con conseguente riduzione del passaggio di clientela e l'esercizio era rimasto chiuso per tre mesi e mezzo a causa di problemi igienici. A causa della prolungata chiusura, erano, inoltre, deperite molte materie prime.*

**Sono tenuti alla presentazione del modello, pur essendo nei loro confronti preclusa l'attività di accertamento basata sugli studi di settore, anche:**

1. i contribuenti che determinano il reddito con criteri "forfetari", che non devono però compilare la parte relativa ai dati contabili (quadro F per le imprese oppure quadro G per gli esercenti arti e professioni). I dati comunicati potranno essere utilizzati per valutare se le caratteristiche strutturali dell'impresa sono coerenti con i ricavi o compensi dichiarati;
2. i contribuenti che dichiarano un volume di ricavi (articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del Tuir), oppure compensi (articolo 54, comma 1, del Tuir), di ammontare superiore a 5.164.569 euro e fino a 7.500.000 euro. Le informazioni richieste saranno utilizzate per la successiva fase di analisi per l'evoluzione degli studi di settore;
3. i contribuenti che rientrano nei casi di cessazione dell'attività, di liquidazione ordinaria oppure che si trovano in un'altra situazione di non normale svolgimento dell'attività (ad eccezione delle ipotesi di liquidazione coatta amministrativa o fallimentare, per le quali non è prevista la presentazione del modello)<sup>14</sup>.

*Cfr. Istruzioni Modello Studi di settore 2018 – Parte generale*

Le informazioni richieste saranno utilizzate per la successiva fase di analisi per l'evoluzione degli studi di settore<sup>15</sup>.

Nel **Rigo RF1** del modello **Redditi 2018**, campo 4, i soggetti nei confronti dei quali operano cause di esclusione in fase accertativa dall'applicazione dei parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997.

I contribuenti che si trovano in tale circostanza devono compilare l'apposita casella indicando uno dei seguenti codici:

<b>1</b>	<i>Inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta</i>
<b>2</b>	<i>Cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta</i>
<b>3</b>	<i>Ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569</i>
<b>4</b>	<i>Periodo di non normale svolgimento dell'attività</i>

<sup>14</sup> I soggetti con residenza o sede operativa in uno dei comuni individuati nell'allegato 2-bis del D.L. 189/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. 229/2016 (soggetti colpiti dagli eventi sismici del 18 gennaio 2017) e ai commi 1 e 5-ter dell'articolo 2 del D.L. 148/2017 convertito, con modificazioni, dalla L. 172/2017, (soggetti residenti nei comuni di Livorno, Rosignano marittimo e di Collesalveti colpiti dall'alluvione del giorno 9 settembre 2017 e soggetti residenti nei comuni di Casamicciola terme, Lacco ameno e Forio dell'isola di Ischia colpiti dagli eventi sismici del giorno 21 agosto 2017) che in ragione della specifica situazione soggettiva dichiarano la causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore relativa al periodo di non normale svolgimento dell'attività, non sono obbligati alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

<sup>15</sup> In relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, si veda quanto precisato dalle circolari n. 23/E/2013, n. 20/E/2014, n. 28/E/2015, n. 24/E/2016 sul tema della centralità della fase del contraddittorio e n. 20/E/2017.

5	Periodo di imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi, indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi
6	Determinazione del reddito con criteri "forfetari"
7	Incaricati alle vendite a domicilio
8	Classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri
9	Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività

Nel **Rigo RF2** del **modello Redditi 2018**, va indicato l'**ammontare dei componenti positivi rilevanti** ai fini dell'**applicazione degli studi di settore annotati** nelle **scritture contabili** (per la determinazione si rimanda al decreto ministeriale di approvazione dello specifico studio di settore).

## ADEGUAMENTO ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

Qualora il contribuente intenda **adeguarsi** alle **risultanze** di Gerico deve darne evidenza in dichiarazione dei redditi mediante la compilazione del **Rigo RF12 Redditi 2018**.

Il D.P.R. 95/1999 stabilisce che per i **periodi d'imposta in cui trovano applicazione gli studi** di settore, ovvero le modifiche conseguenti all'evoluzione dei medesimi, **non si applicano sanzioni** e interessi nei confronti dei **contribuenti** che **indicano**, nelle **dichiarazioni** annuali di cui all'articolo 1 del D.P.R. 322/1998, e successive, **ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili** per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'Iva, a quelli stimati dai predetti studi di settore.

### Modello Redditi SC 2018

RF12 Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	
	1	2	3	
		,00	,00	,00



*L'adeguamento in dichiarazione non costituisce un obbligo per il contribuente.*

Più nel dettaglio, dal punto di vista squisitamente operativo:

- nel **Rigo RF12, colonna 1**, devono essere indicati i **maggiori ricavi** da **adeguamento** alle risultanze degli studi di settore;
- nel **Rigo RF12, colonna 2**, va indicata l'**eventuale maggiorazione** del 3% prevista dall'articolo 2, comma 2-bis, del D.P.R. 195/1999. Tale maggiorazione deve essere versata entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito;
- nel **Rigo RF12, colonna 3**, va indicato l'**importo complessivo** dei **ricavi** non annotati nelle scritture contabili, comprensivo dell'importo di colonna 1, anche nel caso in cui la società si avvalga delle seguenti disposizioni:
  - i) "**Adeguamento ai ricavi determinati in base ai parametri**", da evidenziare in colonna 1 (Articolo 4 del D.P.R. 195/1999);

- ii) “**Adeguamento ai ricavi determinati in base agli studi di settore**”, da evidenziare in colonna 1 (Articolo 10, della L. 146/1998).

L'articolo 2, comma 2-*bis*, del D.P.R. 195/1999, prevedeva che l'**adeguamento** agli **studi di settore**, per i **periodi d'imposta diversi** da quelli in cui trova applicazione per la prima volta lo studio, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, è **effettuato a condizione** che il contribuente versi una **maggiorazione del 3%**, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli stessi studi di settore.



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 10/E/2005, ha precisato che la maggiorazione deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento, qualora lo scostamento sia superiore al limite del 10%.*



#### IL CASO PRATICO

*Si consideri una situazione in cui: i ricavi annotati nelle scritture contabili sono pari a 100.000 euro; i ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore sono pari a 112.000 euro. In tal caso, deve essere applicata la maggiorazione del 3% poiché la differenza tra ricavi presunti e quelli dichiarati è superiore al 10% dei ricavi dichiarati. La maggiorazione dovuta è pari a 360 euro (3% di 12.000).*

Tale maggiorazione deve essere **versata** entro il **termine** per il **versamento a saldo dell'imposta sul reddito**, utilizzando, mediante l'apposito **modello F24, codice tributo “4726”**, per le **persone fisiche**, oppure il **codice tributo “2118”**, per i soggetti **diversi dalle persone fisiche**.



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 54/E/2001, ha chiarito che nell'ipotesi in cui, a seguito dell'adeguamento agli studi di settore, l'ammontare dei ricavi superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, non sorge, per il periodo d'imposta successivo, l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria.*

## ADEGUAMENTO AI FINI IRAP

I maggiori ricavi o compensi che vengono indicati in dichiarazione in Redditi 2018 sono rilevanti anche ai fini Irap e devono essere correttamente segnalati nell'apposito modello.

### Modello Irap 2018

**IAP R 2018**  
 Agenzia Entrate

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

CODICE FISCALE

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

**QUADRO IQ**  
**PERSONE FISICHE**

Mod. N. 

--	--

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.P.R. 195/1999, rilevano ai fini Irap i maggiori ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore anche se relativi al primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione gli studi o le revisioni dei medesimi.

**IAP R 2018**  
 Agenzia Entrate

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

CODICE FISCALE

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

**QUADRO IP**  
**SOCIETÀ DI PERSONE**

Mod. N. 

--	--

**IAP R 2018**  
 Agenzia Entrate

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

CODICE FISCALE

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

**QUADRO IC**  
**SOCIETÀ DI CAPITALI**

**IAP R 2018**  
 Agenzia Entrate

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

CODICE FISCALE

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

**QUADRO IE**  
**ENTI NON COMMERCIALI**

Mod. N. 

--	--

Pertanto, nell'apposito Rigo collocato all'inizio di ogni quadro (quadri IQ – IP – IC – IE), dovranno essere indicati:

- **i maggiori ricavi** (colonna 1);
- **i maggiori compensi** (colonna 2) conseguenti all'adeguamento agli studi di settore.

**Modello Irap 2018 – Metodo da bilancio**

Si riporta in modo esemplificativo l'indicazione del rigo di riferimento dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore, per i soggetti che adottano, per obbligo o per opzione, il **metodo c.d. da bilancio** (i.e. Società di capitali ed altri enti commerciali; società di persone e imprese individuali che abbiano esercitato l'opzione; enti non commerciali che esercitano anche un'attività commerciale, ancorché non abbiano finalità lucrative).

**Persone fisiche – Quadro IQ, Rigo 33**

Il **Quadro IQ** va utilizzato dalle **persone fisiche** per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2017 ai fini dell'Irap.

Il quadro deve essere utilizzato dai seguenti soggetti:

- esercenti attività commerciali (titolari di redditi d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del Tuir);
- esercenti arti e professioni (titolari di redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del Tuir); produttori agricoli (titolari di reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del Tuir, salvo quanto specificato al paragrafo 2.1.5, Sezione IV).

Si ricorda che i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano aderito al **regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27 del D.L. 98/2011, sono **esenti** dall'imposta regionale sulle attività produttive e pertanto **non sono tenuti a presentare la presente dichiarazione**.



*Per quanto riguarda gli esercenti arti o professioni che posseggono i requisiti per rientrare nel predetto regime, la circolare n. 45/2008 ha precisato che per tali soggetti non sussiste il presupposto dell'autonoma organizzazione e, quindi, non sono assoggettati ad Irap, a prescindere dalla circostanza che gli stessi si siano avvalsi o meno del relativo regime fiscale.*

Variazioni in aumento	<b>IQ27</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446								,00
	<b>IQ28</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing								,00
	<b>IQ29</b>	Perdite su crediti								,00
	<b>IQ30</b>	Imposta municipale propria								,00
	<b>IQ32</b>	Ammortamento in deducibile del costo dei marchi e dell'avviamento								,00
		1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	<b>IQ33</b>	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	Altre variazioni in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	<b>IQ34</b>	Totale variazioni in aumento								,00

Nel **Rigo IQ33**, devono essere indicate le **altre variazioni in aumento** non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo: con il **codice 3**, i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro (cfr. istruzioni al **Modello Irap 2018**).

**Società di persone – Quadro IP, Rigo 37**

Il **Quadro IP** va utilizzato dalle società di persone ed equiparate per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2017 ai fini dell'Irap.

Ai sensi degli articoli 2 e 3, comma 1, sono soggetti passivi del tributo le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 del Tuir, comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Il quadro deve essere utilizzato dalle società e associazioni, residenti nel territorio dello Stato, di seguito elencate:

- società semplici;
- società in nome collettivo ed in accomandita semplice;
- società d'armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza);
- società di fatto o irregolari (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale);
- associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori).

Variazioni in aumento	<b>IP29</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																,00
	<b>IP30</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing																,00
	<b>IP31</b>	Perdite su crediti																,00
	<b>IP32</b>	Imposta municipale propria																,00
	<b>IP34</b>	Ammortamento in deducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																,00
	<b>IP35</b>	Interessi passivi in deducibili																,00
	<b>IP36</b>	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS																2
			1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	1	,00					
	<b>IP37</b>	Altre variazioni in aumento																
			7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00							
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	,00						
<b>IP38</b>	<b>Totale variazioni in aumento</b>																,00	

Nel **Rigo IP 37**, devono essere indicate le **altre variazioni in aumento** non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo: codice 3, i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro (cfr. Istruzioni al Modello Irap 2018).

### Società di capitali – Quadro IC, Rigo 51

Il **Quadro IC** va utilizzato dalle **società di capitali, enti commerciali ed equiparati** per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2017 ai fini dell'Irap.

Il presente quadro deve essere compilato dai soggetti di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 73, comma 1, del Tuir, e dalle società e dagli enti commerciali, compresi i trust, non residenti di cui alla successiva lettera d) per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione.

Sez. IV Variazioni in aumento	<b>IC43</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																,00
	<b>IC44</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing																,00
	<b>IC45</b>	Svalutazioni e perdite su crediti																,00
	<b>IC46</b>	Imposta municipale propria																,00
	<b>IC48</b>	Ammortamento in deducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																,00
	<b>IC49</b>	Interessi passivi in deducibili																,00
	<b>IC50</b>	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC																2
			1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	1	,00					
	<b>IC51</b>	Altre variazioni in aumento																
			7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00							
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	,00						
<b>IC52</b>	<b>Totale variazioni in aumento</b>																,00	

Nel **Rigo IC 51**, devono essere indicate le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo: codice 3, i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del presente quadro (cfr. istruzioni al Modello Irap 2018).

### Enti non commerciali – Quadro IE, Rigo 26

Il Quadro IE deve essere utilizzato dai seguenti soggetti:

- Enti privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed enti pubblici non tenuti alla compilazione del quadro IK e del quadro IC;
- Enti non commerciali, compresi i *trust*, società semplici e associazioni equiparate, non residenti che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'Irap mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio ovvero che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso.



*Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In mancanza delle predette forme (atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata), l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.*

Variazioni in aumento	<b>IE20</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446								,00	
	<b>IE21</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing								,00	
	<b>IE22</b>	Perdite su crediti								,00	
	<b>IE23</b>	Imposta municipale propria								,00	
	<b>IE25</b>	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento								,00	
	<b>IE26</b>	Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
			7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
			13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
<b>IE27</b>	Totale variazioni in aumento								,00		

Nel **Rigo IE 26, colonna 2**, devono essere indicate le **altre variazioni in aumento** non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo: codice 3, i maggiori ricavi non annotati nelle scritture contabili conseguenti all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 195/1999, indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro (v. Istruzioni al Modello Irap 2018).

### Modello Irap 2018 – Metodo fiscale

Le **persone fisiche** e le **società di persone** esercenti **attività commerciali** che determinano la base imponibile con il metodo c.d. fiscale, devono indicare i maggiori ricavi riferiti all'adeguamento alle risultanze degli studi di settore, rispettivamente nel **Quadro IQ, Rigo 1** e nel Quadro IP, Rigo 1 "Ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f), g) del Tuir".

Sez. I Imprese art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997	<b>IQ1</b>	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR		,00
	<b>IQ2</b>	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR		,00
	<b>IQ3</b>	Contributi erogati in base a norma di legge		,00
	<b>IQ4</b>	Totale componenti positivi		Regime agevolato 2
		1	,00	,00

Sez. I Società commerciali art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997	IP1	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR	,00
	IP2	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR	,00
	IP3	Contributi erogati in base a norma di legge	,00
	IP4	Totale componenti positivi	,00

### Modello Irap – Arti e professioni

Le **persone fisiche** esercenti arti e professioni e le **società semplici** o **associazioni** esercenti arti e professioni, sono tenuti ad indicare i maggiori compensi non annotati nelle scritture contabili conseguenti dall'adeguamento alle risultanze degli studi di settore, rispettivamente nel **Quadro IQ, Rigo 50** e nel **Quadro IP, Rigo 56** "Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica".



*Si precisa che non assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile i maggiori ricavi o i maggiori compensi indicati in dichiarazione dei redditi per adeguamento ai parametri ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del D.P.R. 195/1999.*

## ADEGUAMENTO AI FINI IVA

Per quanto riguarda l'**imposta sul valore aggiunto**, il **contribuente può adeguarsi** alle risultanze derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore **senza il pagamento di sanzioni ed interessi**, effettuando il **versamento** della relativa imposta entro il **termine previsto** per il **versamento a saldo dell'imposta sul reddito**, utilizzando il **modello F24, codice tributo "6494"**.



*A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 411, lettera b), della legge Finanziaria 2005, all'articolo 2, comma 2, del D.P.R. 195/1999, il versamento dell'Iva derivante dall'adeguamento alle risultanze degli studi di settore deve essere effettuato entro il "termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito" e non, come in precedenza, entro il "termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi".*

A tal proposito si ritiene che il **versamento** della maggiore Iva, dovuta a seguito di adeguamento del volume d'affari alle risultanze degli studi di settore, **possa essere effettuato, non solo entro il termine ordinario** di cui all'articolo 17, comma 1, del D.P.R. 435/2001, ma **anche entro quello più ampio** di cui al comma 2, con la **relativa maggiorazione dello 0,40%** a titolo di **interesse corrispettivo**, previsto "per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito".

In merito alla **possibilità di rateizzare**, ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 241/1997, l'imposta dovuta a seguito dell'adeguamento del volume d'affari rilevante ai fini Iva, l'**Amministrazione finanziaria** ha più volte **espresso parere negativo** ma **tale possibilità è ora prevista ex lege**.



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 28/E/2005, in maniera conforme all'orientamento espresso con la circolare del n. 15/E/2002, ha osservato che la rateazione prevista dall'articolo 20 del D.Lgs. 241/1997 è ammessa soltanto per le somme dovute "a titolo di saldo delle imposte e dei contributi", con esclusione pertanto, di quanto dovuto ad altro titolo.*

Tenuto conto che l'imposta dovuta a seguito dell'adeguamento alle risultanze degli studi di settore non costituisce "somma dovuta a titolo di saldo delle imposte e dei contributi" e non rientrava, pertanto, nella previsione del richiamato articolo 20, comma 1, restava preclusa la possibilità di versamento rateizzato. L'articolo 15, comma 6, del D.L. 78/2009 ha inserito un ulteriore periodo al comma 2, dell'articolo 2 del D.P.R. 195/1999, con il quale si **riconosce la facoltà di versamento rateale** dell'Iva dovuta a seguito di adeguamento agli studi di settore, secondo le modalità di cui all'articolo 20 del D.Lgs. 241/1997.



### IL CASO PRATICO

*In sede di compilazione del modello di versamento F24, ferme restando le modalità di compilazione degli altri campi indicati nella predetta risoluzione, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." si riportano le informazioni relative all'eventuale rateazione nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate.*

Si precisa che in caso di **pagamento in unica soluzione** il suddetto campo è valorizzato con "0101" (V. Risoluzione n. 40/E/2010).



*L'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 54/E/2001, ha chiarito che nell'ipotesi in cui il volume d'affari determinato a seguito dell'adeguamento superi il limite previsto dall'articolo 7 del D.P.R. 542/1999 per l'effettuazione trimestrale delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti, il contribuente può continuare a mantenere tale periodicità.*

L'adeguamento agli studi di settore "ai fini Iva" deve essere indicato nell'apposita sezione contenuta nel **Quadro RQ del modello Redditi 2018**, denominata "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva".

#### SEZIONE XXI

Adeguamento agli studi RQ80 di settore ai fini IVA

Maggiori corrispettivi		Imposta
1		2
	,00	,00

In particolare, nella **colonna 1** del **Rigo RQ 80** devono essere indicati i **maggiori corrispettivi** ai fini Iva e nella **colonna 2** la relativa **imposta**.

## MANCATO ADEGUAMENTO E ACCERTAMENTO

L'**adeguamento** in dichiarazione ai ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dello studio di settore **preclude l'attività di accertamento** da parte dell'Agenzia delle entrate prevista dall'articolo 10 della citata L. 146/1998.



In relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, con la circolare n. 23, del 15 luglio 2013, l'Amministrazione finanziaria richiama l'attenzione sulla centralità della fase del contraddittorio: *“è proprio il contraddittorio l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente la stima operata dallo studio di settore”*.



*Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 del 2009 osservano come quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri (o degli studi di settore) è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la “presunzione” indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. È dalla lettura del quadro complessivo che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.*

Una **pratica difensiva diffusa** consiste nella verifica della congruità, in relazione ad annualità precedenti, applicando la versione di Gerico più recente. Se la risposta è positiva, il nuovo dato può giustificare lo scostamento rilevato dallo strumento di prima generazione, riducendo o nella migliore delle ipotesi “smantellando” l'eventuale contestazione effettuata al contribuente.

Tale prassi ha trovato conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo la quale (Cassazione 10 giugno 2011, n. 12786) la **procedura di accertamento tributario standardizzato**, mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore, costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, per categorie omogenee di contribuenti. L'unitarietà del sistema **giustifica** (di conseguenza) **la prevalenza**, in ogni caso, e la conseguente **applicazione retroattiva dello strumento più recente** rispetto a quello precedente, proprio perché più affinato e, pertanto, più affidabile (Cassazione S.U. 26635/2009, 23602/2008).

**Tale principio** è stato **messo in crisi** dall'approccio interpretativo dell'**Amministrazione finanziaria** che considera l'evoluzione dello studio di settore come un “nuovo” studio per via delle variabili collegate all'andamento economico riscontrato nell'anno di predisposizione.



*Vedi sull'argomento quanto formulato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 23/E/2013.*

In merito al tema dell'**adeguamento a valori inferiori a quello puntuale** si ritiene che nell'ipotesi in cui il contribuente ritenga di adeguare solo **parzialmente** i ricavi o compensi dichiarati a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore (valore puntuale), **tali maggiori importi dichiarati non costituiscono adeguamento** agli studi di settore. In tale circostanza infatti non si è venuto a perfezionare l'adeguamento previsto *ex lege*. Di conseguenza, in questa circostanza, il **contribuente** risulta **comunque non congruo** e, quindi, non è obbligato ad effettuare la verifica del superamento del 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili e il versamento della predetta maggiorazione del 3%.



In caso di adeguamento ad un valore incluso nell'intervallo di confidenza, l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 148/E/1999, ha precisato che in sede di controllo *“fermo restando che si tratta, comunque, di un ricavo “possibile”, potrà verificare e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale”*.

Per i contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi:

- sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (di cui all'articolo 39, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 54, D.P.R. 633/1972);
- sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento (articolo 43 comma 1, D.P.R. 600/1973). In tal caso, la notifica degli avvisi di accertamento deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in luogo del quarto anno). Inoltre, tale riduzione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia (articolo 331 c.p.p.) per uno dei reati penali previsti dal D.Lgs. 74/2000;
- l'accertamento sintetico del reddito (articolo 38, D.P.R. 600/1973) è utilizzabile solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/3 (e non 1/5, ovvero 20%) quello dichiarato. In pratica si assiste ad un innalzamento della franchigia prevista dal 20 al 33%.

Le disposizioni richiamate si applicano a condizione che il contribuente (articolo 10, comma 10, D.L. 201/2011):

- abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
- sulla base di dati indicati, risulti coerente con gli indicatori previsti dal decreto di approvazione dello studio applicabile.



I contribuenti congrui e coerenti potranno essere assoggettati solo ad accertamenti di tipo analitico documentale o eventualmente, di tipo induttivo puro (al verificarsi una delle specifiche condizioni previste dall'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## STUDI DI SETTORE – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Gli studi di settore tengono conto di variabili di natura contabile ed extracontabile individuate nei decreti di approvazione dei singoli studi di settore e variano in funzione delle attività oggetto di analisi. Di seguito vengono riproposte le **regole comuni** applicabili a tutti i **Modelli**.

Per **compilare correttamente** i Modelli occorre tenere presente che i **contribuenti** con **periodo** d'imposta **non coincidente** con l'anno solare così come i contribuenti che hanno **cessato l'attività** e sono interessati da tale causa di esclusione, devono **comunicare i dati** che nel modello sono richiesti con riferimento alla data del 31 dicembre, tenendo in considerazione la **situazione** esistente alla **data di chiusura** del periodo d'imposta e alla data di **cessazione** dell'attività.

Nella parte generale delle Istruzioni al Modello, l'Amministrazione finanziaria precisa che *“anche i contribuenti che hanno cessato l'attività prima del 31 dicembre e hanno nuovamente iniziato l'attività, entro 6 mesi dalla cessazione, nel periodo d'imposta successivo, dovranno comunicare i dati, che nel modello sono richiesti con riferimento alla data del 31 dicembre, tenendo in considerazione la situazione esistente alla data di cessazione dell'attività”*.



I dati contabili contenuti nei quadri destinati all'indicazione dei dati strutturali devono essere comunicati senza considerare eventuali variazioni fiscali derivanti dall'applicazione di disposizioni tributarie, in quanto il dato rilevante è quello risultante dalle scritture contabili. Viceversa, i dati contabili da indicare nel quadro F o G, nel quadro X o nel quadro T devono essere forniti tenendo conto delle eventuali variazioni fiscali determinate dall'applicazione di disposizioni tributarie (se non diversamente specificato).



### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Le spese e i componenti negativi relativi ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli utilizzati nell'esercizio dell'impresa vanno assunti tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 164 del Tuir.

A tal proposito si rammenta che con la c.d. “Riforma Fornero” è stata intrapresa, da parte del Governo, la strada del “taglio alle deduzioni fiscali” prevedendo da un lato un abbassamento della soglia di deducibilità, dal 40% al 27,5%, in relazione al costo sostenuto da imprese, professionisti, artigiani e commercianti per le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto, e dall'altro lato un ulteriore abbassamento, dal 90% al **70%**, nel caso di **veicoli** dati in **uso promiscuo** ai **dipendenti** per la **maggior parte** del **periodo** d'imposta. Con l'approvazione della c.d. “Legge di stabilità 2013” è stato previsto un ulteriore abbassamento, dal 27,5% al **20%**, del costo deducibile sostenuto da imprese, professionisti, artigiani e commercianti, per l'acquisto e la gestione del bene auto.

Questa ultima percentuale deve essere applicata, tenendo in considerazione un **massimale** di spesa, che per le autovetture, è pari a euro **18.075,99**.

Le nuove norme colpiscono il bene auto indipendentemente dal titolo giuridico in base al quale viene utilizzato (proprietà, leasing, noleggio), e, dall'altro lato, che le nuove percentuali di deduzione si applicano a **tutti i costi di esercizio** sostenuti in relazione al veicolo. In altre parole, tra le spese interessate sono compresi gli ammortamenti, i canoni di *leasing* e di noleggio a lungo termine, le spese di esercizio (carbu-

ranti, lubrificanti, pedaggi autostradali, ecopass), custodia e le spese di manutenzione e riparazione. **Nulla è cambiato** per i soggetti che svolgono attività di **agenzia o di rappresentanza di commercio** (indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto che esercita tale attività: impresa individuale, associazione o società), ai quali il legislatore continua a riservare un più mite trattamento tributario rispetto a quello ordinario, fissando per questi soggetti la percentuale di deducibilità all'**80%**.

Questa percentuale deve essere applicata sul **massimale** di deducibilità che per la spesa per l'acquisizione delle vetture è per gli agenti di euro **25.822,84**. Naturalmente, il costo di acquisto sostenuto in eccedenza, non è mai deducibile. Va segnalato, solo ai fini della deducibilità dei costi relativi alle autovetture, che i promotori finanziari e gli agenti di assicurazione, sono equiparati ai soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, e dunque, possono beneficiare del più mite regime tributario previsto per questi ultimi. Le spese per l'impiego dell'autovettura, come le spese sostenute per il costo di assicurazione, custodia, lavaggio, ed ancora pedaggi autostradali, carburanti, lubrificanti, tassa di possesso, risultano tutte deducibili nella misura indicata, senza nessun limite economico massimo previsto.



Salvo eccezioni, l'Iva è detraibile nella misura del 40%. La quota parte di imposta indetraibile può essere portata in deduzione ai fini delle imposte dirette.



Ai sensi dell'articolo 164, lettera a) del Tuir è prevista la deducibilità al 100% delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli, solo se destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, o, se tali veicoli sono adibiti ad uso pubblico.

Il Legislatore non specifica in modo diretto cosa debba intendersi per auto “*utilizzate esclusivamente come beni strumentali*” o il significato di “*veicoli adibiti ad uso pubblico*”, ma lascia tale compito all'Amministrazione finanziaria, che nel corso degli anni ha delimitato in **senso restrittivo** il perimetro applicativo. Per auto utilizzate esclusivamente come beni strumentali devono intendersi solo i veicoli utilizzati dalle **imprese di noleggio**, dalle **scuole guida** o dalle **pompe funebri** (veicoli senza i quali l'attività d'impresa risulta preclusa), mentre, per auto adibite ad uso pubblico devono intendersi solo i veicoli la cui destinazione ad “*uso pubblico*” viene riconosciuta attraverso un atto della Pubblica Amministrazione. Rientrano ad esempio in questa categoria i veicoli utilizzati dal titolare della licenza comunale per l'esercizio del servizio di **taxi**.

### **Contribuenti minimi**

I soggetti che nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 o precedenti:

- si sono avvalsi del regime dei contribuenti “minimi”, previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della L. 244/2007; e
- nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2012 non hanno applicato il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità;

devono **fornire alcuni dati contabili**, da indicare nei **Quadri F, G, X e T senza** tenere conto degli **effetti** derivanti dal **principio di cassa**, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime. In particolare, i dati relativi alle variabili rilevanti per la determinazione del *cluster* o per la stima dei ricavi e dei compensi (per l'individuazione delle quali si rimanda al contenuto delle Note Tecniche e Metodologiche degli studi di settore), devono essere indicati in modo da consentire la corretta applicazione degli studi di settore anche nei confronti di tali soggetti.



Le indicazioni riportate in precedenza si applicano anche nei confronti degli esercenti attività di lavoro autonomo che nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2012 hanno applicato il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità.



#### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Il costo del venduto da considerare per la stima dei ricavi dovrà coincidere con il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dei beni o servizi da cui originano i ricavi dichiarati dal contribuente. Tale costo dovrà essere indicato al netto dell'Iva esposta in fattura. Il valore delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali, da indicare nel quadro F, di conseguenza, dovrà essere determinato in relazione alle merci effettivamente giacenti nel magazzino, anche se i relativi costi, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi", sono stati dedotti integralmente nel periodo di imposta di acquisto.

Analogamente, ai soli fini della compilazione del presente modello e della corretta applicazione degli studi di settore, devono essere individuati i valori delle quote di ammortamento relativi ai beni di costo unitario superiore a 516,46 euro, strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, ovvero di lavoro autonomo, acquistati durante i periodi d'imposta in cui il contribuente si è avvalso del regime dei "minimi". Tali valori, determinati sulla base dei criteri ordinariamente previsti dal Tuir, devono essere indicati nei quadri F o G del presente modello.



#### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente ha acquistato nel 2011 (ultimo anno nel quale ha applicato il regime dei minimi) un bene strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa. Le spese di acquisto sostenute, pari a 8.000 euro + Iva, sono state integralmente dedotte nel periodo d'imposta relativo all'anno di acquisto del bene stesso, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi". Con riferimento alla tipologia del bene strumentale acquistato, il coefficiente di ammortamento è pari al 25%.

Tale contribuente, nel **Quadro F** del Modello, dovrà indicare:

- al **Rigo F20**, l'importo di 2.000 euro, corrispondente alla terza quota di ammortamento relativa al bene strumentale;
- al **Rigo F29**, l'importo di 8.000 euro, relativo al valore al netto dell'Iva del bene stesso.

La **differenza di valore** tra i dati indicati nel **Quadro F** o **G** del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e quelli indicati nel **quadro RE, RF** o **RG** del modello Redditi 2017 comporta che gli importi di reddito da indicare nei modelli degli studi di settore e nei quadri reddituali di Redditi 2018 presumibilmente divergeranno.

Si specifica che il riferimento alle **spese “sostenute”**, contenuto nelle **istruzioni**, deve intendersi come un rinvio al **criterio di imputazione** dei costi previsto per la specifica categoria di reddito che:

- per le **attività d’impresa**, è quello di **competenza**;
- per le attività di **lavoro autonomo**, è quello di **cassa**.



Per alcuni studi è stato predisposto sia il quadro F (attività in forma d’impresa) sia il quadro G (attività in forma di lavoro autonomo).

Il **Quadro A** è riservato alle segnalazioni dei **dati** relativi al **personale** addetto al termine del periodo d’imposta cui si riferisce il modello.

Per la compilazione del “numero giornate retribuite” del personale addetto all’attività si dovrà fare riferimento, per i soggetti indicati nei modelli di denuncia inviati all’Ente Previdenziale, al numero complessivo di giornate retribuite desumibile in quelli relativi al periodo d’imposta cui si riferisce il presente modello (negli altri casi si farà riferimento ai registri e ad altra documentazione in materia). Il personale distaccato presso altre imprese deve essere indicato tra gli addetti all’attività dell’impresa distaccataria e non tra quelli dell’impresa distaccante.

In particolare, devono essere indicati:

- nel **rigo A10**, nella **prima colonna**, il numero dei **soci amministratori**; nella **seconda colonna**, la somma delle **percentuali dell’apporto di lavoro**;
- nel **rigo A11**, nella **prima colonna**, il **numero dei soci non amministratori**. In tale rigo non devono essere indicati i soci che hanno percepito compensi derivanti da contratti di lavoro dipendente ovvero di collaborazione coordinata e continuativa. Tali soci devono essere indicati nei righe appositamente previsti per il personale retribuito in base ai predetti contratti di lavoro. Nella seconda colonna, la percentuale dell’apporto di lavoro prestato dai soci amministratori per l’attività inerente tale qualifica, nonché per le ulteriori attività prestate da tali soggetti nel medesimo ambito societario, diverse da quelle inerenti la qualifica di amministratore, per le quali non è previsto un corrispettivo.



#### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un dipendente, con contratto a tempo parziale dal 1° gennaio al 30 giugno e con contratto a tempo pieno dal 1° luglio al 20 dicembre, va computato sia tra i dipendenti a tempo parziale che tra quelli a tempo pieno e, per entrambi i rapporti di lavoro, deve essere indicato il relativo numero delle giornate retribuite.



Occorre fare riferimento alle istruzioni specifiche relative al modello degli studi di settore da compilare.

Nel **Quadro F** e nel **Quadro G** devono essere indicati gli **elementi contabili** seguendo le indicazioni del Tuir.



Con la circolare n. 23/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "(...) sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti" (v. anche circolare n. 12/E/2016).

Il **Quadro X** è riservato alla segnalazione delle **altre informazioni** rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Per il tramite della compilazione di tale quadro, i contribuenti che non risultano congrui alle risultanze degli studi di settore **possono**, se in possesso dei necessari requisiti, **rettificare** il **peso** di alcune **variabili**.



Anche nell'ipotesi in cui è prevista l'applicazione del correttivo, le informazioni richieste nei quadri degli elementi contabili devono essere fornite indicando gli importi al lordo delle eventuali riduzioni dovute al correttivo stesso. Ad esempio, in presenza di spese per apprendisti pari a euro 10.329,14 e di spese per lavoro dipendente pari a euro 25.822,86, nel rigo "Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa" del quadro F - Elementi contabili, andrà indicato l'importo complessivo, pari a euro 36.152,00 (al lordo, quindi, della riduzione spettante a seguito dell'applicazione del correttivo per gli apprendisti). Si fa presente, inoltre che, in relazione all'applicazione del correttivo relativo agli apprendisti, il *software* GE.RI.CO. dispone di una funzionalità di ausilio per il calcolo del dato da indicare nel rigo X02.

*Cfr. Istruzioni Quadro X, Modello Studi di settore 2018.*



#### ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La variabile "Spese per le prestazioni di lavoro degli apprendisti" viene utilizzata, ai fini della stima operata dagli studi di settore, non in misura pari al valore contabile indicato nel quadro F relativo agli elementi contabili, ma per il minor importo che risulta dall'applicazione del correttivo.

Nel **Quadro V** sono richieste **informazioni** relative alle modalità applicative degli studi nei confronti di **determinate tipologie di soggetti**, previste dal D.M. 11 febbraio 2008, come modificato dall'articolo 6 del D.M. 28 dicembre 2012.

In particolare, barrando la relativa casella, il contribuente indica se si trova in una delle seguenti condizioni:

1. nel rigo V01, se ha esercitato l'attività sotto forma di cooperativa a mutualità prevalente, ai sensi dell'articolo 2512 del codice civile, per il periodo d'imposta cui si riferisce il presente modello;
2. nel rigo V02, se ha redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali di cui al regolamento CE n. 1606/2002, per il periodo d'imposta cui si riferisce il presente modello;
3. nel rigo V03, se, nel precedente periodo di imposta, nell'esercizio dell'attività di impresa, si è avvalso del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui al D.L. 98/2011 ed ha cessato di avvalersene nel periodo di imposta cui si riferisce il presente modello.

Nel **Quadro T** è prevista l'indicazione di **ulteriori informazioni** necessarie ad **adeguare** le risultanze dello studio di settore alla situazione di **crisi economica**.

L'applicazione dei citati correttivi comporta che il contribuente indichi alcuni dati per rimodulare la stima dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi individuati per il singolo studio.



Nel caso in cui una o più annualità del triennio 2014, 2015 e 2016 sia di prima applicazione degli studi di settore, e nell'annualità precedente sia stato applicato il regime dei contribuenti "minimi" o il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, i contribuenti esercenti attività di impresa devono fare attenzione a fornire i dati contabili da indicare nel presente quadro senza tener conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato in precedenza e correlato ai citati regimi. Per un approfondimento si rinvia ai chiarimenti indicati nelle "Istruzioni Parte generale", sotto - paragrafo 4.2.

*Cfr. Istruzioni Quadro T, Modello Studi di settore 2018.*

---

# PARAMETRI - APPLICAZIONE

## ASPETTI INTRODUTTIVI

I **parametri** sono strumenti presuntivi che **misurano ricavi, compensi e volume d'affari** dei **contribuenti** che esercitano attività di impresa oppure arti e professioni (D.P.C.M. del 29 gennaio 1996) per i quali **non** sono ancora stati approvati **studi di settore** o per i quali gli studi, seppur approvati, non sono applicabili. I modelli dei parametri vanno compilati, con i dati contabili necessari alla determinazione del maggior ricavo o compenso, e allegati al modello per la dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta 2017.

L'articolo 3 L. 549/1995 ha introdotto i parametri contabili quale **strumento di accertamento induttivo** di ricavi e compensi realizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni in quanto, **inizialmente**, i parametri dovevano rappresentare uno strumento **temporaneo** ovvero sostitutivo degli studi di settore, tuttavia i tempi di perfezionamento di questi ultimi ne hanno esteso il periodo di applicazione a tal punto che, l'amministrazione finanziaria, ha divulgato specifici moduli di applicazione.

## PARAMETRI E ACCERTAMENTO – INQUADRAMENTO GENERALE

In particolare, i contribuenti che hanno annotato nelle scritture contabili ricavi o compensi, oppure registrato corrispettivi, per un ammontare inferiore a quello che risulta dall'applicazione dei parametri, possono essere **assoggettati ad accertamento**. In questo caso, l'attività istruttoria dell'Agenzia delle entrate viene sempre **preceduta** da un invito al **contraddittorio**. Si tratta di un'opportunità concessa al contribuente per produrre elementi e informazioni che permettono di **giustificare** del tutto, o in parte, lo scostamento dalle risultanze dei parametri. È possibile **evitare l'accertamento** anche **adeguando** spontaneamente i **ricavi e/o i compensi e il volume d'affari** dichiarati rispetto agli esiti dei parametri (opportunamente ridotti in base al "fattore di adeguamento" disciplinato dal D.P.C.M. del 27 marzo 1997).

## CONTRIBUENTI SOGGETTI A PARAMETRI E STUDI DI SETTORE

I parametri contabili sono applicabili ai **contribuenti** che svolgono attività d'impresa e che esercitano arti e professioni per i quali:

- **non** sono **approvati studi di settore**, anche con carattere sperimentale o in fase di "monitoraggio". Questa situazione è considerata residuale, in quanto ad oggi gli studi di settore risultano oggi piuttosto estesi;
- pur essendo approvati studi di settore, **operano condizioni di inapplicabilità** non estendibili anche ai parametri.



In merito è possibile consultare la Circolare n. 117/E-II-5-39 del 13/1996, § 2.1.

Se un contribuente è soggetto agli **studi di settore**, dovrà compilare il modello previsto **in base al codice attività** di propria competenza. Se il contribuente risulta soggetto a **parametri**, dovrà **individuare quale**, tra i modelli in uso, **compilare**.

## SANZIONI

Il comma 1 dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997 dispone che alle dichiarazioni irregolarmente presentate si applica la **sanzione amministrativa da 200 Euro a 2.000 Euro**. la sanzione è, inoltre, applicabile anche ove non vengano allegati i relativi modelli. Nel caso di **ravvedimento operoso**, la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo (25,00 Euro) sempreché la presentazione avvenga entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è commessa la violazione.

## CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Le cause di inapplicabilità riguardano **solo i contribuenti soggetti agli studi di settore**. In merito è utile ricordare che il **Decreto 11 febbraio 2008** ha espunto le cause di inapplicabilità relative all'esercizio di attività<sup>1</sup>:

- **attività multipunto**, ossia di attività d'impresa mediante più punti di produzione o vendita in locali non contigui a quelli di produzione<sup>2</sup>;
- **Multiattività**, ossia di due o più attività d'impresa per almeno una delle quali risulti approvato lo studio di settore: in questo caso si applica lo studio di settore relativo all'attività prevalente.

## ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

Con riferimento all'articolo 1 D.P.C.M. 29 gennaio 1996, se un contribuente svolge contemporaneamente **più attività soggette a parametri**, occorre **verificare** se la contabilità è tenuta in modo separato o meno:

- nel caso di **unica contabilità**, i parametri vanno **applicati all'attività prevalente** ossia a quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi o compensi<sup>3</sup>;
- nel caso di **esercizio di più attività**, ossia nel caso in cui i componenti positivi e negativi di reddito vengono annotati in **appositi e distinti registri** riferibili a ciascuna attività, l'individuazione del codice attività va operata in relazione all'attività prevalente sotto l'aspetto dei ricavi e/o dei compensi conseguiti nel corso del periodo d'imposta 2017.

<sup>1</sup> In merito è possibile consultare l'articolo 4 del Decreto 11 febbraio 2008.

<sup>2</sup> In merito è possibile consultare la circolare n. 31/2008.

<sup>3</sup> In merito è possibile consultare l'articolo 1, comma 2, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996.



Ai sensi dell'**articolo 1 D.P.C.M. 29 gennaio 1996**, per:

- le **associazioni** costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- le **società semplici** costituite tra persone fisiche che conseguono redditi di lavoro autonomo, nel cui ambito operano associati o soci esercenti attività contraddistinte da codici diversi;

si considera **attività prevalente** quella svolta dagli **associati o dai soci** ai quali è imputata la maggiore entità del reddito; in caso di partecipazioni paritetiche si considera prevalente l'attività per la quale, in base ai parametri, è determinato un minor ammontare di compensi.

## CONTABILITÀ SEPARATA



Come illustrato nella **circolare n. 117/E-II-5-39 del 13 maggio 1996<sup>4</sup>**, in caso di **contabilità separata** vanno applicate le **distinte serie di parametri** che si riferiscono alle diverse attività esercitate, predisponendo diversi modelli per ciascuna attività esercitata, **indicando**:

- la **descrizione** di ciascuna attività;
- del relativo **codice attività**;
- i **costi** relativi ai parametri.

**Inoltre**, in caso di esercizio di **attività diverse con contabilità separate**:

- le **quote di reddito** spettanti a
  - **collaboratori** familiari;
  - **coniuge** dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria;
  - **soci e associati** con occupazione **prevalente**;
- le **quote di utili** spettanti agli associati in partecipazione;

**vanno ripartite** tra le diverse attività **in proporzione ai ricavi** conseguiti per ciascuna di esse, rispetto al totale dei ricavi.



La circolare **circolare n. 117/E-II-5-39 del 13 maggio 1996** considera "**contabilità separata**", quella in cui sono **distintamente annotati**, in autonome scritture contabili, i **componenti positivi e negativi** di reddito riferibili a **ciascuna** delle **attività** esercitate.

<sup>4</sup> § "9. Variabili prese a base per l'applicazione dei parametri".

## SVOLGIMENTO DI DIVERSE ATTIVITÀ SOGGETTE A PARAMETRI E STUDI DI SETTORE



Come disposto dagli **articoli 1 e 2 del Decreto 11 febbraio 2008**, in caso di esercizio di **due o più attività soggette agli studi di settore**, l'articolo 2 del prevede che **si applica lo studio di settore** relativo all'**attività prevalente**.

La stessa logica si applica anche al caso in cui il contribuente svolga più attività, di cui alcune soggette agli studi di settore ed altre ai parametri. Ove l'attività prevalente sia quella assoggettata a parametri, dovranno essere applicati questi ultimi all'intera attività d'impresa.

Nel caso in cui un contribuente, nel corso del periodo d'imposta 2017, abbia esercitato **due attività**:

- di cui quella **prevalente** è soggetta a **studi di settore**;
- quella **non prevalente** è soggetta a **parametri** e da questa siano derivati **ricavi superiori al 30%** (percentuale così fissata dal D.M. 11/02/2008 a partire dal 2008) dei ricavi complessivi dichiarati,

il contribuente **compilerà** il modello **studi di settore** riferito all'attività prevalente indicando i dati (contabili ed extracontabili) **riferiti all'intera attività**.



Il contribuente dovrà compilare **inoltre** l'apposito **prospetto "imprese multiattività"** contenuto nella **prima pagina dello studio di settore**. In esso sarà riportato il codice studio dell'attività prevalente con i relativi ricavi, nonché i ricavi dell'attività soggetta a parametri.



Come illustrato nel **paragrafo 5 della circolare n. 117/E-II-5-39 del 13 maggio 1996**, in caso di **esercizio di più attività** d'impresa e/o di più attività artistiche e professionali, per le quali non è stata tenuta la contabilità separata, i **parametri** sono **applicati in relazione all'attività prevalente** svolta dal contribuente, **intendendosi** per tale quella da cui è derivato nel periodo di imposta, il **maggiore ammontare dei ricavi o compensi**.

In presenza di **contabilità separata** andranno invece applicate le **distinte serie di parametri** che si riferiscono alle diverse attività esercitate.

In caso di **contemporaneo esercizio di attività** per le quali **si applicano i parametri** e di **altre attività** indicate come **escluse** nell'allegato 2 al D.P.C.M. 29 gennaio 1996:

- qualora siano state tenute **contabilità separate**, potranno essere determinati presuntivamente in base ai parametri soltanto i ricavi o compensi relativi alle attività per le quali i detti parametri sono applicabili;
- **in assenza di contabilità separata**, i parametri sono applicabili soltanto se risultano prevalenti i ricavi o compensi relativi all'attività per la quale i parametri stessi sono stati elaborati.

## PARAMETRI – CAUSE DI ESCLUSIONE

I soggetti esclusi dall'applicazione dei parametri sono illustrati **nella circolare n. 117/E-II-5-39 del 13 maggio 1996 Paragrafo 2.2 - Soggetti esclusi**. In particolare, si considerano esclusi dall'applicazione dei parametri:

- **alcune attività** individuate nell'**allegato 2 al D.P.C.M. 29 gennaio 1996**;
- i contribuenti soggetti alle **cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore**.



### **Circolare n. 117/E-II-5-39 del 13 maggio 1996 - § 2.2 - Soggetti esclusi**

I parametri non trovano applicazione nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti non commerciali, compresi quelli non residenti, in contabilità sia semplificata che ordinaria (anche per opzione). Per questi soggetti l'esclusione si evince dall'interpretazione logico - sistematica delle disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 181 dell'articolo 3. In particolare, nella menzionata lettera a) è stabilito che l'accertamento in base ai parametri si applica nei riguardi dei soggetti diversi da quelli indicati nell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986, che si avvalgono della disciplina di cui all'articolo 79 del medesimo testo unico, cioè degli enti diversi dalle società, residenti e non nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Appare, pertanto, consequenziale a tale previsione ritenere che gli stessi enti siano esclusi dall'applicazione dei parametri anche nel caso in cui si trovino in regime di contabilità ordinaria;
- b) contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfettario, quali:
  - gli esercenti attività di agriturismo di cui alla L. 730/1985, il cui reddito è determinato, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, della L. 413/1991, applicando all'ammontare dei ricavi, al netto dell'Iva, il coefficiente di redditività del 25 per cento. Ciò in quanto tali soggetti non sono obbligati a contabilizzare, ai fini delle imposte sui redditi, i componenti negativi, ivi compresi quelli presi a base per l'applicazione dei parametri;
  - gli esercenti attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto del terreno il cui reddito è determinato forfettariamente ai sensi dell'articolo 78 del Tuir e che non sono, pertanto, tenuti a dichiarare ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir;
- c) contribuenti appartenenti a settori di attività scarsamente numerosi o a settori aventi un particolare processo produttivo. I settori di attività per i quali non sono stati elaborati i parametri sono indicati nell'allegato 2 al D.P.C.M. 29 gennaio 1996. L'esclusione deriva da necessità tecniche, in quanto la metodologia applicata, per dare un risultato soddisfacente, deve basarsi su un numero minimo di soggetti osservati (che può essere raggiunto anche aggregando contribuenti appartenenti a categorie di attività con processo produttivo simile) e sulla possibilità di stabilire una adeguata correlazione tra ricavi e costi sostenuti nel particolare periodo di imposta;
- d) contribuenti che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi o che la presentano incompleta, cioè senza la dichiarazione del reddito d'impresa o derivante all'esercizio dell'arte o professione. Ciò in quanto la norma fa riferimento ai ricavi o compensi "dichiarati", in conformità ai presupposti dell'accertamento analitico-presuntivo di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973;

- e) imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali, le quali non svolgono l'ordinaria attività produttiva;
- f) società che hanno concesso in affitto o in usufrutto l'unica azienda posseduta.
- I soggetti esclusi dall'applicazione dei parametri [tranne gli enti non commerciali di cui alla precedente lettera a) ai quali l'indicazione di tali dati è stata richiesta ai fini dell'elaborazione degli studi di settore] possono non indicare nelle dichiarazioni dei redditi i dati richiesti ai soli fini dell'applicazione dei predetti parametri.



Ai fini dell'individuazione delle attività escluse dall'applicazione dei parametri, è sempre necessario rifarsi alla precedente classificazione ATECOFIN 1993.

## ESCLUSIONE DALL'ACCERTAMENTO

I soggetti a cui sarebbero applicabili i parametri ma che presentano una causa di esclusione non sono obbligati a presentare, insieme alla dichiarazione, il relativo modello dei parametri contabili e, di conseguenza, non sono neanche accertabili. Le **cause di esclusione** da indicare **nei quadri RF, RG e RE di Redditi** sono quelle contenute nella tabella seguente.

PARAMETRI – CODICI E CAUSE DI ESCLUSIONE	
1	<b>Inizio dell'attività</b> nel corso del periodo d'imposta <sup>5</sup> .
2	<b>Cessazione dell'attività</b> nel corso del periodo d'imposta.
3	<b>Ammontare di ricavi</b> dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569.
4	<b>Periodo di non normale svolgimento dell'attività</b> (in merito è possibile consultare i codici 4, 5, 6 delle cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore).
5	<b>Periodo di imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi</b> , indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi.
6	Determinazione del reddito con <b>criteri "forfetari"</b> .
7	Incaricati alle <b>vendite a domicilio</b> .
8	Classificazione in una <b>categoria reddituale diversa</b> da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri.
9	<b>Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata</b> , quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività.

Oltre a queste casistiche, sono esclusi dall'applicazione dei parametri (e degli studi di settore) i contribuenti che hanno aderito al regime dei nuovi minimi, mentre sono soggetti all'obbligo i contribuenti rientranti nel regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, D.L. 98/2011.

<sup>5</sup> In merito è utile ricordare che la L. 296/2006 ha disposto che non rientra tra le cause di esclusione né la cessazione e inizio di una attività entro sei mesi, da parte dello stesso soggetto né l'inizio di un'attività che sia mera prosecuzione di quella svolta in precedenza da altro soggetto.

# PARAMETRI IMPRESA 2018



Modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri - Esercenti attività d'impresa

**CODICE FISCALE**

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

Codice dell'attività esercitata ATECO 2007

Codice dell'attività esercitata ATECOFIN 1993

% sui ricavi

**SEZIONE I**  
Elementi contabili

<b>Imposte sui redditi</b>	
<b>P01</b>	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale ,00
<b>P02</b>	Esistenze iniziali relative a prodotti finiti ,00
<b>P03</b>	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale ,00
<b>P04</b>	Esistenze iniziali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR ,00
<b>P05</b>	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale ,00
<b>P06</b>	Rimanenze finali relative a prodotti finiti ,00
<b>P07</b>	Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale ,00
<b>P08</b>	Rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR ,00
<b>P09</b>	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci ,00
<b>P10</b>	Costo per la produzione di servizi ,00
<b>P11</b>	Spese per lavoro dipendente e per le altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti all'attività d'impresa ,00
<b>P12</b>	Spese per acquisti di servizi ,00
<b>P13</b>	Quote dei collaboratori dell'impresa familiare e del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria N. mesi <input type="text"/> ,00
<b>P14</b>	Utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro N. mesi <input type="text"/> ,00
<b>P15</b>	Valore complessivo dei beni strumentali ,00
<b>P16</b>	Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche ,00
<b>P17</b>	Valore dei beni strumentali riferibili ad autovetture e macchinari (solo per alcune attività previste) ,00
<b>P18</b>	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46 ,00
<b>P19</b>	Quote di ammortamento del valore di avviamento ,00
<b>P20</b>	Quote di ammortamento del valore degli immobili ,00
<b>P21</b>	Canone di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali ,00
<b>P22</b>	Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali ,00
<b>P23</b>	Ricavi di cui alle lett a) e b) del comma 1 dell'art. 85 del TUIR (di cui con emissione di fattura) <input type="text"/> ,00 (di cui per prezzo corrisposto ai fornitori) <input type="text"/> ,00 <input type="text"/> ,00
<b>P24</b>	Altri proventi considerati ricavi (di cui all'art. 85, comma 1, lettera f) del TUIR) <input type="text"/> ,00 <input type="text"/> ,00
<b>Imposta sul valore aggiunto</b>	
<b>P25</b>	Esenzione IVA <input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>
<b>P26</b>	Volume d'affari <input type="text"/> ,00
<b>P27</b>	Altre operazioni sempre che diano luogo a ricavi quali operazioni fuori campo (art. 2, u.c., art. 3, 4° c. e art. 74 1° c. del D.P.R. 633/72); operazioni non soggette a dichiarazione (art. 36 bis e art. 74, 6° c., del D.P.R. 633/72)
	IVA sulle operazioni imponibili <input type="text"/> ,00
<b>P28</b>	IVA relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1); <input type="text"/> ,00
	IVA relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi <input type="text"/> ,00
<b>P29</b>	IVA sulle operazioni di intrattenimento <input type="text"/> ,00
<b>P30</b>	Altra IVA (IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni + IVA detraibile forfettariamente) <input type="text"/> ,00
<b>Altri dati da utilizzare per la determinazione dei ricavi</b>	
<b>P31</b>	Nuove iniziative produttive <input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>
<b>Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci</b>	
<b>P32</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da non più di 5 anni <input type="text"/> Numero mesi di attività
<b>P33</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni <input type="text"/> Numero mesi di attività
<b>P34</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 10 anni <input type="text"/> Numero mesi di attività
<b>P35</b>	Mesi di attività prevalente dei soci con età superiore a 65 anni <input type="text"/> Numero mesi di attività
<b>SEZIONE III</b>	
<b>P36</b>	Ricavi non annotati nelle scritture contabili <input type="text"/> ,00

**SEZIONE II**  
Riservata ai soggetti tenuti alla presentazione del modello REDDITI delle Società di persone ed equiparate

**SEZIONE III**  
Adeguamento ai ricavi determinati sulla base dei parametri

## PARAMETRI - APPLICAZIONE

### Parametri impresa 2018

SEZIONE IV Altri elementi contabili	P37	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni							,00		
	P38	Altri proventi e componenti positive							,00		
	P39	Costo per il godimento di beni di terzi							,00		
	P40	Altri costi per servizi							,00		
	P41	Oneri diversi di gestione							,00		
	P42	Altre componenti negative							,00		
	P43	Risultato della gestione finanziaria							,00		
	P44	Interessi e altri oneri finanziari							,00		
	P45	Proventi straordinari							,00		
	P46	Oneri straordinari							,00		
	P47	Reddito d'impresa (o perdita)							,00		
	SEZIONE V Altre attività esercitate	<b>Attività secondarie</b>									
		P48	Codice attività ATECO 2007							% sui ricavi	
P49		Codice attività ATECO 2007							% sui ricavi		
P50		Codice attività ATECO 2007							% sui ricavi		
P51		Codice attività ATECO 2007							% sui ricavi		
SEZIONE VI Dati inizio/cessazione attività (art. 10, comma 4, lett. b), legge 146/98)	P52					Codice			Numero giorni		
SEZIONE VII Ulteriori informazioni – imprese in regime di contabilità semplificata	<b>Ulteriori informazioni imprese in regime di contabilità semplificata</b>										
	P53	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
	P54	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
	P55	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
	P56	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

## PREMESSA

Nel modello **Parametri Impresa 2018**, che deve essere allegato al modello Redditi 2018, occorre indicare i dati necessari all'applicazione dei parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996 come modificato a seguito del D.P.C.M. 27 marzo 1997. Il modello è **utilizzabile da parte dei contribuenti esercenti attività d'impresa per i quali non sono approvati gli studi di settore ovvero**, dove approvati, **vi siano condizioni di inapplicabilità**, non estensibili ai parametri, come individuate nei provvedimenti di approvazione degli studi di settore.



Nella **determinazione del valore** dei dati rilevanti ai fini dei parametri occorre avere **riguardo alle disposizioni previste dal Tuir** (ad esempio, le spese e i componenti negativi relativi ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli utilizzati nell'esercizio dell'impresa vanno assunte tenendo conto del dettato dell'articolo 164 del citato testo unico). Inoltre, gli importi devono essere indicati in **unità di euro**, arrotondando l'importo per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro o per difetto se inferiore a detto limite.

## COMPOSIZIONE DEL MODELLO



Modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri - Esercenti attività d'impresa

CODICE FISCALE

Codice dell'attività esercitata ATECO 2007

Codice dell'attività esercitata ATECOFIN 1993

% sui ricavi

I dati del contribuente vanno inseriti nella prima pagina, in alto a destra, in particolare occorre riportare: il codice fiscale del contribuente; il codice dell'attività prevalente e la relativa percentuale sui ricavi.

Per **attività prevalente** si intende l'attività dalla quale è derivato il maggiore ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta 2017 e deve essere indicato, oltre al codice attività presente nella classificazione ATECO 2007, **anche** il codice attribuito con la **classificazione ATECOFIN 1993**.

Il campo relativo alla **percentuale dei ricavi** va compilato anche se il soggetto non svolge altre attività: in questo caso occorre inserire il valore 100.

Il modello è composto da sei sezioni.

SEZIONE	SOGGETTI	ELEMENTI DA INSERIRE
I	Che dichiarano redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa.	Occorre indicare gli elementi contabili relativi a: <ul style="list-style-type: none"> <li>imposte sui redditi;</li> <li>imposta sul valore aggiunto;</li> <li>altri dati da utilizzare per la determinazione presuntiva dei ricavi.</li> </ul>
II	Tenuti alla presentazione di Redditi SP.	Occorre indicare gli elementi necessari per la determinazione delle quote spettanti ai soci.
III	Che si adeguano alle risultanze dei parametri.	Ammontare dei ricavi non annotati nelle scritture contabili, come indicato nello specifico rigo dei quadri per la determinazione del reddito d'impresa.
IV	Che dichiarano redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa.	Ulteriori dati contabili oltre quelli già riportati nella sezione I.
V	Che esercitano più attività.	Per ogni attività secondaria, il codice ATECO 2007 e la relativa percentuale sui ricavi.
VI	Inizio e cessazione attività nel corso del periodo al 31/12/2017.	Notizie relative al numero complessivo dei giorni durante i quali si è svolta l'attività ed informazioni relative alla cessazione e all'inizio dell'attività.

## SEZIONE I – ELEMENTI CONTABILI

La sezione Iva compilata da tutti i soggetti che, indipendentemente dalla forma giuridica, dichiarano redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa.

SEZIONE I Elementi contabili	Imposte sui redditi	
P01	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	,00
P02	Esistenze iniziali relative a prodotti finiti	,00
P03	Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	,00
P04	Esistenze iniziali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	,00
P05	Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	,00
P06	Rimanenze finali relative a prodotti finiti	,00
P07	Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	,00
P08	Rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR	,00



Si precisa che il D.Lgs. 81/2015 (norma di attuazione del “Jobs Act”), in vigore dal 25 giugno 2015, ha previsto il superamento delle forme di collaborazione “a progetto” disciplinate dagli articoli 61 e ss. del D.Lgs. 276/2003, del lavoro ripartito, nonché delle associazioni in partecipazione che prevedono l'apporto di lavoro da parte dell'associato persona fisica, facendo salvi, tuttavia, i contratti in essere alla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

#### P01 - Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale

In questo rigo occorre indicare il valore complessivo delle esistenze iniziali relative a materie prime, sussidiarie e di consumo, semilavorati, merci, prodotti finiti, prodotti in corso di lavorazione, servizi di durata non ultrannuale e imballaggi.

#### P02 - Esistenze iniziali relative a prodotti finiti

In questo rigo occorre indicare il valore delle esistenze iniziali relative esclusivamente a prodotti finiti. Questo valore è parte del rigo P01.

#### P03 - Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

In questo rigo occorre inserire il valore delle esistenze iniziali relative a: opere, forniture e servizi di durata ultrannuale. Questo valore **non è compreso nel rigo P01** dove vanno indicate solo opere e servizi di durata non ultrannuale.

#### P04 - Esistenze iniziali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'articolo 93, comma 5, del Tuir

In questo rigo occorre inserire il valore (già ricompreso nel valore da riportare nel rigo P03) delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale valutate, ai sensi dell'articolo 93, comma 5, del Tuir nel testo vigente anteriormente all'abrogazione della norma operata dall'articolo 1, comma 70 della L. 296/2006. Tale valutazione va eseguita con esclusivo riferimento delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale con inizio di esecuzione non successivo al periodo d'imposta in corso al 31/12/ 2006. Tale metodo va quindi applicato fino alla conclusione delle opere pluriennali avviate prima del 31/12/2006 e valutate con il criterio della “commessa completata”.

**P05 - Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale**

In questo rigo occorre inserire il valore complessivo delle rimanenze finali relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, prodotti finiti, merci (articolo 92, comma 1, del Tuir), prodotti in corso di lavorazione, servizi non di durata ultrannuale (articolo 92, comma 6, del Tuir). Le **esistenze iniziali** sono indicate nel rigo **P01**.

**P06 - Rimanenze finali relative a prodotti finiti**

In questo rigo occorre indicare il valore delle rimanenze finali relative a prodotti finiti. L'ammontare indicato in questo rigo è **già incluso** nel valore da riportare nel **rigo P05**, mentre le **esistenze iniziali** sono comprese nel rigo **P02**.

**P07 - Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**

In questo rigo occorre indicare il valore complessivo delle rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (articolo 93 del Tuir). Le relative **esistenze iniziali** sono già comprese nel rigo **P03**.

**P08 - Rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'articolo 93, comma 5, del Tuir**

In questo rigo occorre indicare il valore delle rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione valutate ai sensi dell'articolo 93, comma 5, dello stesso Tuir, nel testo vigente anteriormente all'abrogazione della norma operata dall'articolo 1, comma 70 della L. 296/2006. Tale valutazione è applicabile solo alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale con inizio di esecuzione non successivo al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006. L'ammontare indicato in questo rigo è anche **compreso** nel valore da riportare nel rigo **P07**.

**Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci e costi per la produzione di servizi**

<b>P09</b> Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci	,00
<b>P10</b> Costo per la produzione di servizi	,00

**P09 - Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci**

Gli acquisti di beni sono quelli di cui all'articolo 85 del Tuir e alla Circolare 117/1996, in particolare:

- beni alla cui produzione o al cui scambio è destinata l'attività d'impresa;
- materie prime, sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- Spese sostenute per lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa, da indicare tra i costi per acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci.

**P10 - Costo per la produzione di servizi**

Nel **rigo P10**, vanno inclusi l'ammontare dei costi relativi all'acquisto di beni e servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi che originano dall'attività di impresa esercitata. È, in particolare richiesto il **principio dell'afferenza**<sup>6</sup>, alla produzione di beni e servizi, sostanzialmente diverso dal principio dell'inerenza di cui agli articoli 64 e 109 del Tuir.

<sup>6</sup> Si considerano spese direttamente afferenti l'attività esercitata, ad esempio, quelle sostenute: da un'impresa edile per un progetto di ristrutturazione realizzato da un architetto; da un laboratorio di analisi per le prestazioni rese da un medico che effettua i prelievi; da un fabbricante di mobili per un progetto realizzato da un designer. Non possono, invece, essere considerate

**IL CASO PRATICO**

Ad esempio, per una società di autotrasporti, il carburante può essere direttamente afferente alla produzione del servizio ma, per una società di informatica, seppur, inerente all'attività, il costo del carburante non è afferente.

Le istruzioni ai parametri menzionano alcune spese afferenti a determinate attività di prestazione di servizi, da indicare nel rigo, come:

- le **spese per i carburanti** e i lubrificanti sostenute dalle imprese di autotrasporto di cose per conto di terzi, dagli agenti e rappresentanti di commercio e dai titolari di licenza per l'esercizio taxi;
- le **spese per l'appalto** di trasporti commissionati a terzi dalle imprese di autotrasporto;
- le **spese per i pedaggi** autostradali sostenute dalle imprese di autotrasporto di cose per conto di terzi.
- le spese per l'acquisto dei prodotti utilizzati dai **barbieri** e dai **parrucchieri** per lo svolgimento della loro attività (ad esempio per il lavaggio e la cura dei capelli);
- i costi sostenuti per l'acquisto di **materiale elettrico** dagli installatori di impianti elettrici;
- i diritti pagati alla SIAE dai gestori delle sale da ballo;
- i costi sostenuti per il pagamento delle scommesse e per il prelievo UNIRE dalle agenzie ippiche;
- le spese sostenute per prestazioni di terzi ai quali è appaltata, in tutto o in parte, la produzione del servizio.



Le spese per **consumi di energia** vanno, di regola, computate nella determinazione del valore da indicare al rigo **P12 "Spese per acquisti di servizi"**. Tuttavia, **qualora in contabilità** le spese sostenute per il **consumo** di energia direttamente utilizzata **nel processo produttivo** siano state rilevate **separatamente** da quelle sostenute per l'energia non direttamente utilizzata nell'attività produttiva, le prime **possono essere collocate in questo rigo**.

**IL CASO PRATICO**

Se un'impresa contabilizza separatamente le spese per energia elettrica per "usi industriali" e per "usi civili" può inserire il costo per l'energia ad uso industriale tra le spese da indicare nel rigo in oggetto.

**Non vanno considerati i costi gestionali** che riguardano il complessivo svolgimento dell'attività. Ad esempio, quelli relativi alle **tasse di concessione governativa**, alla tassa per lo **smaltimento dei rifiuti solidi urbani**, in genere, alle imposte e tasse non direttamente correlate alla produzione dei ricavi.

spese direttamente afferenti all'attività quelle sostenute, ad esempio, per le prestazioni di un legale che ha assistito il contribuente per un procedimento giudiziario, né quelle sostenute per prestazioni rese nell'esercizio di un'attività d'impresa (pertanto non vanno considerate nel presente rigo, ad esempio, le provvigioni corrisposte dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio). Infine, non vanno computate nel valore da inserire nel rigo in esame le spese indicate al rigo P12 "Spese per acquisti di servizi" quali, ad esempio, quelle corrisposte ai professionisti per la tenuta della contabilità.

## P11 - Spese per lavoro dipendente e per le altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti all'attività d'impresa

**P11** Spese per lavoro dipendente e per le altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti all'attività d'impresa ,00

Nel rigo P11, come disposto anche dal comma 5 dell'articolo 4 del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, devono essere inserite le spese per prestazioni di lavoro rese dai prestatori al di fuori dell'esercizio di un'attività commerciale, a condizione che abbiano una diretta correlazione con l'attività svolta dal contribuente stesso e, quindi, una diretta influenza sulla capacità di produrre ricavi.

### SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO

Rese da lavoratori dipendenti a tempo pieno e a tempo parziale e dagli apprendisti che abbiano prestato l'attività per l'intero periodo d'imposta o per parte di esso incluse quelle sostenute per i contributi e per i premi Inail, comprensive degli stipendi, salari e altri compensi in denaro o in natura, delle quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta, della parte di indennità per la cessazione del rapporto di lavoro non coperta da precedenti accantonamenti e dell'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni nonché delle partecipazioni agli utili, ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività, eventualmente dedotte in base al criterio di cassa.

Diverse da quelle di lavoro dipendente direttamente afferenti l'attività esercitata dal contribuente, comprensive delle quote di indennità di fine rapporto dei collaboratori coordinati e continuativi maturate nel periodo di imposta, ad eccezione delle somme corrisposte ai collaboratori che hanno cessato l'attività, eventualmente dedotte in base al criterio di cassa.

## P12 - Spese per acquisti di servizi

**P12** Spese per acquisti di servizi ,00

Nel **rigo P12** occorre inserire, **tassativamente**, l'ammontare delle spese sostenute per l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione, la tenuta della contabilità, il trasporto dei beni connesso all'acquisto o alla vendita, i premi di assicurazione relativi all'attività, i servizi telefonici, compresi quelli accessori, i consumi di energia, i carburanti, lubrificanti e simili destinati all'autotrazione.

SPESE	INCLUSE	NON INCLUSE
Acquisto di servizi inerenti all'amministrazione	Provvigioni attribuite dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio e quelle attribuite dagli agenti di assicurazione ai propri sub-agenti.	Spese di pubblicità, le spese per imposte e tasse, nonché le spese per l'acquisto di beni, quali quelli di cancelleria.
Tenuta della contabilità	Quelle per la tenuta dei libri paga e per la compilazione delle dichiarazioni fiscali.	Assistenza in sede contenziosa.
Trasporto dei beni	Solo se le stesse non sono state comprese nel costo degli stessi beni quali oneri accessori.	Assicurazioni obbligatorie per legge (anche i premi delle autovetture).
Consumi di energia	Da qualsiasi fonte energetica per il processo produttivo, escluse quelle spese per il riscaldamento dei locali.	
Carburanti e simili	Tutto ciò che serve per la trazione degli automezzi (benzina, gasolio, metano, gas liquido, etc.).	



**Non rientrano** tra le spese in oggetto quelle di rappresentanza, di custodia, di manutenzione e riparazione e per viaggi e trasferte e dei costi considerati per la determinazione del “Costo per la produzione di servizi” da indicare al rigo P10.

### P13 - Quote dei collaboratori dell'impresa familiare e del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria

**P13** Quote dei collaboratori dell'impresa familiare e del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria N. mesi   ,00

Nel rigo P13 occorre indicare l'ammontare delle quote spettanti ai collaboratori familiari e al coniuge di azienda coniugale non gestita in forma societaria. Nel campo interno deve essere indicato il numero complessivo dei mesi in cui i collaboratori familiari hanno svolto l'attività nell'ambito dell'impresa e, nel caso di più collaboratori, deve essere indicata la somma dei mesi in cui ciascun collaboratore ha svolto l'attività nell'impresa.



#### IL CASO PRATICO

Ad esempio in presenza di due collaboratori, di cui uno ha prestato lavoro nell'ambito dell'impresa per l'intero anno e l'altro soltanto per due mesi, dovrà essere indicato il numero 14.

### P14 - Utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro

**P14** Utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro N. mesi   ,00

In questo rigo occorre inserire gli utili spettanti agli **associati** in partecipazione **che apportano prevalentemente lavoro**. Nel campo interno dello stesso rigo deve essere indicato il numero complessivo dei mesi in cui gli associati, che prestano prevalentemente lavoro, hanno svolto l'attività nell'ambito dell'impresa.



Considerato che il dato relativo agli utili spettanti agli associati che apportano solo lavoro è indicato anche nel rigo P42, nel rigo P14 dovrebbero essere inseriti solo gli associati che prestano attività prevalente.

Nel caso di più associati deve essere indicata la somma dei mesi in cui ciascun associato ha svolto l'attività nell'impresa.



#### IL CASO PRATICO

In presenza di due associati, di cui uno ha prestato prevalentemente lavoro nell'ambito dell'impresa per l'intero anno e l'altro soltanto per sei mesi, dovrà essere indicato il numero 18.

## Valore complessivo dei beni strumentali

<b>P15</b>	Valore complessivo dei beni strumentali	,00
<b>P16</b>	Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche	,00
<b>P17</b>	Valore dei beni strumentali riferibili ad autovetture e macchinari (solo per alcune attività previste)	,00

### P15 - Valore complessivo dei beni strumentali

In questo rigo occorre indicare il valore dei beni strumentali, facendo riferimento alla nozione di costo di cui all'articolo 110 del Tuir, considerando quanto segue.

TIPOLOGIA DI BENI	COSTI INCLUSI
Beni materiali e immateriali, escluso l'avviamento, ammortizzabili ai sensi degli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir.	Il costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi, da indicare nel registro dei beni ammortizzabili o nel libro degli inventari al lordo degli ammortamenti.
Beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria.	Il costo di acquisto sostenuto dal concedente al netto dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto.
Beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria.	Il valore normale al momento dell'immissione nell'attività.

Inoltre, nella determinazione del "Valore dei beni strumentali":

- **non si tiene conto degli immobili**, incluse le costruzioni leggere aventi il requisito della stabilità;
- **va computato il valore dei beni** il cui **costo** unitario **non è superiore a 516,46 euro**, ancorché gli stessi beni non siano stati rilevati nel registro dei beni ammortizzabili o nel libro degli inventari ovvero nel registro degli acquisti tenuto ai fini Iva;
- le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti **promiscuamente** all'esercizio dell'impresa ed all'uso personale o familiare vanno computate nella misura del **50 per cento**;
- il valore dei beni posseduti per una parte dell'anno deve essere ragguagliato **ai giorni di possesso** rispetto all'anno, considerando quest'ultimo convenzionalmente pari a 365 giorni;
- i **beni strumentali inutilizzati** nel corso dell'esercizio, per i quali non è stata dedotta la relativa quota di ammortamento, **possono non essere considerati**.



Nell'ipotesi di imposta sul valore aggiunto totalmente indetraibile per effetto dell'opzione per la dispensa degli adempimenti prevista per le operazioni esenti dall'articolo 36-bis del D.P.R. 633/1972 e in quella del pro-rata di detraibilità pari a zero secondo i criteri di cui all'articolo 19-bis, dello stesso D.P.R. 633/1972, l'imposta sul valore aggiunto relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene cui afferisce. Con riferimento, invece, alle ipotesi di pro-rata di detraibilità dell'Iva rilevante (cioè di valore positivo), tale onere non rileva ai fini della determinazione della voce in esame.

### P16 - Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche

Nel rigo P16 occorre inserire il valore delle macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici **acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1994**. Ai fini del-

la determinazione del valore dei beni in esame occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (quindi alle norme di valutazione precedentemente indicate nel rigo P15, per quanto applicabili), senza tenere conto della riduzione (pari al venti per cento) di cui all'articolo 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997. L'ammontare indicato in questo rigo è **compreso nel rigo P15**.

### **P17 - Valore dei beni strumentali riferibili ad autovetture e macchinari (solo per alcune attività previste)**

In questo rigo va inserito il valore complessivo degli autoveicoli utilizzati dai soggetti che svolgono le attività indicate alle lettere da a) ad f) dell'elenco di seguito riportato ovvero il valore dei beni strumentali appartenenti ad una medesima categoria omogenea di cui all'articolo 16 del D.P.R. 600/1973, senza tenere conto dell'anno di acquisizione, utilizzati dai soggetti che svolgono le attività e i servizi indicati alle lettere g) e h) dello stesso elenco:

- intermediari di commercio (da codice 51.11.0 a codice 51.19.0);
- altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri (codice 60.21.0);
- trasporto con taxi (codice 60.22.0);
- altri trasporti su strada, non regolari, di passeggeri (codice 60.23.0);
- altri trasporti terrestri di passeggeri (codice 60.24.0);
- trasporto di merci su strada (codice 60.25.0);
- attività delle lavanderie per alberghi, ristoranti, enti e comunità (codice 93.01.1);
- servizi di lavanderie a secco, tintorie (codice 93.01.2).



I codici delle attività sono desunti dalla classificazione ATECOFIN 1993.

Nella determinazione del valore in esame, **occorre fare riferimento** alle disposizioni di cui all'articolo 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (quindi alle **norme di valutazione precedentemente indicate nel rigo P15**), senza tenere conto della riduzione di cui all'articolo 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997 (pari al venti per cento del valore complessivo degli autoveicoli, ovvero, del valore dei beni strumentali appartenenti ad una medesima categoria omogenea utilizzati dai soggetti rispettivamente indicati alle lettere da a) ad f) e g) ed h), ed applicabile a condizione che i predetti valori, distintamente considerati, rappresentino almeno il 70 per cento del valore complessivo dei beni strumentali). **L'ammontare** indicato in questo rigo è anche **compreso** nel valore da riportare **nel rigo P15**.

### **Quote di ammortamento, canoni di locazione e oneri finanziari**

<b>P18</b>	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46	,00
<b>P19</b>	Quote di ammortamento del valore di avviamento	,00
<b>P20</b>	Quote di ammortamento del valore degli immobili	,00
<b>P21</b>	Canone di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali	,00
<b>P22</b>	Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali	,00

### **P18 - Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro**

In questo rigo occorre indicare l'ammontare delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali

ed immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, **determinate ai sensi degli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir nonché** le spese d'acquisto di **beni** strumentali di **costo** unitario **non superiore a 516,46 euro**.



Con riferimento alle spese relative all'acquisto di **beni mobili** adibiti **promiscuamente** all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore, le quote di ammortamento devono computarsi nella misura del **50 per cento**; nella misura deducibile sono computabili le quote di ammortamento relative ai servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui all'articolo 102, comma 9, del Tuir. Nel rigo P18 devono essere indicate anche le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali iscrिवibili nella classe BI dell'attivo dello stato patrimoniale.

### P19 - Quote di ammortamento del valore di avviamento

In questo rigo occorre indicare l'ammontare della quota di ammortamento relativa al valore di avviamento.

### P20 - Quote di ammortamento del valore degli immobili

Nel rigo P20, vanno indicate le quote di ammortamento relative al valore degli immobili (escludendo quelle relative ai terreni).

### P21 - Canone di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali

Nel rigo P21 occorre inserire l'ammontare deducibile dei canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili strumentali;

### P22 - Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali

Nel rigo P22, occorre inserire l'ammontare degli oneri finanziari sostenuti in relazione ai contratti di locazione finanziaria di beni mobili strumentali. I contribuenti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria, per esigenze di semplificazione, in luogo dei medesimi possono indicare un ammontare pari al seguente calcolo:

$$\text{oneri finanziari} = \text{canoni di competenza} - \frac{\text{costo sostenuto dalla società concedente}}{\text{giorni del contratto di locazione finanziaria}} \times \text{giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing}$$

L'ammontare degli oneri finanziari sostenuti in relazione all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore ed alle apparecchiature terminali per il servizio di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui all'articolo 102, comma 9, del Tuir, vanno determinati in relazione all'ammontare deducibile dei relativi canoni di locazione finanziaria.

## Ricavi

<b>P23</b>	Ricavi di cui alle lett a) e b) del comma 1 dell'art. 85 del TUIR (di cui con emissione di fattura)	,00	(di cui per prezzo corrisposto ai fornitori)	,00	,00
<b>P24</b>	Altri proventi considerati ricavi (di cui all'art. 85, comma 1, lettera f) del TUIR)	,00			,00

**P23 - Ricavi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85 del Tuir**

Nel rigo P23, occorre indicare l'ammontare dei ricavi di cui alle lettere a) e b) del **comma 1 dell'articolo 85 del Tuir**<sup>7</sup> ad esclusione di quelli di seguito riportati.

RICAVI E INDENNITÀ ESCLUSI	
Ricavi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'articolo 73 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.	Indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per perdita o danneggiamento di beni da cui originano ricavi. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti da esercizio d'attività d'impresa e indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per risarcimento danni consistenti nella perdita dei citati redditi, escludendo i danni dipendenti da invalidità permanente o da morte.

Nei due **campi interni**, il cui **valore è compreso nei campi esterni**, vanno indicate le seguenti specifiche:

Primo campo interno	Indicazione dell'ammontare di ricavi per i quali è stata emessa la fattura anche in sospensione d'imposta
Secondo campo interno	Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici e per rivenditori di carburante, l'ammontare del prezzo corrisposto al fornitore dei detti beni venduti nel periodo d'imposta (per tali beni, i ricavi da indicare nel campo esterno si assumono al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni).

**P24 - Altri proventi considerati ricavi**

In questo rigo occorre inserire l'ammontare degli altri proventi considerati ricavi, **diversi da quelli di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) del comma 1 dell'articolo 85 del Tuir, evidenziando quelli di cui alla lettera f)** del menzionato comma 1 dell'articolo 85 (indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi).

**Imposta sul valore aggiunto**

Imposta sul valore aggiunto	
<b>P25</b>	Esenzione IVA <input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>
<b>P26</b>	Volume d'affari <input type="text"/> ,00
<b>P27</b>	Altre operazioni sempre che diano luogo a ricavi quali operazioni fuori campo (art. 2, u.c., art. 3, 4° c. e art. 74 1° c. del D.P.R. 633/72); operazioni non soggette a dichiarazione (art. 36 bis e art. 74, 6° c., del D.P.R. 633/72) <input type="text"/> ,00

<sup>7</sup> Ossia i corrispettivi di cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dei corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

**P25 - Esenzione Iva**

barrando la relativa casella, si indica l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto.

**P26 - Volume d'affari**

Indicare, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 633/1972, l'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nell'anno, registrate o soggette a registrazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del D.P.R. 633/1972.

**RIGO P26**

Le istruzioni ministeriali riportano di non indicare nel rigo P27 le operazioni non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità di cui agli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972 e per le quali è stata emessa la relativa fattura ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis. Tali operazioni concorrono alla formazione del volume d'affari e devono pertanto essere indicate nel rigo P26.

**P27 - Altre operazioni sempre che diano luogo a ricavi quali operazioni fuori campo**

Nel **rigo P27**, l'ammontare delle altre operazioni, effettuate nell'anno, che hanno dato luogo a ricavi dichiarati ai fini delle imposte sui redditi, quali:

- operazioni **"fuori campo di applicazione"** dell'Iva (ad. es.: articoli 2, ultimo comma, 3, quarto comma e articolo 74 del D.P.R. 633/1972);
- operazioni **non soggette a dichiarazione** di cui agli articoli 36-bis e 74, sesto comma, del D.P.R. 633/1972.

**RIGO P27**

Non vanno indicate in questo rigo le operazioni non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità di cui agli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972 e per le quali è stata emessa la relativa fattura ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis. Tali operazioni concorrono alla formazione del volume d'affari e devono pertanto essere indicate nel rigo P26.

**Iva a debito**

	IVA sulle operazioni imponibili			,00
<b>P28</b>	IVA relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1);		,00	
	IVA relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi		,00	
<b>P29</b>	IVA sulle operazioni di intrattenimento			,00
<b>P30</b>	Altra IVA (IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni + IVA detraibile forfettariamente)			,00

**P28 - Iva relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno**

Nel **rigo P28** indicare:

- nel **campo 1**, l'ammontare complessivo dell'Iva sulle operazioni imponibili;
- nel **campo 2**, l'imposta relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1);
- nel **campo 3**, l'imposta relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi.

**Nella particolare ipotesi in cui l'importo risulti negativo, deve essere indicato il valore zero.**

**P29 - Iva sulle operazioni di intrattenimento**

Indicare in questo rigo l'ammontare dell'Iva relativa a operazioni di intrattenimento ex articolo 74, comma 6 del D.P.R. 633/1972 (**al lordo delle detrazioni**).

**P30 - Altra Iva (Iva sulle cessioni dei beni ammortizzabili + Iva sui passaggi interni + Iva detraibile forfettariamente)**

Nel **rigo P30**, occorre indicare l'ammontare complessivo dell'Iva:

- relativa alle cessioni di beni ammortizzabili;
- relativa ai passaggi interni di beni e servizi tra attività separate di cui all'articolo 36, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972;
- detraibile forfettariamente risultante dall'applicazione di un regime speciale (ad esempio: intrattenimenti, spettacoli viaggianti, agricoltura, agriturismo, etc.).

**Altri dati****Altri dati da utilizzare per la determinazione dei ricavi****P31** Nuove iniziative produttive

Barrare la casella

**P31 - Nuove iniziative produttive**

Nel rigo P31, barrando l'apposita casella, se l'attività è stata intrapresa da meno di cinque periodi d'imposta. Tale informazione **non va fornita in caso di esercizio di attività produttive già esistenti o di subentro nelle stesse**. I periodi di imposta vanno computati considerando soltanto quelli maturati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta 2017 e assumendo come periodo d'imposta intero anche quello nel corso del quale è iniziata l'attività.



Per il calcolo del quinquennio si deve:

- escludere il 2017;
- calcolare come un intero periodo d'imposta l'anno di inizio attività.

**SEZIONE II – SOGGETTI TENUTI ALLA PRESENTAZIONE DI REDDITI SOCIETÀ DI PERSONE**

<b>SEZIONE II</b>	<b>Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci</b>		
Riservata ai soggetti tenuti alla presentazione del modello REDDITI delle Società di persone ed equiparate	<b>P32</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da non più di 5 anni	Numero mesi di attività
	<b>P33</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni	Numero mesi di attività
	<b>P34</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 10 anni	Numero mesi di attività
	<b>P35</b>	Mesi di attività prevalente dei soci con età superiore a 65 anni	Numero mesi di attività

Questa sezione è dedicata ai soggetti tenuti alla presentazione del modello Redditi delle società di persone ed equiparate, al fine di calcolare le quote spettanti ai soci con occupazione prevalente attraverso la determinazione di una retribuzione figurativa che tiene conto degli anni di attività del singolo socio e della sua età anagrafica. In merito è possibile consultare l'articolo 3 del D.P.C.M. 27 marzo 1997 e l'articolo 8 comma 8 e articolo 5 comma 7 del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e la circolare n. 140/1997.



- Va considerato come mese intero il periodo di attività superiore a 15 giorni;
- ai fini del computo degli anni si tiene conto dell'attività complessivamente svolta in forma individuale o associata, considerando solo gli anni interi maturati nel corso del periodo d'imposta.

## Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci

Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci		
<b>P32</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da non più di 5 anni	Numero mesi di attività
<b>P33</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni	Numero mesi di attività
<b>P34</b>	Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 10 anni	Numero mesi di attività
<b>P35</b>	Mesi di attività prevalente dei soci con età superiore a 65 anni	Numero mesi di attività

### P32 - Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da non più di 5 anni

Indicare il numero di mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente, dai soci che risultano in attività da non più di cinque anni.

### P33 - Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni

Indicare il numero di mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci che risultano in attività da oltre cinque e fino a dieci anni.

### P34 - Mesi di attività prevalente dei soci che risultano in attività da oltre 10 anni

Indicare il numero di mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci che risultano in attività da oltre dieci anni.

### P35 - Mesi di attività prevalente dei soci con età superiore a 65 anni

Indicare il numero dei mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci con età superiore a sessantacinque anni, anche se compiuti nel corso del periodo d'imposta.

## SEZIONE III – ADEGUAMENTO AI RICAVI DETERMINATI SULLA BASE DEI PARAMETRI

SEZIONE III	P36	
Adeguamento ai ricavi determinati sulla base dei parametri	Ricavi non annotati nelle scritture contabili	,00

### P36 - Ricavi non annotati nelle scritture contabili.

Nel rigo **P36** deve essere riportato l'ammontare dei ricavi **non annotati nelle scritture contabili**, indicato dello specifico rigo dei quadri per la determinazione del reddito d'impresa, qualora il contribuente si avvalga delle disposizioni riguardanti l'adeguamento ai ricavi determinati sulla base dei parametri.



Questo dato è **indicato anche nel quadro RF/RG** se il contribuente ha **optato per l'adeguamento** dei ricavi determinati sulla base dei parametri.

## SEZIONE IV – ALTRI ELEMENTI CONTABILI

<b>SEZIONE IV</b>	<b>P37</b>	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
Altri elementi contabili	<b>P38</b>	Altri proventi e componenti positive	,00
	<b>P39</b>	Costo per il godimento di beni di terzi	,00
	<b>P40</b>	Altri costi per servizi	,00
	<b>P41</b>	Oneri diversi di gestione	,00
	<b>P42</b>	Altre componenti negative	,00
	<b>P43</b>	Risultato della gestione finanziaria	,00
	<b>P44</b>	Interessi e altri oneri finanziari	,00
	<b>P45</b>	Proventi straordinari	,00
	<b>P46</b>	Oneri straordinari	,00
	<b>P47</b>	Reddito d'impresa (o perdita)	,00

Nella IV sezione devono essere indicati gli ulteriori elementi che hanno contribuito alla determinazione del reddito d'impresa.

### P37 - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Devono essere indicati i costi che l'impresa ha sostenuto per la realizzazione interna di immobilizzazioni materiali e immateriali.

### P38 - Altri proventi e componenti positive

Devono essere inclusi anche i derivanti da gestioni accessorie di attività svolte con continuità ma estranee alla gestione caratteristica dell'impresa.

Vanno indicati in questo rigo, ad esempio:

Redditi di immobili che non costituiscono beni strumentali nè beni dell'attività dell'impresa medesima.	Quota assoggettata a tassazione delle plusvalenze realizzate di cui all'articolo 86 e all'articolo 58 del Tuir.
Royalties, le provvigioni atipiche, i rimborsi di spese.	Canoni derivanti dalla locazione di immobili "strumentali per natura".
Sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del Tuir.	Altri proventi non altrove classificabili (esclusi finanziari e straordinari).

Deve essere indicato anche:

- l'importo delle plusvalenze derivanti dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni strumentali ammortizzabili ai fini delle imposte sui redditi o destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore ovvero destinati ai soci;
- le quote delle predette plusvalenze realizzate in esercizi precedenti ed assoggettate a tassazione nel periodo d'imposta in esame;
- gli altri componenti positivi, non aventi natura finanziaria o straordinaria, che hanno contribuito alla determinazione del reddito.



In questo rigo non devono essere indicate le plusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali (queste ultime costituiscono proventi straordinari).

### P39 - Costo per il godimento di beni di terzi

Indicare i costi per il godimento di beni di terzi tra i quali i canoni di locazione, finanziaria e non finanziaria, derivanti dall'utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni; i canoni di noleggio e i canoni d'affitto d'azienda.



In questo rigo non devono essere indicati i canoni di **locazione finanziaria** relativi ai **beni mobili strumentali**, da indicare al **rigo P21**.

### P40 - Altri costi per servizi

Nel rigo P40 occorre indicare l'ammontare dei costi sostenuti per l'acquisto di servizi che non sono stati inclusi nei righe P10 e P12, quali, ad esempio:

Corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti.	Manutenzione ordinaria di cui all'articolo 102, comma 6, del Tuir.	Viaggi, soggiorno e trasferte (ad esclusione di quelle indicate nel rigo P11).
Riscaldamento dei locali.	Assicurazioni obbligatorie.	Servizi eseguiti da banche e finanziarie.
Pubblicità.	Rappresentanza.	Postali.
Servizi esterni di vigilanza.	Compensi a sindaci e revisori.	Servizi esterni di pulizia.

### P41 - Oneri diversi di gestione

In questo rigo vanno indicati, ad esempio, i costi presenti in tabella:

Contributi ad associazioni di categoria.	Omaggi a clienti ed articoli promozionali.	Cancelleria.
Abbonamenti a riviste.	Perdite su crediti.	Spese generali.
Acquisto di libri.	Manutenzione e riparazione di macchinari, impianti, etc. locati a terzi.	Altri oneri, a carattere ordinario e di natura non finanziaria, non altrove classificati.
Minusvalenze a carattere ordinario.	Costi di gestione e manutenzione di immobili civili.	Oneri di utilità sociale di cui all'articolo 100, comma 1 e 2, lettere e), f), i) m), n), o) del Tuir.

**P42 - Altre componenti negative**

In questo rigo vanno indicati gli altri componenti negativi, non aventi natura finanziaria o straordinaria, non inclusi nei rigi precedenti, come:

- gli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro;
- le componenti negative previste da particolari disposizioni fiscali<sup>8</sup>.

**P43 - Risultato della gestione finanziaria**

Indicare il risultato della gestione finanziaria derivante da partecipazione in società di capitale e gli altri proventi aventi natura finanziaria (es. proventi da articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del Tuir), comprendendo anche i seguenti risultati:

Dividendi.	Il risultato della cessione di partecipazioni.	Altri proventi da partecipazione.	Proventi finanziari da crediti iscritti nelle immob.ni.
Proventi da titoli iscritti nelle immobilizzazioni e circolante.	Altri proventi finanziari quali interessi su c/c bancari.	Interessi su crediti commerciali.	Proventi su crediti verso dipendenti.



Nel caso in cui il risultato della gestione finanziaria sia di segno negativo, l'importo da indicare va preceduto dal segno meno “-”.

**P44 - Interessi e altri oneri finanziari**

Nel rigo P44, indicare gli interessi passivi e gli altri oneri finanziari. In questo rigo sono compresi i costi per interessi passivi nelle varie fattispecie (conti correnti bancari, prestiti obbligazionari, debiti verso fornitori e altri finanziatori, mutui, debiti v/Erario ed enti assistenziali e previdenziali, perdite su cambi, etc..

**P45 - Proventi straordinari**

La natura “straordinaria” è intesa con riferimento non tanto alla eccezionalità o anormalità del provento, bensì alla “estraneità” dell’attività ordinaria. Ad esempio:

PLUSVALENZE	SOPRAVVENIENZE ATTIVE
Su operazioni straordinarie, di riconversione produttiva, cessione di rami d’azienda o ristrutturazione.	Rimborsi assicurativi per furti, esclusi quelli della lettera f) dell’articolo 85 del Tuir, da indicare nel rigo P24.

**P46 - Oneri straordinari**

In questo rigo sono compresi gli oneri aventi natura “straordinaria” al pari di quanto già riportato al precedente rigo.

<sup>8</sup> Ad esempio, la deduzione forfetaria delle spese non documentate riconosciuta per effetto dell’articolo 66, comma 4, del Tuir agli intermediari e rappresentanti di commercio e agli esercenti le attività indicate al primo comma dell’articolo 1 del D.M. 13 ottobre 1979, la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall’articolo 66, comma 5, del Tuir a favore delle imprese autorizzate all’autotrasporto di cose per conto terzi; etc.

MINUSVALENZE	SOPRAVVENIENZE PASSIVE
derivanti da alienazioni di natura straordinaria	derivanti da fatti eccezionali o anormali (i.e. crediti prescritti, furti)

**P47 - Reddito d'impresa (o perdita)**

L'importo indicato deve coincidere con il reddito (o la perdita), indicato nei righi dei quadri RF e RG del modello Redditi 2018.

PERSONE FISICHE		SOCIETÀ DI PERSONE		SOCIETÀ DI CAPITALI
Redditi persone fisiche		Redditi Società di persone		Redditi Società di capitali
Contabilità ordinaria	Rigo RF60	Contabilità ordinaria	Rigo RF60	Rigo RF60
Semplificata	Rigo RG28	Semplificata	Rigo RG28	

**SEZIONE V – ALTRE ATTIVITÀ ESERCITATE**

SEZIONE V		Attività secondarie					
Altre attività esercitate							
<b>P48</b>	Codice attività ATECO 2007					% sui ricavi	
<b>P49</b>	Codice attività ATECO 2007					% sui ricavi	
<b>P50</b>	Codice attività ATECO 2007					% sui ricavi	
<b>P51</b>	Codice attività ATECO 2007					% sui ricavi	

La V sezione contiene i codici attività, secondo la classificazione ATECO 2007, riferibili alle **attività secondarie**, indicando per ciascuna la relativa percentuale dei ricavi riferibili.

**SEZIONE VI – DATI RELATIVI AD INIZIO/CESSAZIONE ATTIVITÀ E DURATA DEL PERIODO DI IMPOSTA**

SEZIONE VI	P52	Codice	Numero giorni
Dati inizio/cessazione attività (art. 10, comma 4, lett. b), legge 146/98)			

Devono essere indicate le informazioni relative alle fattispecie previste dall'articolo 10, comma 4, della L. 146/1998.



Si precisa che tali informazioni dovranno essere fornite nel caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

**Rigo - P52**

Deve essere indicato, nel primo campo, il seguente codice:

CODICE	CAUSA	ESEMPIO
1	Se l'attività di impresa è iniziata, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla sua cessazione, nel corso dello stesso periodo d'imposta.	Attività cessata il 5 marzo 2017 e nuovamente iniziata il 17 luglio 2017.
2	Se l'attività di impresa è cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta 2017 e, comunque, entro sei mesi dalla sua cessazione.	Attività cessata il 2 ottobre 2016 e nuovamente iniziata il 13 febbraio 2017.
3	Se l'attività di impresa è cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2017 e nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta successivo e, comunque, entro sei mesi dalla sua cessazione.	Attività cessata il 15 settembre 2017 e nuovamente iniziata il 29 gennaio 2018.
4	Se l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti. Tale fattispecie si verifica quando l'attività viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità con la precedente, presentando il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale.	Situazioni di inizio di attività derivante da: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisto o affitto d'azienda;</li> <li>• successione o donazione d'azienda;</li> <li>• operazioni di trasformazione;</li> <li>• operazioni di scissione e fusione d'azienda.</li> </ul>

Le ipotesi di "inizio/cessazione attività" (codici 1, 2 e 3), e di "mera prosecuzione dell'attività" (codice 4) ricorrono nel caso in cui vi sia omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente.

Nel secondo campo, il numero complessivo dei giorni durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta. Nel caso in cui l'attività è svolta per l'intero periodo d'imposta occorre indicare 365 giorni.

**IMPRESA SOCIALE**

Alle imprese sociali di cui al D. Lgs. 112/2017, non si applicano le disposizioni relative:

- alle società di comodo (articolo 30 L. 724/1994 e articolo 2, commi da 36-*decies* e 36-*duodecies* del D.L. 138/2011);
- agli studi di settore e ai parametri (articolo 62-*bis* del D.L. 331/1993 e articolo 3, commi da 181 a 189, della L. 549/1995).

Come ricordano le istruzioni al modello redditi società di capitali 2018, l'efficacia di tali disposizioni è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Pertanto, la presente casella può essere barrata solo in caso di avvenuta autorizzazione.

## SEZIONE VII – ULTERIORI INFORMAZIONI IMPRESE IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

SEZIONE VII Ulteriori informazioni – imprese in regime di contabilità semplificata	<b>Ulteriori informazioni imprese in regime di contabilità semplificata</b>	
<b>P53</b>	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
<b>P54</b>	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
<b>P55</b>	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
<b>P56</b>	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

Il decreto 24 maggio 2018 del ministro dell'Economia e delle Finanze ha introdotto alcuni correttivi ai parametri per quanto riguarda la gestione delle imprese minori in contabilità semplificata.

Le modifiche fanno riferimento alle nuove regole in materia di regime semplificato di cassa in vigore dallo scorso periodo d'imposta (introdotte dall'articolo 1, commi da 17 a 23, L. 232/2016 c.d. legge di bilancio 2017) con le quali si determina la base imponibile Irpef e Irap delle imprese minori in contabilità semplificata.

Si ricorda che a questo regime possono accedere:

- persone fisiche
- imprese familiari
- aziende coniugali
- società di persone commerciali
- società di armamento
- società di fatto
- enti non commerciali

con ricavi inferiori a:

- 400.000 euro in caso di prestazioni di servizi
- 700.000 euro se attivi in altri settori

I novellati articoli 66 del D.P.R. 917/1986 e 18 del D.P.R. 600/1973 dispongono ora l'adozione di un criterio simile al criterio di cassa, con alcune voci che mantengono il principio di competenza (“regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa”).

Il decreto di cui sopra adegua pertanto i parametri utilizzabili per l'accertamento dei ricavi delle imprese in contabilità semplificata, rivedendo la documentazione tecnica e metodologica alla base del sistema.

Il decreto, nell'aggiornare il modello, prevede che le imprese minori in regime di contabilità semplificata applichino i parametri sulla base dei dati contabili individuati in base al nuovo articolo 66, Tuir (quindi, tenendo conto del nuovo regime “di cassa”) e delle rimanenze di magazzino. Inoltre,

Pertanto, le informazioni richieste nei righe da P53 a P56 sono richieste al fine di valutare gli effetti, in fase di elaborazione degli Indici sintetici di affidabilità fiscale, del passaggio da un regime di competenza al regime, improntato alla “cassa”, di cui all'articolo 66 del Tuir.

**PARAMETRI - APPLICAZIONE**

Parametri impresa 2018

<b>Rigo</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Esempi</b>
P53	Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito nel periodo di imposta 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” e che, quindi, non concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta 2017, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di “destinazione”	Ricavi derivanti da vendita di beni, consegnati nel 2016, il cui corrispettivo è stato incassato nel 2017 o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2016, con importi incassati nel 2017, che, a norma dell’articolo 109, comma 2, del Tuir, hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, e che non costituiscono ricavi imponibili nel 2017
P54	Componenti reddituali positivi, già indicati all’interno delle opportune voci del presente modello, che non hanno concorso alla determinazione del reddito nel periodo di imposta 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”	Ricavi di vendita di beni, consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è già stato incassato nel 2016, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con importi già incassati nel 2016, che, a norma dell’articolo 109, comma 2, del Tuir, non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, e che costituiscono ricavi imponibili nel 2017
P55	Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito nel periodo di imposta 2016 in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” e che, quindi, non concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta 2017, ancorché si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di “destinazione”	Costo per l’acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2016 e il pagamento nel 2017, che ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del Tuir) e che, quindi, non può essere dedotto nel 2017
P56	Componenti reddituali negativi, già indicati all’interno delle opportune voci del presente modello, che non hanno concorso alla determinazione del reddito nel periodo di imposta 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”.	Costo per l’acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, che non ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (ex articolo 109, comma 2, del Tuir) e che, quindi, può essere dedotto nel 2017.

**PARAMETRI PROFESSIONI 2018**



CODICE FISCALE

Codice dell'attività esercitata ATECO 2007

Codice dell'attività esercitata ATECOFIN 1993

Modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri - Esercenti arti e professioni

SEZIONE I	Imposte sui redditi		
Elementi contabili	Q01	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica	,00
	Q02	Consumi	,00
	Q03	Valore complessivo dei beni strumentali	,00
	Q04	Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche	,00
	Q05	Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa	,00
	Q06	Spese per prestazioni di lavoro dipendente	,00
	Q07	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a euro 516,46	,00
	Q08	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali	,00
	Q09	Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali	,00
	Q10	Altre spese	,00
	Q11	Compensi dichiarati	,00
<b>Imposta sul valore aggiunto</b>			
Q12	Esenzione IVA	<input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>	
Q13	Volume d'affari	,00	
Q14	Altre operazioni, sempre che diano luogo a compensi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione	,00	
	IVA sulle operazioni imponibili	,00	
Q15	IVA relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1);	,00	
	IVA relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi	,00	
Q16	Altra IVA (IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni)	,00	
<b>Altri dati da utilizzare per la determinazione dei compensi</b>			
Q17	Nuove iniziative produttive	<input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>	
SEZIONE II	Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci o agli associati		
Riservata ai soggetti che svolgono l'attività in forma associata	Q18	Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da non più di 5 anni	<input type="text"/> Numero mesi di attività
	Q19	Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni	<input type="text"/> Numero mesi di attività
	Q20	Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 10 anni	<input type="text"/> Numero mesi di attività
	Q21	Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati con età superiore a 65 anni	<input type="text"/> Numero mesi di attività
SEZIONE III	Q22	Compensi non annotati nelle scritture contabili	,00
Adeguamento ai compensi determinati sulla base dei parametri			
SEZIONE IV	Q23	Codice <input type="text"/>	Numero giorni <input type="text"/>
Dati inizio/cessazione attività (art. 10, comma 4, lett. b), legge 146/98)			

**COMPILAZIONE DEL MODELLO**

Per i soggetti che esercitano un'arte o una professione è stato predisposto l'apposito modello i cui righe sono distinti, rispetto al modello impresa, dalla lettera "Q". Per le informazioni di carattere generale del modello, si rimanda al capitolo "Parametri impresa 2018". Nel modello va indicato, in alto a destra, il codice fiscale e il codice dell'attività prevalente dalla quale è derivato il maggiore ammontare dei compensi conseguiti nel periodo d'imposta 2017.



Deve essere indicato, oltre al codice attività secondo la classificazione ATECO 2007, **anche il codice** secondo la classificazione ATECOFIN 1993.

Il modello è composto da quattro sezioni.

SEZIONE	DATI DA INDICARE
I	Elementi contabili relativi alle imposte sui redditi, all'Iva e altri dati per la determinazione presuntiva dei compensi.
II	Elementi necessari per la determinazione delle quote spettanti ai soci o associati (per i soggetti tenuti alla presentazione del quadro RE del modello Redditi società di persone ed equiparate).
III	Ammontare dei compensi non annotati nelle scritture contabili, indicato nello specifico riga dei quadri per la determinazione del reddito per l'adeguamento ai compensi determinati sulla base dei parametri.
IV	Informazioni relative al numero complessivo dei giorni durante i quali si è svolta l'attività ed informazioni relative alla cessazione e all'inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

Nel modello gli importi devono essere indicati in unità di euro, arrotondando l'importo per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro o per difetto se inferiore a detto limite.

## SEZIONE I – ELEMENTI CONTABILI

Imposte sui redditi		
Q01	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica	,00
Q02	Consumi	,00
Q03	Valore complessivo dei beni strumentali	,00
Q04	Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche	,00
Q05	Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa	,00
Q06	Spese per prestazioni di lavoro dipendente	,00
Q07	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a euro 516,46	,00
Q08	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali	,00
Q09	Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali	,00
Q10	Altre spese	,00
Q11	Compensi dichiarati	,00



Si precisa che il D.Lgs. 81/2015 (norma di attuazione del "Jobs Act"), in vigore dal 25 giugno 2015, ha previsto il superamento delle forme di collaborazione "a progetto" disciplinate dagli articoli 61 e ss. del D.Lgs. 276/2003, del lavoro ripartito, nonché delle associazioni in partecipazione che prevedono l'apporto di lavoro da parte dell'associato persona fisica, facendo salvi, tuttavia, i contratti in essere alla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

**Q01 - Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica**

Inserire le spese sostenute da un esercente arti e professioni per prestazioni rese da un altro esercente arti e professioni che per un periodo lo ha sostituito nella gestione dell'attività.



Devono essere inclusi i compensi corrisposti a società di servizi come corrispettivo di una pluralità di prestazioni direttamente correlate all'attività artistica o professionale non distintamente evidenziate in fattura.

**Q02 - Consumi**

Va considerato l'ammontare deducibile delle spese sostenute nell'anno per:

1. i servizi telefonici compresi quelli accessori;
2. i consumi di energia elettrica;
3. carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

L'elencazione di spese è **tassativa** e nel rigo vanno indicati:

- l'ammontare delle spese telefoniche sostenute nel periodo d'imposta<sup>9</sup>;
- l'ammontare della spesa sostenuta nel periodo d'imposta per il consumo di energia elettrica<sup>10</sup>;
- l'ammontare deducibile della spesa sostenuta nel periodo d'imposta per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, etc.) utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture e autocaravan, nonché l'ammontare deducibile delle stesse spese sostenute per i citati veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti.



Le spese sostenute per l'utilizzo di **ciclomotori e motocicli**, da comprendere nelle "Altre spese documentate", vanno incluse nel **rigo Q10**.

**Q03 - Valore complessivo dei beni strumentali**

Il valore da indicare è comprensivo del valore da indicare nel rigo Q04 e deve essere ragguagliato ai giorni di possesso rispetto all'anno (365 giorni). Ai fini della determinazione di tale voce va considerato:

Costo storico	Comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e dei beni ammortizzabili ai sensi dell'articolo 54, commi 2, 3 e 3- <i>bis</i> , del Tuir, al lordo degli ammortamenti.
Costo di acquisto	Sostenuto dal concedente per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria <sup>11</sup> .
Valore normale	Al momento dell'immissione nella attività, dei beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratto di locazione non finanziaria.

<sup>9</sup> Comprensive di quelle relative ad eventuali servizi accessori tenendo presente che se si tratta di servizi utilizzati in modo promiscuo le spese sono deducibili nell'ammontare fiscalmente previsto. Le spese d'impiego relative ad apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 259/2003 vanno sempre computate per l'ammontare deducibile fiscalmente.

<sup>10</sup> Se si tratta di servizio utilizzato in modo promiscuo, la spesa va indicata nella misura del 50 per cento.

<sup>11</sup> Non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto.

Nella determinazione del “Valore dei beni strumentali” occorre considerare che:

Non si tiene conto degli immobili.	Va computato il valore dei beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro.
Le spese relative all’acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all’esercizio dell’arte e professione e all’uso personale o familiare vanno computate nella misura del 50 per cento.	Le spese relative all’acquisto e alla locazione finanziaria dei ciclomotori, dei motocicli, delle autovetture e degli autocaravan, indicati nell’articolo 164 del Tuir, si assumono nei limiti del costo fiscalmente rilevante. Ove acquisiti in dipendenza di contratto di locazione non finanziaria, si assume il valore normale nei limiti del costo fiscalmente rilevante per l’acquisto.

I **beni strumentali inutilizzati** nel corso dell’esercizio, per i quali non è stata dedotta la relativa quota di ammortamento, **possono non essere considerati** ai fini della determinazione del valore dei beni strumentali.



Nell’ipotesi di:

- Iva totalmente indetraibile per effetto dell’opzione per la dispensa degli adempimenti prevista per le operazioni esenti dall’articolo 36-*bis* del D.P.R. 633/1972;
- pro-rata di detraibilità pari a zero secondo i criteri di cui all’articolo 19-*bis*, dello stesso D.P.R. 633/1972,

l’Iva relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene cui afferisce.

Con riferimento, invece, alle ipotesi di pro-rata di detraibilità dell’imposta sul valore aggiunto rilevante (cioè di valore positivo), tale onere non rileva ai fini della determinazione della voce in esame.

#### Q04 - Valore dei beni strumentali riferibili a macchine per ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche

In questo rigo occorre indicare il valore delle macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici **acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1994**.



Non si deve tenere conto della riduzione del 20 per cento prevista per tutti i contribuenti dall’articolo 2 del D.P.C.M. 27 marzo 1997 in quanto la stessa viene automaticamente attribuita dal programma di calcolo distribuito dalla Amministrazione finanziaria. Si precisa che l’ammontare indicato in questo rigo è anche compreso nel valore da riportare nel rigo Q03.

#### Q05 - Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa

Relativamente ai collaboratori coordinati e continuativi:

- assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli articoli 61 e ss. del D.Lgs. 276/2003 (collaboratori c.d. “a progetto”);
- sia a coloro che intrattengono rapporti di collaborazione coordinata e continuativa,

occorre indicare:

Compensi corrisposti nel periodo d'imposta al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali, compresi i due terzi del contributo previdenziale versato alla gestione separata Inps <sup>12</sup> .	Le quote di accantonamento maturate nel periodo d'imposta relative alle indennità per cessazione del rapporto di collaborazione.	I premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.
---	--	--

### Q05 - Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa

In questa riga occorre indicare:

- l'ammontare dei compensi corrisposti nel periodo d'imposta al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali, compresi i due terzi del contributo previdenziale versato alla gestione separata presso l'Inps;
- le quote di accantonamento maturate nel periodo d'imposta relative alle indennità per cessazione del rapporto di collaborazione;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.



Al punto a) vanno inclusi anche:

- i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi che hanno effettuato prestazioni di lavoro non direttamente afferenti l'attività esercitata dal contribuente;
- le spese sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai collaboratori coordinati e continuativi.

### Q06 - Spese per prestazioni di lavoro dipendente

Relativamente ai lavoratori dipendenti:

- L'ammontare complessivo della retribuzione al personale dipendente, a tempo pieno e a tempo parziale, al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del dipendente e del datore di lavoro e delle ritenute fiscali<sup>13</sup>.
- Le quote di accantonamento per indennità di quiescenza e di previdenza maturate nel periodo d'imposta nonché la parte di indennità per la cessazione del rapporto di lavoro non coperta da precedenti accantonamenti e l'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni;
- I premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.

### Q07 - Beni mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro

Nel rigo Q07 occorre indicare le spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro ovvero il 50 per cento di dette spese se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente.

<sup>12</sup> Vanno considerati anche i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi che hanno effettuato prestazioni di lavoro non direttamente afferenti l'attività esercitata dal contribuente. Si precisa che in questa voce devono essere considerate anche le spese sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai collaboratori coordinati e continuativi.

<sup>13</sup> Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni vanno considerate per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro; il predetto limite è elevato a 258,23 euro per le trasferte all'estero. Il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente alle spese rimborsate a piè di lista.

Per quanto riguarda l'ammortamento, occorre indicare:

Le quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai beni mobili strumentali <sup>14</sup> ovvero il 50 per cento di dette quote se i citati beni sono utilizzati promiscuamente.	L'ammontare deducibile fiscalmente delle quote di ammortamento del costo relativo ad apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico <sup>15</sup> .
L'ammontare deducibile delle quote di ammortamento delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente ad un solo veicolo <sup>16</sup> senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori.	L'ammontare deducibile delle quote di ammortamento dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti.

Non sono infine deducibili, e **non vanno indicate**, le quote di ammortamento relative agli aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto.

### Q08 - Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali

Nel rigo Q08 occorre indicare:

- L'ammontare deducibile dei canoni di locazione finanziaria per autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede 18.075,99 euro per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli e 2.065,83 euro per i ciclomotori, ragguagliati ad anno.
- L'ammontare deducibile dei canoni di locazione finanziaria dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.
- L'ammontare deducibile fiscalmente del canone di locazione finanziaria di apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 259/2003.

### Q09 - Ammontare degli oneri finanziari relativi ai canoni di locazione finanziaria dei beni mobili strumentali

Indicare l'ammontare degli oneri finanziari dei canoni indicati al rigo Q08.



I contribuenti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria possono indicare un ammontare pari alla differenza tra:

- i canoni di competenza fiscalmente rilevanti del periodo d'imposta e
- l'importo risultante dal seguente calcolo: costo sostenuto dalla società concedente (preso in considerazione ai fini della determinazione del "valore dei beni strumentali" da indicare al rigo Q03) diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing.

<sup>14</sup> Cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione, determinate secondo i coefficienti stabiliti dal D.M. 29 ottobre 1974 per i beni acquistati prima del 1° gennaio 1989, e dal D.M. 31 dicembre 1988 per quelli acquistati successivamente a tale data.

<sup>15</sup> Di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 259/2003.

<sup>16</sup> Nel caso di compilazione del presente modello da parte di società semplici o associazioni si fa riferimento ad un solo veicolo per ogni socio o associato).

**Q10 - Altre spese**

Nel rigo Q10, il valore complessivo derivante dalla somma delle seguenti spese:

SPESE	AMMONTARE
Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi.	Ammontare fiscalmente deducibile.
Rappresentanza.	Ammontare non superiore all'1 per cento dell'ammontare dei compensi dichiarati <sup>17</sup> .
Partecipazione a convegni congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale comprese quelle sostenute per l'eventuale viaggio e soggiorno ai fini della citata partecipazione.	Ammontare, pari alla deduzione fiscalmente spettante in relazione alle spese effettivamente sostenute e idoneamente documentate.
Manutenzione di apparecchiature terminali per i servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico <sup>18</sup> .	Ammontare deducibile fiscalmente in relazione alle spese effettivamente sostenute nel periodo d'imposta.
Carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, etc.).	Ammontare utilizzato esclusivamente per la trazione di ciclomotori e motocicli, nella misura deducibile fiscalmente.
Impiegate per beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio.	Ammontare, pari alla deduzione spettante in relazione alle spese effettivamente sostenute nel periodo d'imposta.
Inerenti l'attività professionale o artistica effettivamente sostenute e debitamente documentate, inclusi i premi di assicurazione per rischi professionali.	Le spese afferenti a beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50 per cento.

**Q11 - Compensi dichiarati**

Nel rigo Q11 vanno indicati i seguenti compensi.

COMPENSI	
In denaro natura, anche come partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, da attività professionale o artistica, percepiti nell'anno, comprese attività svolte all'estero.	Compensi lordi da attività rientranti nell'oggetto dell'arte o professione o da attività attribuita in ragione della sua competenza, anche non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione.

I citati compensi devono essere dichiarati al **netto dei contributi previdenziali** o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.



L'ammontare della **maggiorazione del 4** per cento addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi dell'articolo 1, comma 212, della L. 662/1996, non è considerato alla stregua dei contributi.

<sup>17</sup> La deduzione spetta in relazione alle spese effettivamente sostenute e idoneamente documentate. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito.

<sup>18</sup> Di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 259/2003.

## Imposta sul valore aggiunto

Imposta sul valore aggiunto		
<b>Q12</b>	Esenzione IVA	Barrare la casella
<b>Q13</b>	Volume d'affari	,00
<b>Q14</b>	Altre operazioni, sempre che diano luogo a compensi, quali operazioni fuori campo e operazioni non soggette a dichiarazione	,00
	IVA sulle operazioni imponibili	,00
<b>Q15</b>	IVA relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1);	,00
	IVA relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi	,00
<b>Q16</b>	Altra IVA (IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni)	,00

Nella sezione degli elementi contabili è necessario indicare anche le operazioni rilevanti ai fini Iva. In particolare occorre inserire:

- nel rigo **Q12**, barrando la relativa casella, l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto;
- nel rigo **Q13**, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 633/1972, l'ammontare complessivo delle prestazioni effettuate nell'anno, registrate o soggette a registrazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del citato decreto;
- nel rigo **Q14**, l'ammontare delle altre operazioni, effettuate nell'anno, che hanno dato luogo a componenti positivi dichiarati ai fini delle imposte sui redditi, quali:
  1. operazioni "fuori campo di applicazione" dell'Iva, (ad esempio, articoli 2, ultimo comma, 3, quarto comma del D.P.R. 633/1972);
  2. operazioni non soggette a dichiarazione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. 633/1972.

Non vanno indicate in questo rigo le **operazioni non soggette** ad imposta per **carezza** del requisito di **territorialità** di cui agli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972 e per le quali è stata emessa la relativa fattura ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis. Tali operazioni con-corrono alla formazione del volume d'affari e devono pertanto essere indicate nel rigo **Q13**;

- nel rigo **Q15**, campo 1, l'ammontare complessivo dell'Iva sulle operazioni imponibili. Nei campi interni al rigo **Q15**, devono essere indicate: nel campo 2, l'imposta relativa alle operazioni effettuate in anni precedenti ed esigibile nell'anno (già compresa nell'importo indicato nel campo 1); nel campo 3, l'imposta relativa alle operazioni effettuate nell'anno ed esigibile negli anni successivi.

## SEZIONE II – SOGGETTI CHE SVOLGONO L'ATTIVITÀ IN FORMA ASSOCIATA

SEZIONE II	Elementi per la determinazione delle quote spettanti ai soci o agli associati	
Riservata ai soggetti che svolgono l'attività in forma associata	<b>Q18</b> Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da non più di 5 anni	Numero mesi di attività
	<b>Q19</b> Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni	Numero mesi di attività
	<b>Q20</b> Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 10 anni	Numero mesi di attività
	<b>Q21</b> Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati con età superiore a 65 anni	Numero mesi di attività

La sezione è riservata ai soggetti tenuti alla presentazione del quadro RE del modello Redditi società di persone ed equiparate per calcolare le quote spettanti ai soci o agli associati con occupazione prevalente. Va considerato come mese intero il periodo di attività superiore a quindici giorni. Ai fini del computo degli anni si tiene conto dell'attività complessivamente svolta in forma individuale o associata, considerando solo gli anni interi maturati nel corso del periodo d'imposta.

**Q18 - Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da non più di 5 anni**

Indicare la somma del numero dei mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci o dagli associati in attività da non più di cinque anni.

**Q19 - Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 5 e fino a 10 anni**

Indicare il numero dei mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci o dagli associati in attività da oltre cinque e fino a dieci anni.

**Q20 - Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati che risultano in attività da oltre 10 anni**

Indicare il numero dei mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci o dagli associati che risultano in attività da oltre dieci anni;

**Q21 - Mesi di attività prevalente dei soci o degli associati con età superiore a 65 anni**

Indicare la somma del numero dei mesi in cui l'attività è stata prestata in maniera prevalente dai soci o dagli associati con età superiore a sessantacinque anni, anche se compiuti nel corso del periodo d'imposta.

**SEZIONE III – ADEGUAMENTO AI COMPENSI DETERMINATI SULLA BASE DEI PARAMETRI****SEZIONE III**

Adeguamento  
ai compensi determinati  
sulla base dei parametri

**Q22** Compensi non annotati nelle scritture contabili

,00

**Q22 - Compensi non annotati nelle scritture contabili**

Qualora il contribuente si avvalga delle disposizioni riguardanti l'adeguamento ai compensi determinati sulla base dei parametri, indicare i compensi non annotati nelle scritture contabili, come indicato nello specifico rigo dei quadri per la determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

**SEZIONE IV – DATI RELATIVI AD INIZIO/CESSAZIONE ATTIVITÀ E DURATA DEL PERIODO DI IMPOSTA****SEZIONE IV**

Dati inizio/cessazione  
attività (art. 10, comma 4,  
lett. b), legge 146/98)

**Q23**

Codice

Numero giorni

In questa sezione vengono richieste ulteriori informazioni relative alle fattispecie previste dall'articolo 10, comma 4, della L. 146/1998.



Queste informazioni vanno fornite nel caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro 6 mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

In particolare, nel rigo Q23 deve essere indicato:

Nel **primo campo**:

CODICE	DESCRIZIONE
1	Se l'attività di lavoro autonomo è iniziata, da parte dello stesso soggetto, entro 6 mesi dalla sua cessazione, nel corso dello stesso periodo d'imposta (i.e. nel caso in cui l'attività sia cessata il 5 marzo 2017 e nuovamente iniziata il 17 luglio 2017).
2	Se l'attività di lavoro autonomo è cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31/12/2016 e nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta 2017 e, comunque, entro sei mesi dalla sua cessazione (i.e. nel caso in cui l'attività sia cessata il 2/10/2016 e nuovamente iniziata il 13/2/2017).
3	Se l'attività di lavoro autonomo è cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31/12/2017 e nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta successivo e, comunque, entro 6 mesi dalla sua cessazione (i.e. nel caso in cui l'attività sia cessata il 15 settembre 2017 e nuovamente iniziata il 29/01/2018).
4	Se l'attività, iniziata nel corso del periodo d'imposta, costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti. Tale fattispecie si verifica quando l'attività viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità con la precedente, presentando il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale.

Le ipotesi di "inizio/cessazione attività" (codici 1, 2 e 3), e di "mera prosecuzione dell'attività" (codice 4), ricorrono nel caso in cui vi sia omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente.

Nel **secondo campo**, con riferimento alle ipotesi previste ai codici 1, 2, 3 e 4, il numero di giorni durante i quali si è svolta l'attività nel corso del periodo d'imposta. Se l'attività è svolta per l'intero periodo d'imposta indicare 365 giorni.

L'articolo 1 della L. 296/2006 dispose l'introduzione di specifici indicatori di normalità economica - c.d. "INE", differenti in base allo strumento di accertamento applicabile ai singoli contribuenti - che si ponevano l'obiettivo di individuare sia ricavi, compensi e corrispettivi proporzionali alle attività del contribuente sia rapporti di lavoro irregolare. I contribuenti tenuti a compilare gli INE erano i soggetti non sottoposti agli studi di settore - quindi tutti i destinatari dei parametri - ovvero i contribuenti che:

- erano al loro primo anno di attività;
- in relazione all'attività esercitata non era ancora stato approvato il corrispondente modello di studi di settore;
- applicavano i parametri;
- dichiaravano ricavi o compensi di ammontare superiore a 7,5 milioni di euro;
- erano classificati come categoria reddituale diversa da quella prevista nel quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, approvato per l'attività esercitata;

- avevano modificato la loro attività in corso d'anno con conseguente variazione dello studio di settore a cui erano soggetti.

Fino al periodo d'imposta 2014, se si era soggetti alla compilazione del modello INE, era necessario barrare la casella "Indicatori" nel frontespizio della dichiarazione, redigere il modello nonchè inviarlo telematicamente mediante il Modello Redditi, pena l'irrogazione di una sanzione amministrativa che variava da euro 258 a euro 2.065.

A seguito della promulgazione dell'Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze per gli anni 2016-2018, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti amministrativi, viene tuttavia eliminato l'obbligo di presentare i modelli INE.

Già a partire dal periodo d'imposta 2015, quindi, grazie alla sempre maggiore integrazione delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia, non vi è più l'obbligo di allegare il modello INE nelle dichiarazioni dei redditi e di barrare la relativa casella nel frontespizio, che ora non è più presente.

In merito, è possibile consultare anche i successivi comunicati stampa del 29 gennaio 2016 e 5 maggio 2016 Prot. 66823.































TeamSystem  
Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro (PU)  
Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502  
[www.teamssystem.com](http://www.teamssystem.com)



Reg. n. 8082  
UNI EN ISO 9001:2008

Sedi Certificate:  
Pesaro, Jesi, Roma e Pegognaga

---

Certified Software Partner

---