



[www.stsnetwork.it](http://www.stsnetwork.it)

**Studio  
Tributario  
Societario**

# Gli accertamenti da redditometro e da studi di settore

Quarrata – 18 Giugno 2013

# Studi di settore

## Scenario precedente agli studi di settore

- La **riforma tributaria del 1973** si fondava sulla **determinazione analitica del reddito di impresa e di lavoro autonomo**.
- Tale impostazione ha comportato profondi **scompensi di gettito** a causa dell'estrema **difficoltà di effettuare accertamenti** sufficientemente numerosi e allo stesso tempo resistenti alle difese opposte dai contribuenti in contenzioso.
- A partire dal 1985, verificata l'impossibilità di combattere efficacemente il fenomeno dell'evasione attraverso la rettifica analitica dei ricavi contabilizzati e dichiarati, l'Amministrazione ha dovuto **ricercare metodologie di accertamento che consentissero di disattendere le risultanze contabili** e, al tempo stesso, **quantificare in modo semplice ed il più possibile automatico i ricavi dichiarati da imprese e professionisti**.

## Scenario precedente agli studi di settore

- Tali **strumenti presuntivi statistici** si fondavano:
  - sulle caratteristiche visibili dell'impresa;
  - sulla relazione tra le stesse ed una credibile entità di ricavi che per effetto di tali caratteristiche è possibile presumere.
- Tali strumenti presuntivi portano all'individuazione di un valore di reddito normale atteso attraverso delle elaborazioni statistiche **caratterizzate da una inevitabile approssimazione**, per cui non hanno mai rappresentato un' alternativa al reddito effettivo derivante dal bilancio, ma hanno affiancato quest'ultimo come metodo di accertamento

## Gli strumenti presuntivi

Che cos'è una presunzione?

"Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato" (art. 2727 c.c.)

**Presunzioni semplici** sono quelle che la legge lascia al libero apprezzamento del giudice;

**Presunzioni legali** sono quelle il cui valore probatorio è riconosciuto, a priori, dalla legge, senza che il giudice le possa valutare liberamente.

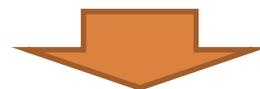
A loro volta le presunzioni legali si suddividono in:

- **Assolute** contro cui non è ammessa prova contraria (es. tassazione utile società di persone in capo ai soci)
- **Relative** contro cui è possibile fornire una prova contraria (es. cessioni di beni non presenti in magazzino)

## Gli strumenti presuntivi

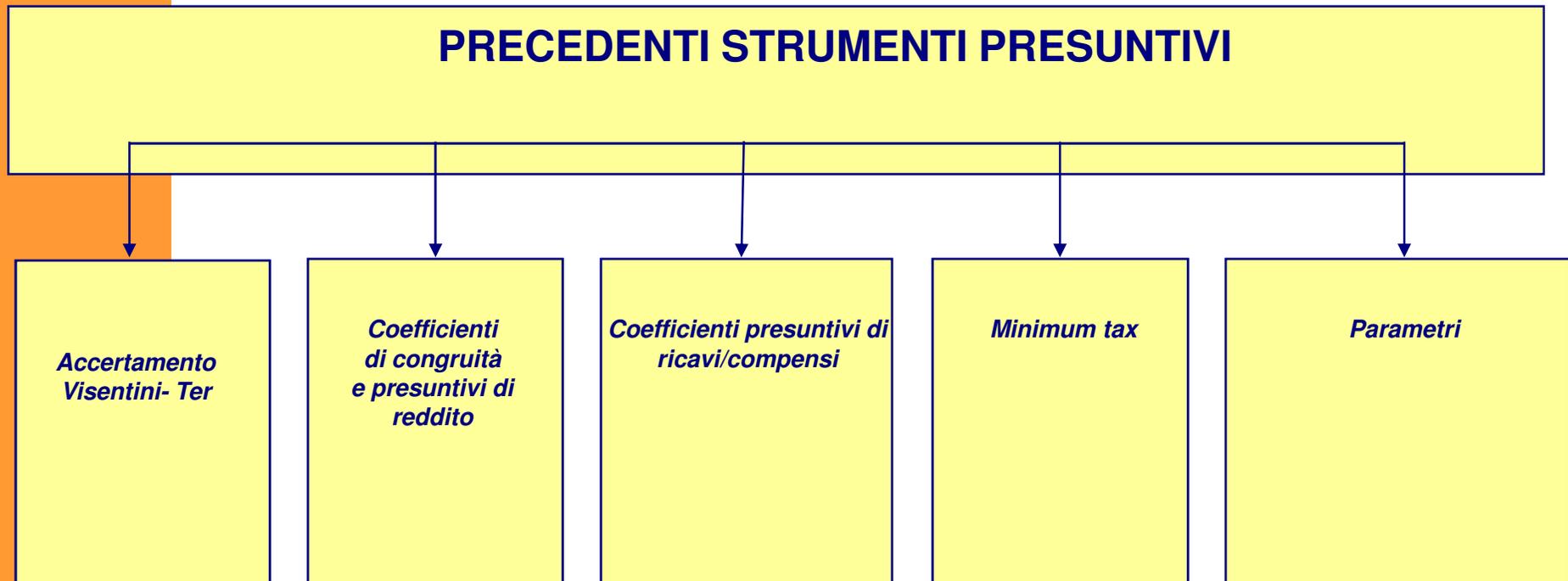
---

Le presunzioni semplici devono rivestire, per poter essere utilizzate in sede di accertamento, i caratteri della **gravità, precisione e concordanza**.



- **Gravità:** elementi presuntivi oggettivamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni
- **Precisione:** quando gli elementi presuntivi non sono suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile, interpretazione
- **Concordanza:** quando gli elementi presunti non sono confliggenti tra loro e non sono smentiti da dati certi

# Gli strumenti presuntivi



# Tipologia di accertamento impresa

## Tipologie di accertamento impresa

**ANALITICO ("contabile")**  
art.39, co.1, lett. a), b),c)



ricostruzione delle singole  
poste che compongono la  
base imponibile

**ANALITICO - INDUTTIVO**  
(art. 39 c. 1, lett. d, Dpr 600/73)



Rettifica in base a presunzioni  
"qualificate" anche in  
presenza di contabilità  
regolare

**INDUTTIVO ("extra-contabile")**  
(art. 39 c. 2 Dpr 600/73)



Solo nei casi tassativamente  
previsti. possibilità di  
prescindere dalla contabilità,  
utilizzo di dati a conoscenza  
dell'ufficio e di presunzioni  
non qualificate

## Accertamenti analitici - induttivi

Gli **studi di settore** rientrano nella tipologia di **accertamenti analitici induttivi**.



### **Art. 39 Dpr 600/1973**

“l’Ufficio procede alla rettifica:

- d) Se l’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **gravi, precise e concordanti**.”

## Introduzione degli studi di settore

---

Il DL 331/1993, che ha introdotto gli studi di settore, prevede al terzo comma dell'art. **62-sexies**:

“Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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”

## Come nascono gli studi di settore

---

1. Individuazione delle variabili rilevanti ed invio dei questionari ai contribuenti
2. Analisi dei dati rilevanti ed individuazione dei gruppi omogenei di riferimento (cd. Cluster)
3. Elaborazione di una funzione ricavo per ciascun gruppo omogeneo individuato (regressione multipla)
4. Attribuzione ad ogni contribuente di un gruppo omogeneo di riferimento

# Come nascono gli studi di settore

## 1. Individuazione delle variabili rilevanti ed invio dei questionari

La prima fase per la costruzione dello studio, consiste nell'individuazione delle variabili economiche, strutturali e contabili rilevanti. Tali variabili possono essere distinte in:

- ❑ **Variabili interne:** processo produttivo, area di vendita, numero degli addetti, ecc.
- ❑ **Variabili esterne:** livello dei prezzi, la concorrenza, ecc.

La selezione delle variabili viene effettuata anche grazie alla collaborazione dei **rappresentanti delle Associazioni di categoria**

I dati contabili ed extracontabili possono essere raccolti anche attraverso l'invio di appositi questionari ai contribuenti che operano nel settore analizzato.

## Come nascono gli studi di settore

---

### 2. Analisi dei dati rilevanti ed individuazione dei gruppi omogenei di riferimento (cd. Cluster)

Attraverso l'utilizzo di tecniche statistico-matematiche, per ogni singola attività economica, vengono individuati dei **gruppi omogenei** (cd. Cluster) di imprese o professionisti.

La creazione dei gruppi omogenei avviene attraverso l'utilizzo delle variabili di tipo strutturale.

Si presume che ciascun gruppo, con caratteristiche strutturali comuni, ottenga il medesimo ammontare di ricavi

## Esempio di cluster analysis

---

Ad esempio per lo studio UG37U (BAR,CAFFE' E GELATERIE) sono stati individuati 18 gruppi omogenei (cluster):

- cluster 1 : Bar tavola calda di grandi dimensioni;
- cluster 2 : Bar di medie dimensioni
- cluster 3 : Bar caffetterie
- cluster 4 : Gelaterie
- cluster 5: Bar tavola calda di piccole dimensioni
- cluster 6: Bar stagionali
- .....

## Come nascono gli studi di settore

---

### 3. Elaborazione di una funzione ricavo per ciascun gruppo omogeneo individuato (regressione multipla)

Successivamente all'individuazione dei cluster, per ognuno di essi viene identificata la **funzione matematica** attraverso la quale rappresentare l'andamento dei ricavi/compensi.

In questo caso sono utilizzate sia **variabili contabili** sia **variabili strutturali**.

Viene inoltre data rilevanza anche alla **territorialità** ovvero alla localizzazione geografica dove operano i contribuenti.

## Come nascono gli studi di settore

### 4. Attribuzione ad ogni contribuente di un gruppo omogeneo di riferimento

Per determinare i ricavi che il singolo contribuente dovrebbe conseguire vengono impiegate altre due applicazioni statistiche:

- ❑ L'analisi discriminante: consente di stabilire qual è la probabilità che il singolo contribuente appartenga ad un gruppo omogeneo piuttosto che ad un altro
- ❑ Individuazione del ricavo puntuale da congruità: una volta determinata l'appartenenza ad un gruppo, il software individua il ricavo puntuale di riferimento e il ricavo minimo ammissibile (intervallo di confidenza)
  - La Circ. 5/2008 ha chiarito che l'attività di accertamento si rivolge a quei contribuenti non congrui al di sotto del livello minimo.

## Esito del calcolo degli studi di settore

- Gli studi di settore oltre a offrire indicazioni in ordine alla "congruità" dei ricavi o compensi dichiarati, verificano la correttezza dei comportamenti del contribuente effettuando l'analisi della "**coerenza**" economica rispetto ad indici significativi del settore (ad esempio, produttività per addetto, rotazione del magazzino, ecc.).
- Per ciascuno di tali indici la coerenza viene valutata rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore che svolgono la stessa attività con analoghe caratteristiche organizzative, di processo, di prodotto, di mercato, ecc.
- Gli **indicatori di normalità economica** sono degli indicatori di coerenza che in caso di valori "non normali" dichiarati da contribuente determinano anche un aumento nella stima dei ricavi

# Esito del calcolo degli studi di settore

Posizione Calcolo Gestione archivi esterni Utilita' Aiuto G E R I C O

soget

Analisi Discriminante **Coerenza** Analisi Normalità Normalità Risultati Congruità Normalità

Mol per addetto non dipendente  NON COERENTE

Calcolato	19,3	Minimo	20,96	Massimo	99998,0
-----------	------	--------	-------	---------	---------

Margine operativo lordo sulle vendite (in %) COERENTE

Calcolato	23,54	Minimo	5,98	Massimo	39,78
-----------	-------	--------	------	---------	-------

Resa del capitale rispetto al valore aggiunto COERENTE

Calcolato	3,43	Minimo	0,51	Massimo	5,59
-----------	------	--------	------	---------	------

# Esito del calcolo degli studi di settore

Posizione Calcolo Gestione archivi esterni Utilità Aiuto **G E R I C I O**

Analisi Discriminante Coerenza Analisi Normalità Normalità Risultati Congruità Normalità

**RICAVI DICHIARATI AI FINI DELLA CONGRUITA'** **NON CONGRUO**

Ricavi dichiarati ai fini della congruita' € 123.000,00  
 F01 (Ricavi) + F02 (Altri prov.) - F02 (Art. 85 lett. f) + F07 (Riman. Fin. di Dur. Ultrann.) - F07 (art. 93 comm. 5) - F06 (Esist. Iniz. di Dur. Ultrann.) + F06 (art. 93 comm. 5)

**ANALISI CONGRUITA'**

Ricavo puntuale di riferimento € 131.147,00  
 Ricavo minimo ammissibile € 116.007,00

**ANALISI NORMALITA'**

MAGGIORI RICAVI DA INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA  PRESENZA DI CAUSE GIUSTIFICATIVE DEL NON ADEGUAMENTO

Incidenza dei costi di disponibilita' dei beni strumentali mobili rispetto al valore storico degli stessi	€ 24.048,00	<input type="checkbox"/> NON APPLICO	RICALCOLO	€ 24.048,00
Durata delle scorte	€ 1.379,00	<input type="checkbox"/> NON APPLICO	RICALCOLO	€ 1.379,00
Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi	€ 197,00	<input type="checkbox"/> NON APPLICO	RICALCOLO	€ 197,00
<b>RISULTATI DELL'APPLICAZIONE DELL'ANALISI DELLA CONGRUITÀ E DELLA NORMALITÀ ECONOMICA</b>				
Ricavo puntuale di riferimento	€ 156.771,00			€ 156.771,00
Ricavo minimo ammissibile	€ 141.631,00			€ 141.631,00

## Studi di settore regionali/comunali

Allo scopo di attuare il federalismo fiscale, l'art. 83, co. 19, DL 112/2008 ha disposto che ha decorrere dal 1 gennaio 2009, gli studi di settore vengono elaborati, non più soltanto su base nazionale, ma anche su base regionale e comunale.

In particolare, nella costruzione dello studio si deve tener conto di alcuni **indicatori** per tener conto del luogo in cui è svolta l'attività economica.

- ❑ Livello delle retribuzioni
- ❑ Livello del reddito disponibile per abitante
- ❑ Livello delle quotazioni immobiliari
- ❑ Ecc.

## Approvazione studi di settore

---

- A decorrere dal **2012** gli studi possono essere **approvati** entro il **31/12** dell'anno in cui entrano in vigore.
- Eventuali **integrazioni** (per tener conto degli andamenti economici dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali) devono essere pubblicate in G.U: entro il **31/3** dell'anno successivo.
- La revisione degli studi di settore deve avvenire al massimo ogni 3 anni dalla data di entrata in vigore dello studio ovvero da quella della sua ultima revisione.

## Adeguamento alle risultanze studi

---

- Se il contribuente dichiara un volume di ricavi o compensi non congruo inferiore a quello puntuale stimato dal software Gerico e non si adegua, l'agenzia delle entrate potrà invitarlo in contraddittorio a spiegare il perché ha dichiarato meno rispetto a quanto stimato.
- Nel caso di scostamento  $>10\%$ , i maggiori ricavi sono maggiorati del 3% (solo nel caso di studio vecchio)

L'adeguamento rileva anche ai fini IRAP ed IVA

## Soggetti esclusi

Sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti che:

- 1. hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del TUIR, ovvero compensi di cui all'art. 54, comma 1, del TUIR, di ammontare superiore a quanto previsto dai singoli decreti di approvazione dei singoli studi e per legge mai superiori ai 7.500.000 euro;
- 2. hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta.

l'ipotesi di cessazione dell'attività di cui al precedente punto 2 si verifica nel caso in cui l'attività di impresa o di lavoro autonomo è cessata nel periodo d'imposta in corso e non è stata successivamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla sua cessazione;

## Soggetti esclusi

---

- 3. determinano il reddito con criteri "forfetari";
- 4. rientrano nel regime dei minimi
- 5. sono incaricati alle vendite a domicilio;
- 6. si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività;
- 7. sono stati classificati 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, secondo le indicazioni fornite al punto 9.1 della circolare 27 giugno 2002, n. 58/E.

## Non normale svolgimento attività

A titolo esemplificativo, si considerano di non normale svolgimento dell'attività:

- a) i periodi nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) 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 d'imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
  - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
- 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;

## Non normale svolgimento attività

---

Si considerano ancora di non normale svolgimento dell'attività:

- d) il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno affittato 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.
- g) relativamente ai professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari

# Inapplicabilità

---

Costituisce condizione di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio dell'attività d'impresa da parte di:

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

**Gli studi di settore sono una  
presunzione legale relativa o una  
presunzione semplice ?**

## Circolare n. 52-2002

---

L'agenzia delle entrate con la circolare n. 52-2002 affermò che :

L'importo determinato in base agli studi di settore ha il **valore di presunzione relativa** ed in presenza delle condizioni richieste dall'articolo 10 della legge 146 del 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.

## Prassi ministeriale 2002/2008 (1)

- ❑ **Interrogaz parlam M.Leo del 17/1/07 (n.5-00555):** non è intervenuta alcuna modifica nella validità presuntiva degli studi (a seguito di modif art 10, comma 1, L. 146/98)
- ❑ **Circ. 11/E del 16/2/07:** definizione di presunzione "relativa, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza"
- ❑ **Circ. 31/E del 22/5/07:** "gli accertamenti basati sugli studi di settore possono essere effettuati ogni qualvolta il contribuente dichiara ricavi e compensi non congrui rispetto alla stima, senza fornire ulteriori dimostrazioni a sostegno della pretesa tributaria"



**presunzione legale relativa**

## Orientamento giurisprudenziale (1 fase)

<p><b>CASS.</b> <b>15/12/2003,</b> <b>N. 19163</b></p>	<p>L'applicazione degli strumenti di <b>tipo presuntivo</b> non può essere automatica e l'Ufficio deve adeguare il risultato dell'applicazione degli studi alla <b>concreta e particolare situazione dell'impresa</b> tenendo conto della localizzazione nell'ambito del territorio comunale non colta dagli studi di settore</p>
<p><b>CASS.</b> <b>28/7/2006, N.</b> <b>17229</b></p>	<p>Gli studi di settore assumono natura di atti generali di amministrazione e non sono da soli sufficienti affinché l'Ufficio operi l'accertamento di un rapporto giuridico senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, consentendo al contribuente di <b>vincere la mera presunzione semplice costituita dagli studi di settore.</b></p>
<p><b>CASS.</b> <b>30/10/2008,</b> <b>N. 26204</b></p>	<p>Secondo la Suprema Corte, la possibilità di accertare il reddito in base agli studi di settore <b>non comporta una presunzione assoluta</b> di fondatezza dell'accertamento e non impedisce al contribuente di provare l'inattendibilità del risultato.</p>

## Prassi ministeriale 2002/2008 (2)

- ❑ Comunicato Ag.Entrate del 7/6/07: “gli studi di settore non sono uno strumento di accertamento automatico”
- ❑ Comunicato Visco del 7/7/07: gli studi di settore non sono una minimum tax, ma uno strumento di ausilio – la condizione di non congruità non implica alcun accertamento automatico
- ❑ Intervento On.Lettieri – assemblea Senato del 2/8/07: “la volontà e la decisione del governo per quanto riguarda gli studi di settore e gli ine è che valgono la presunzione semplice, la non automaticità degli accertamenti e l’onere della prova a carico dell’A.F.”
- ❑ Circ. 5/E del 23/1/08: per l’accertamento da “studi” necessari l’esistenza di “gravi incongruenze” e “fondatezza”

**presunzioni semplici** (“di fatto” onere della prova, almeno x contraddittorio, a carico del contrib.)

## Le sentenze della cassazione del 2009

---

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. **26635**, n. **26636**, n. **26637** e n. **26638** del **18 dicembre 2009**



- hanno definito gli studi di settore una **presunzione semplice**,
- hanno evidenziato l'importanza del **contraddittorio** con il contribuente al fine di adeguare il risultato statistico dello strumento presuntivo alla realtà del singolo soggetto

## Sentenza 26635/2009

La Cassazione ha affermato che :

*“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)...*

## Sentenza 26635/2009

---

*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.*

## Prassi ministeriale successiva

In seguito alle sentenze della Corte di Cassazione del dicembre 2009, l'Agenzia delle Entrate, con la Circ. **14/04/2010 n. 19**, ha sottolineato che:

- Il principio **dell'obbligatorietà della fase del contraddittorio** con il contribuente, a pena di nullità dell'atto
- Gli **studi di settore sono rappresentativi** di una situazione **standard** e forniscono un livello ritenuto normale in relazione a ciascuna specifica attività
- Possono segnalare una possibile anomalia del contribuente individuata nello scostamento tra ricavi dichiarati e quelli standardizzati degli studi, che qualora sia tale da testimoniare **una grave incongruenza**, legittimano l'ufficio a dare l'avvio all'accertamento.

## Contraddittorio

---

- ❑ Circ. 19/E/10: In mancanza di invito al contraddittorio: nullità del successivo accertamento
- ❑ Circ 5/E/08: “la motivazione degli atti di accertamento (...) deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l’ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi...”
- ❑ Circ 5/E/08: se il contribuente non vi partecipa “la valutazione della affidabilità dello studio sarà svolta direttamente dall’Ufficio sulla base degli elementi in proprio possesso”

## Accertamento studi di settore: fasi

- ❑ Si applica la procedura di accertamento con adesione.
- ❑ In pratica, l'Ufficio invia al contribuente un atto che lo informa della possibilità di aderire per sanare le incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli derivanti dagli studi di settore e lo invita a comparire per definire l'accertamento stesso.
- ❑ A seguito dell'invito, il contribuente può
  - Aderire all'invito a comparire, con riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo e possibilità di pagamento rateale (8 rate trimestrali, 12 rate trimestrali se l'importo dovuto > € 51.645,69).
  - Non presentarsi: emissione dell'avviso di accertamento in tal caso la Circ. 19/2010 ritiene che la motivazione può basarsi unicamente sull'applicazione dello studio di settore  
Tale tesi è sostenuta anche dalla Cass. 26635/2009, secondo cui "l'Ufficio può motivare l'accertamento solo sulla base degli studi, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio, nonostante rituale invito.
  - Instaurare il contraddittorio

## Contraddittorio

- ❑ Considerato che lo studio di settore “fotografa” una situazione standard, l’Ufficio dovrà trovare elementi utili a sostenere l’applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell’accertamento
- ❑ Il contribuente, a sua volta, dovrà dimostrare che lo studio non risulta applicabile in quanto:
  - Il cluster assegnato non coglie correttamente le caratteristiche strutturali ed economiche della stessa
  - Il fattore territorialità non è correttamente applicato alla specifica realtà economica e territoriale nel quale il contribuente opera
  - Esistono situazioni oggettive e soggettive non prese in considerazione dallo studio (periodo di malattia, ridotte dimensioni della struttura, situazione di crisi del settore, ecc.)

# Esito Contradditorio

---

- ❑ Archiviazione
- ❑ Atto di adesione
  - ❑ Pagamento di quanto dovuto in un'unica soluzione oppure in forma rateale in un massimo di 8 rate trimestrali (12 per importi > € 51.645,69) con sanzioni ridotte ad un 1/3 del minimo
- ❑ Avviso di accertamento
  - ❑ Non si è presentato
  - ❑ Si è presentato ma decide di non aderire
  - ❑ Si è presentato, decide di aderire ma non perfeziona l'adesione con il pagamento

## Sanzioni omessa dichiarazione

In caso di omessa compilazione del modello studi, se il contribuente non vi ha provveduto, anche a seguito di specifico invito da parte dell' Agenzia delle Entrate, è previsto che:

1. la sanzione irrogabile è sempre quella massima, ossia pari a € **2.065** (art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/97);
2. in caso di **infedele dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP**, la sanzione irrogabile è incrementata del 50% e pertanto è compresa tra il 150% e il 300% della maggiore imposta dovuta (art. 1, comma 2-bis1 per le imposte sui redditi, art. 5, comma 4-ter per l'IVA e art. 32, comma 2-ter per l'IRAP, D.Lgs. n. 471/97).

In tutte le citate ipotesi di inasprimento sanzionatorio è posta la condizione che il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore sia superiore al 10%. Qualora non si verifichi tale condizione le sanzioni irrogabili sono quelle ordinarie (dal 100% al 200% della maggiore imposta).

## Sanzioni omessa dichiarazione- esempio

Omessa presentazione studi di settore: caso applicazione maggiorazione 50% sulle maggiori imposte (da 150% a 300%)

	Dichiarazione	Accertati	Differenza	%
Ricavi dichiarati	800.000	820.000	20.000	
Costi	700.000	700.000	-	
Reddito d'impresa	100.000	120.000	20.000	20%

## Sanzioni – infedele dichiarazione

---

In caso di:

- ❑ Infedele dichiarazione dei dati sugli studi di settore
- ❑ Indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti



È previsto un incremento del 10% delle sanzioni a seguito delle maggiori imposte accertate (dal 110% al 220%).

## Vecchio Premio di congruità

Ai sensi del comma 4 bis dell'art. 10 L. 146/98 **sono inibiti gli accertamenti analitico-presuntivi** (art. 39, 1<sup>^</sup>c., lett. d, secondo periodo, DPR 600/73) se:

- il soggetto è congruo agli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, tenendo anche conto dei valori di coerenza degli indicatori di normalità economica (ma non quelli di coerenza);
- Risulta congruo, anche a seguito di adeguamento, nel periodo d'imposta precedente
- Presenta uno scostamento tra ricavi dichiarati e accertati non superiore in alternativa:
  - al 40% del dichiarato
  - al limite massimo di € 50.000
- nei confronti del contribuente non siano irrogabili le sanzioni per inesatta comunicazione dati studi di settore (10% di scostamento tra reddito dichiarato e accertato)
- Nessun effetto sui termini di decadenza e sull'accertamento sintetico.

# Nuovo Premio di congruità

## **Art. 10 D.L. 201/2011**

### **NUOVO PREMIO CONGRUITA'**

**Benefici** riservati ai soggetti congrui e coerenti:

- ❑ abolizione dei controlli analitico presuntivi (art 39 co. 1 lett. d]) per i soggetti congrui e coerenti;
- ❑ riduzione di un anno dei termini di decadenza di cui all'art. 43 d.P.R. 600/73;
- ❑ aumento della franchigia prevista dall'accertamento sintetico (che passa da 1/5 a 1/3).

**Condizioni** per l'accesso alla nuova disciplina:

- ❑ fedeltà dei dati dichiarati nel modello Studi di settore;
- ❑ coerenza rispetto agli indicatori previsti a livello di singolo studio di settore (sia normalità economica sia coerenza)

## Accertamento induttivo puro

Dal **6 luglio 2011** al **1 marzo 2012** (DL 98/2011)

Nel caso di:

- Omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per gli studi di settore;
- Indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti



Solo qualora l'errore di compilazione abbia determinato uno scostamento significativo (maggiore del 10%) tra reddito accertato, a seguito della corretta compilazione degli studi, e reddito dichiarato.

## Accertamento induttivo puro

---

Dal 2 marzo 2012 (DL 16/2012)

Nel caso di:

- Omessa presentazione del modello degli studi di settore;
- Indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti
- Infedele compilazione del modello dello studio di settore che comporti una differenza superiore al 15% o comunque a € 50.000, tra i ricavi da studi di settore in base ai dati corretti, e quelli da studio in base ai dati dichiarati.

# Segnalazioni qualificate

## AMBITO DI INTERVENTO 1 Commercio e Professioni

*Segnalazioni qualificate su soggetti che:*

- a) pur svolgendo un'attività di Impresa, arte o professione, **sono privi di partita IVA;**
- b) nelle dichiarazioni fiscali hanno dichiarato di svolgere **un'attività diversa** da quella rilevata in loco;
- c) sono interessati da **affissioni pubblicitarie abusive**
  - in qualità di imprese **utilizzatrici**
  - In qualità di **gestori** degli impianti pubblicitari abusivi
- d) pur qualificandosi **enti non commerciali**, presentano circostanze sintomatiche di **attività lucrative.**

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ SENZA PARTITA IVA

#### FONTE NORMATIVA E DESCRIZIONE DEL TIPO DI SEGNALAZIONE

L'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che "i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello stato, (...) **devono farne dichiarazione entro trenta giorni** ad uno degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate (...). **L'Ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita IVA** che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazione del domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto".

In questa tipologia devono essere inserite le segnalazioni relative ai soggetti che, **pur svolgendo un'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, sono **privi di Partita IVA**. È importante che il Comune indichi il tipo di attività rilevata.

Il Comune può verificare l'esistenza della Partita IVA in Siatel – Consultazione – Informazioni Contribuente – Dati Anagrafici

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ SENZA PARTITA IVA

#### INFORMAZIONI DA CUI PARTIRE / FONTI DI INNESCO

- **Verbali** Polizia Municipale e/o Verbali funzionari dei Comuni redatti nello svolgimento della loro attività, ad esempio quelli relativi :

- al rilascio di autorizzazione all'esercizio del commercio ambulante;
- all'applicazione del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP);
- al pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità per insegne di esercizio.

- **Comunicazioni** eseguite dallo stesso soggetto al Comune al fine di ottenere provvedimenti autorizzatori, formulazioni di richieste, dichiarazioni etc come, ad esempio:

- dichiarazione di inizio attività produttiva (D.I.A.P.);
- dichiarazione di subingresso/cessazione/sospensione e ripresa/cambiamento ragione sociale di attività produttiva (D.I.A.P.);
- domanda di autorizzazione per il commercio al dettaglio su aree pubbliche in forma itinerante;
- domanda di autorizzazione per il commercio al dettaglio su aree pubbliche su posteggio in concessione;
- domanda di autorizzazione per la somministrazione di alimenti e bevande;
- la dichiarazione d'inizio attività per l'esercizio del commercio di cose usate o di cose antiche aventi valore artistico;
- pagamento Imposta sulla pubblicità e/o dei Diritti sulle pubbliche affissioni

- **Accertamenti effettuati su tributi locali**

#### POSSIBILI UFFICI COMUNALI COINVOLTI

Polizia Municipale, Ufficio tributi, Ufficio Commercio

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ SENZA PARTITA IVA

#### DESCRIZIONE DEL CASO

A seguito di un controllo all'interno di un mercato settimanale, la **polizia municipale** ha accertato che un soggetto svolgeva l'attività di commercio ambulante di abbigliamento occupando il posteggio di un'altra ditta in maniera abusiva.

Dalle verifiche effettuate successivamente in Siatel, il Comune ha riscontrato che il soggetto non ha mai presentato la dichiarazione dei redditi e non ha mai aperto la Partita IVA.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ DIVERSA DA QUELLA RILEVATA

#### FONTE NORMATIVA E DESCRIZIONE DEL TIPO DI SEGNALAZIONE

L'articolo 35, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabiliscono che "2. Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare: ... d) **il tipo e l'oggetto dell'attività** e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni" .. "3. In caso di variazione di alcuno degli elementi di cui al comma 2 o di cessazione dell'attività, il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione ad uno degli uffici indicati dal comma 1".

In questa tipologia devono essere inserite le segnalazioni relative ai soggetti per i quali il Comune ha appurato che **l'attività dichiarata è diversa da quella effettiva**.

Questa tipologia di segnalazione richiede **sempre un controllo** presso il luogo dove è esercitata l'attività.

Il Comune può verificare il tipo di attività dichiarato dal contribuente in Siatel – Consultazione – Informazioni Contribuente – Dati Anagrafici – Attività.

Inoltre è opportuno verificare nella sezione "Altri dati anagrafici" la presenza di "altre attività esercitate" dichiarate oltre a quella principale dal soggetto.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ DIVERSA DA QUELLA RILEVATA

#### INFORMAZIONI DA CUI PARTIRE / FONTI DI INNESCO

- 1) Osservazioni dirette da parte della Polizia Municipale
- 2) Comunicazioni eseguite dal soggetto (es. D.I.A.P.; imposta pubblicità e/o diritti sulle pubbliche affissioni ect).

Il comune potrebbe confrontare la D.I.A.P. con i dati della Dichiarazione di inizio attività, variazione e cessazione presentata all'Agenzia delle entrate (presenti nella sezione anagrafica della sezione "Interrogazione Soggetto" del portale SIATEL), al fine di verificare eventuali incongruenze.

#### POSSIBILI UFFICI COMUNALI COINVOLTI

Polizia Municipale, Ufficio tributi, Ufficio Commercio

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### SVOLGIMENTO ATTIVITÀ DIVERSA DA QUELLA RILEVATA

#### DESCRIZIONE DEL CASO

Il Comune ha contestato ad un contribuente l'omessa denuncia **TARSU** di alcuni immobili, accertando un importo di oltre € 40.000, scaturente dall'applicazione ai suddetti immobili della tariffa per **civile abitazione**. A seguito di ulteriori verifiche, è emerso che presso uno di questi immobili veniva svolta un'attività *ricettiva*. Per recuperare il differenziale tra l'imposta per civile abitazione e quella prevista per le attività, il comune aveva necessità di individuare l'anno in cui era iniziata tale attività.

Il Comune ha, quindi, richiesto a tale scopo al comando di **polizia municipale** una verifica sulla presunta attività ricettiva presso l'immobile. Nello stesso giorno il comando di polizia municipale ha chiesto ed ottenuto dalla Procura della Repubblica il permesso di avvalersi del supporto della **Guardia di Finanza** per eseguire il **decreto di perquisizione**.

Nel verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di Finanza, è stato rilevato che l'esercizio dell'attività ricettiva nella forma imprenditoriale risaliva al 2002 e che il contribuente in argomento risultava titolare di una Partita I.V.A. dal 01.11.2006, dichiarando, tuttavia, di svolgere l'attività di **colture olivicole**, mentre l'attività accertata in loco è risultata di **natura ricettiva** (ristorazione).

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### RICAVI/COMPENSI INCOERENTI RISPETTO A QUELLI DICHIARATI

#### FONTI NORMATIVA E DESCRIZIONE DEL TIPO DI SEGNALAZIONE

La tipologia di segnalazione in oggetto attiene alle ipotesi di esercenti attività d'impresa o arti e professioni per i quali sono stati rilevati ricavi o compensi incoerenti rispetto a quelli indicati nelle dichiarazioni fiscali.

#### **1 - IPOTESI DI PERCORSO**

Un possibile percorso di indagine potrebbe riguardare le cessioni di licenza dei taxi. In particolare, il comune, può inviare le segnalazioni relative a cessioni "sospette".

#### **2 - IPOTESI DI PERCORSO**

Un possibile percorso di indagine potrebbe riguardare le pompe funebri. Il Comune potrebbe confrontare il numero di tumulazioni effettuate dalla ditta di pompe funebri con i ricavi dichiarati dalla stessa e segnalare le eventuali posizioni "sospette".

## COMMERCIO E PROFESSIONI

\*\*\*\*\*

### DISPONIBILITÀ DI BENI INDICANTI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

#### RICAVI/COMPENSI INCOERENTI RISPETTO A QUELLI DICHIARATI

#### RICAVI/COMPENSI INCOERENTI RISPETTO A QUELLI DICHIARATI

#### Caso di segnalazione e sviluppi

#### RICAVI NON DICHIARATI E FINANZIAMENTI INFRUTTIFERI

La segnalazione ha riguardato tre società, di cui due immobiliari, facenti capo alla stessa famiglia.

La società di produzione è stata segnalata per la presunta effettuazione di cessioni in nero.

Il "nero" della società di produzione verrebbe veicolato nelle società immobiliari attraverso il classico meccanismo dei finanziamenti infruttiferi (per circa 1.200.000,00 euro) da parte dei soci, nei cui redditi dichiarati non trovano in alcun modo capienza le somme prestate alle società, come, peraltro, neanche i possedimenti personali.

Ciò avrebbe consentito l'acquisizione di numerosi fabbricati da parte delle società immobiliari.

Al momento la segnalazione è in carico all'area 2 della DP di competenza, che sta procedendo con i relativi controlli.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### AFFISSIONE PUBBLICITARIA ABUSIVA

#### FONTI NORMATIVA E DESCRIZIONE DEL TIPO DI SEGNALAZIONE

È sempre più frequente il caso di piccoli artigiani (idraulici, elettricisti, tinteggiatori, traslocatori, riparatori vari, etc.) o di operatori di settori particolari (maghi, etc.) che pubblicizzano i loro servizi tramite *volantinaggio porta a porta* e/o l'affissione di schede pubblicitarie sui pali della segnaletica stradale.

La tipologia di segnalazione in esame attiene sia ai soggetti che hanno effettuato affissioni pubblicitarie abusive, ma anche alle imprese che gestiscono abusivamente gli impianti pubblicitari.

L'affissione abusiva di manifesti pubblicitari può essere indice di svolgimento di attività non dichiarata al fisco erariale. In questo caso, il Comune dovrebbero verificare l'esistenza della società, o ditta individuale, pubblicizzata o l'attività risultante in Camera di commercio, potendo anche verificarsi l'ipotesi di attività pubblicizzata diversa da quella dichiarata

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### AFFISSIONE PUBBLICITARIA ABUSIVA

#### INFORMAZIONI DI PARTENZA / FONTI DI INNESCO

1) Osservazioni dirette da parte della Polizia Municipale

2) I servizi preordinati al rilascio delle autorizzazioni necessarie all'installazione di impianti pubblicitari di qualsiasi natura, quali, generalmente, Servizio Tributi, Sportello Unico, Patrimonio.

Le informazioni necessarie per effettuare una segnalazione qualificata possono, quindi, essere ricavate dalla **gestione dell'imposta di pubblicità**, dal **diritto sulle pubbliche affissioni** e dalla verifica del **Piano degli Impianti Pubblicitari**.

#### POSSIBILI UFFICI COMUNALI COINVOLTI

Polizia Municipale, Ufficio Tributi, Sportello Unico, Patrimonio

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### AFFISSIONE PUBBLICITARIA ABUSIVA - 1 CASO

#### DESCRIZIONE DEL CASO

Un contribuente ha presentato al Comune una **RICHIESTA DI AFFISSIONE PUBBLICITARIA RELATIVA ALLA LOCAZIONE DI APPARTAMENTI**. A seguito della richiesta il Comune ha verificato che il soggetto richiedente svolgeva una attività professionale di locazione di appartamenti in comproprietà con il fratello.

La professionalità nello svolgimento dell'attività è provata dalla presenza di un sito internet pubblicitario, molto strutturato, sul quale è possibile leggere:

*"Il nostro intento è di allietare il vostro soggiorno, durante il quale saremo sempre presenti e sempre a vostra completa disposizione ... La nostra professionalità e capacità sono il frutto di anni di esperienza nel settore turistico. (...)"*

Sul medesimo sito internet è pubblicizzata anche una scuola di nuoto, infatti il contribuente segnalato possiede una P.IVA riferita all'attività professionale di allenatore/istruttore.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### AFFISSIONE PUBBLICITARIA ABUSIVA - 2 CASO

#### DESCRIZIONE DEL CASO

Dalle informazioni presenti nella sua banca dati relativa all'imposta sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, un Comune ha deciso di effettuare verifiche in loco per controllare la congruità e correttezza degli adempimenti relativi a tale imposta da parte delle imprese.

Nel corso di uno controllo, ci si è accorti che un parrucchiere, pur assolvendo correttamente agli obblighi fiscali relativi all'**insegna** esposta fuori dal suo locale, tuttavia, non aveva mai presentato la dichiarazione dei redditi (elementi riscontrati anche nel portale SIATEL, sezione "Interrogazione Soggetto").

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### AFFISSIONE PUBBLICITARIA ABUSIVA - SVOLGIMENTO ATTIVITÀ SENZA PARTITA IVA

#### DESCRIZIONE DEL CASO

**(Per tali segnalazioni esiste spesso un limite oggettivo legato all'anno segnalabile/accertabile: in questo caso il 2010)**

Il soggetto segnalato svolge, in assenza sia di P.IVA che delle necessarie autorizzazioni, un'attività di Camper stop e natanti con *ricezione turistica* in roulotte utilizzate in forma stabile come bungalow.

La polizia municipale ha accertato, anche con riscontri fotografici, la presenza – in una certa data dello scorso agosto – di 5 camper e di almeno 10 persone nei pressi delle roulotte.

A tali accertamenti stanno facendo seguito quelli dell'Ufficio edilizia e del Corpo Forestale dello Stato (l'attività è svolta su un terreno a destinazione agricola).

La documentazione prodotta a supporto della segnalazione consiste nei volantini pubblicitari distribuiti dallo stesso soggetto, dai rilievi fotografici e dai verbali redatti dalla PM.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### ENTE NON COMMERCIALE CON ATTIVITÀ LUCRATIVA

#### FONTI NORMATIVA E DESCRIZIONE DEL TIPO DI SEGNALAZIONE

L' articolo 73 del D.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.), definisce come enti non commerciali: *"gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che **non** hanno per **oggetto esclusivo** o **principale** l'esercizio di **attività commerciale**".*

Per tale tipologia, quindi, dovranno essere inserite le segnalazioni relative dei soggetti che, pur **dichiarandosi ente non lucrativo o associazione culturale ovvero sportiva dilettantistica, di fatto, svolgono attività commerciale** omettendo di dichiararla al fine di beneficiare delle relative agevolazioni fiscali.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### ENTE NON COMMERCIALE CON ATTIVITÀ LUCRATIVA

#### INFORMAZIONI DI PARTENZA / FONTI DI INNESCO

- 1) Osservazioni dirette da parte della **Polizia Municipale**
- 2) Verifiche dell'Ufficio Commercio comunale e Comunicazione all'Ufficio tributi attraverso le **banche dati** a disposizione, ad esempio, quella dell'ICI.

Si suggerisce, ad esempio, di partire anche dagli **accertamenti ICI** che hanno portato il comune a disconoscere l'esenzione dal tributo per un immobile che, diversamente da quanto dichiarato, era destinato allo svolgimento di attività di esclusiva natura commerciale.

Un **controllo in loco**, oltre che delle dichiarazioni dei redditi presenti in SIATEL, avvalorerebbero, qualificandola, la segnalazione.

#### POSSIBILI UFFICI COMUNALI COINVOLTI

Polizia Municipale, Ufficio Tributi, Ufficio Arredo urbano

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### ENTE NON COMMERCIALE CON ATTIVITÀ LUCRATIVA – 1 CASO

#### DESCRIZIONE DEL CASO

Nel corso degli ordinari controlli, il **servizio scuola** di un comune ha segnalato un **baby parking** che, costituito come associazione senza scopo di lucro, forniva i servizi di un asilo nido vero e proprio.

In particolare, gli associati al circolo (bambini di età compresa tra 1 e 3 anni) pagavano una retta di 700,00 euro al mese - oltre ad una integrazione di 6 euro al giorno per il pranzo - che il "Circolo" faceva arrivare precotto da una ditta di catering.

Considerato che i problemi non erano solo di tipo fiscale, con l'abuso del regime agevolato previsto per gli EnC, ma anche di tipo amministrativo - in quanto mancavano sia le necessarie autorizzazioni che i requisiti per lo svolgimento delle attività di asilo nido - si è proceduto con un **accesso congiunto**, cui hanno fatto seguito i relativi PV.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### ENTE NON COMMERCIALE CON ATTIVITÀ LUCRATIVA - 2 CASO

#### DESCRIZIONE DEL CASO

L'Ufficio commercio del Comune in occasione degli **ordinari controlli amministrativi** ha riscontrato la presenza di una Associazione Sportiva Dilettantistica che svolgeva - senza le necessarie autorizzazioni - attività ristorative/agrituristiche ed organizzava ricevimenti per cerimonie. All'ASD veniva associato unicamente il cliente che richiedeva il servizio. A fronte dello svolgimento di tali attività - peraltro debitamente pubblicizzate tramite un sito web - né l'ASD, né le persone che la gestivano hanno mai presentato alcuna dichiarazione fiscale.

## COMMERCIO E PROFESSIONI

### **ENTE NON COMMERCIALE CON ATTIVITÀ LUCRATIVA – 3 CASO ASD CHE SVOLGE ESCLUSIVAMENTE ATTIVITÀ COMMERCIALE**

Una Associazione Sportiva Dilettantistica, organizza manifestazioni aventi per oggetto gare di rally, principalmente in Emilia Romagna ed in Toscana.

I controlli posti in essere dall'Ufficio hanno consentito di constatare l'assenza dei requisiti necessari alla fruizione del regime agevolato. In particolare la mancanza dell'iscrizione al Coni e, soprattutto, la circostanza che l'attività dell'ente non si rivolge solo ai (tre in tutto) soggetti associati, bensì nei confronti di soggetti terzi.

Infatti, l'ente organizza eventi e gare e si finanzia tramite le quote di iscrizione alle gare da parte dei partecipanti, gli incassi derivanti dall'emissione di titoli di ingresso e le prestazioni pubblicitarie.

L'Ufficio ha pertanto provveduto al disconoscimento della natura di Associazione Sportiva Dilettantistica e alla revoca dell'utilizzo di tale denominazione; sulla scorta di quanto emerso l'ente si ritiene decaduto altresì dalla qualifica di EnC, con contestuale assoggettamento del reddito d'esercizio (che si è provveduto a ricostruire sulla scorta di tutti gli elementi disponibili, anche a livello extracontabile) alle relative imposte in via ordinaria.

20