

# A propósito de la simplificación impositiva en Derecho Comparado: la Contabilidad simplificada en Italia y los “Estudios de Sector” para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias

**Eva Andrés Aucejo(\*)**

Doctora en Derecho. Licenciada en Ciencias Empresariales  
Profesora Titular de Universidad. Facultad de Derecho.  
Universitat de Barcelona. eandres@ub.edu

## Resumen

En el presente trabajo se analizan diferentes mecanismos de simplificación contable y tributaria del ordenamiento tributario italiano. En particular, se estudian regímenes como: el régimen de contabilidad simplificada, supersimplificada, forfetario, de actividades marginales u otros. También se estudia el sistema objetivo de determinación de la base imponible denominado “estudio de sectores”.

Nota: Estudio enmarcado en el Proyecto de Investigación 2004-2007 (Programa SEJ-JURI), “*Derecho tributario y política fiscal. La simplificación de los métodos de determinación de la base en las actividades empresariales*”, con código SEJ2005-02960, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia de España.

## Palabras clave

contabilidad simplificada y supersimplificada. Régimen de forfetit. Estimación objetiva de la base imponible.

## Abstract

This paper analyzes different mechanisms for simplifying tax accounting and the taxation system. In particular, we study systems such as simplified accounting regimen, oversimplified, forfetario, or other marginal activities. We also analyze the objective system of determining the tax base.

## Key Words

Simplified accountin and oversimplified. Regimen forfeit. Objective estimate of the tax base.

Comunicación admitida en las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario desarrolladas en la Ciudad de Córdoba, República Argentina, del 22 al 26 de octubre de 2006 y aprobada por el Gabinete de estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

## INTRODUCCIÓN

El presente estudio se enmarca en un proyecto más amplio cuyo eje vertebrador es la simplificación impositiva<sup>1</sup>. Se concibe en un marco de dimensiones acotadas bajo un denominador común: diseñar institutos jurídicos presididos por la idea de la simplificación fiscal en aras a facilitar la labor a los agentes implicados en la aplicación de los impuestos. Lo que, sin duda, redundará en beneficio tanto del lado activo de la relación (administraciones financieras), como del lado pasivo (sujetos obligados tributarios).

Siempre con la vista puesta en esta meta se analiza hoy, aquí, un determinado ordenamiento contable europeo: el italiano. Sabido es que en Italia la pequeña empresa<sup>2</sup>; el empresario individual, ha tomado carta de naturaleza constituyendo un elemento clave del tejido comercial y empresarial. Ya en la década de los noventa el 99,96% de las empresas en Italia estaban catalogadas como pequeñas empresas<sup>3</sup>. Lo que nos lleva a plantearnos si amén de razones sociológicas, económicas o históricas (que sin duda habrán influido a la consolidación de este fenómeno), pudiera el tratamiento fiscal y contable al respecto haber contribuido de algún modo a la consolación, expansión y crecimiento de la PYME en Italia.

En este sentido y avanzándome al desarrollo de este trabajo no dejaré de apuntar ya algún sistema de contabilidad simplificada caracterizado por la reducción de las formalidades contables y registrales del que quizá se pudiera tomar alguna nota en el ordenamiento tributario español.

Por ejemplo, el régimen fiscal destinado a “pequeños contribuyentes” personas físicas que comienzan una actividad empresarial, arte o profesión, quienes durante los tres primeros años de actividad están exonerados de obligaciones registrales y contables debiendo tributar a un tipo porcentual fijo igual al 10% sobre el volumen de ventas. U otros sistemas como el forfetario o el previsto para actividades marginales consistentes en la aplicación de importantes simplificaciones contables, fiscales y registrales.

Precisamente a estos y otros mecanismos de simplificación contable y tributaria dedicaremos las páginas venideras donde se analizan los distintos sistemas de simplificación contable legislados en Italia. A saber: régimen de contabilidad simplificado; super-simplificado, forfetario, de actividades marginales, de nuevas actividades, etc.

---

<sup>1</sup> Estudio enmarcado en el Proyecto de Investigación 2004-2007 (Programa SEJ-JURI), “*Derecho tributario y política fiscal. La simplificación de los métodos de determinación de la base en las actividades empresariales*”, con código SEJ2005-02960, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia de España.

<sup>2</sup> Es de reseñar que en el ordenamiento jurídico italiano no existe una sola noción de pequeña empresa sino que por el contrario se trata de un término polisémico cuyo significado depende de la disciplina jurídica que regule la materia. Así, mientras en el Derecho tributario se atiende a criterios económicos y patrimoniales asumiéndose como parámetros el volumen de renta, consistencia patrimonial, etc; en el derecho laboral se define la pequeña empresa atendiendo al número de trabajadores o bien en derecho comercial, donde el pequeño empresario es aquél que organiza y dirige la propia actividad prevalentemente con el trabajo propio y el trabajo de los propios familiares contratados. Vid. PERONE, G., “Aspetti del diritto tributario italiano: la disciplina delle piccole imprese tra semplificazione contabile ed agevolazioni tributarie e criteri di determinazione delle base imponibili”, comunicación presentada a las *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, año 2006*.

<sup>3</sup> En el bien entendido de que la importancia cuantitativa de las pequeñas y medianas empresas en el conunto dela estructura empresarial comunitaria es grandísima. MONEVA ABADIA, J. M., *El marco de la información contable de pequeñas empresas*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Mº de Economía y Hacienda, 1993, pp. 34-36

Con carácter previo a ello, sin embargo, parece conveniente comenzar introduciendo los dos grandes regímenes legislados en el ordenamiento italiano para llevar la contabilidad. A saber:

- Régimen de contabilidad ordinaria
- Régimen de contabilidad simplificada, para aquellas empresas que tienen la consideración de empresas de reducida dimensión.

Sin perjuicio del régimen de contabilidad simplificado citado, en el caso de que se trate de empresas o profesionales de “muy” reducidas dimensiones (PICCOLI IMPRESE), el legislador italiano ha creado unos sistemas específicos presididos por la idea de simplificar al máximo las obligaciones contables y registrales. En este sentido, pueden verse los siguientes mecanismos:

Régimen super simplificado;

Régimen “forfettario”;

Régimen para las actividades marginales (“per le attività marginali”)

Régimen para las nuevas iniciativas empresariales y trabajadores autónomos

## I.- RÉGIMEN DE CONTABILIDAD ORDINARIA

Con carácter general están sujetos a la llevanza de contabilidad ordinaria los sujetos pasivos del Impuesto que grava la Renta de las Personas Jurídicas (IRES: *Imposto sul reddito della società*), ya sean las sociedades de capital sujetas al mismo, ya se trate de entes públicos o privados distintos de las sociedades anteriores, pero igualmente sujetos a dicho impuesto. En estos casos la contabilidad ordinaria es obligatoria y se aplica como régimen natural.

Amén de ello existen otros colectivos que están obligados por la norma jurídica a llevar contabilidad ordinaria siempre que se superen determinados límites de ingresos en función de la actividad realizada.

### I.1.- Fuentes Jurídicas.

La regulación básica de esta materia se halla en el Decreto del Presidente de la República (D.P.R.) de 29 de septiembre de 1973, n. 600, titulado “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”.

En particular, su Título II se dedica a los registros o escrituras contables (*scritture contabili*), especificando el artículo 13 el elenco de sujetos que deben llevar contabilidad. La regulación de esta materia se completa por los artículos 14, 15, 16, 18 y 20 del DPR citado, así como por el artículo 2.1 del D.P.R. n. 695/1996 y artículo 12 del DPR n. 435/2001.

### I. 2.- Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad ordinaria

En virtud de las citadas fuentes jurídicas están obligados a llevar contabilidad según régimen ordinario los siguientes sujetos:

- a) Las sociedades sujetas al Impuesto que grava la Renta de las Personas Jurídicas (IRES: *imposta sul reddito società*).

- b) Los entes públicos o privados distintos de las sociedades sujetos al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, que tengan por objeto exclusivo o principal el ejercicio de la actividad comercial
- c) Las sociedades colectivas, la sociedad comanditaria simple y las sociedades equiparadas a éstas en el sentido del artículo 5 del DPR de 29 de septiembre de 1973, n. 597
- d) Las personas físicas y las empresas familiares que ejerzan actividades comerciales en el sentido del artículo 51 del decreto anterior.

Como hemos dicho *supra* en los dos primeros supuestos se aplica el régimen ordinario de contabilidad obligatoriamente, sin embargo en el resto de casos, sólo estarán obligados a llevar contabilidad ordinaria si se superan los siguientes ingresos en función de las actividades que siguen:

- Tratándose de actividades de prestación de servicios:  
INGRESOS >309.874,14 euros
- Si es una actividad distinta de la prestación de servicios:  
INGRESOS >516.456,90 euros

### I. 3.- Obligaciones contables

Los sujetos que lleven contabilidad ordinaria deberán utilizar el método de partida doble y compilar los siguientes libros:

- Libro diario y libro de los inventarios
- Libros IVA (registro de las facturas emitidas, registro de ingresos y registro de compras).
- Libro registro de almacén (*scritture di magazzino*), sólo en el caso de que se superen determinados límites de ingresos y del valor de las existencias finales.
- Libro registro de bienes amortizables (facultativo a condición de que la misma información se registre bien en el libro diario o bien en el libro de los inventarios.

#### I. 4.- Cálculo de la renta sujeta a gravamen

Para la determinación de la renta sujeta a gravamen se parte del resultado contable a partir del cual se aplica lo previsto en la norma fiscal en materia de ingresos y gastos fiscales. La regulación de esta materia se establece en el *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (T.U.I.R.: Texto Único de Impuestos sobre la Renta), según redacción vigente a partir del 1-1-2004<sup>4</sup>

El artículo 56 de la nueva redacción establece que la renta de la empresa se determina según las disposiciones de la sección I, del capítulo II del título II, sin perjuicio de lo dispuesto en el presente capítulo, siendo, en particular el artículo 83 el que establece la forma de determinar la renta empresarial. Reza así este precepto:

“La renta global se determina aplicando al beneficio o pérdida resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias, relativa al ejercicio cerrado en el período impositivo, las variaciones en aumento o en disminución resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de la presente sección”

<sup>4</sup> Según D.-Lgs. 12-12-2003, n. 344, dictado en ejecución de la Ley de 7 de abril de 2003, n. 80 que delega al Gobierno para la reforma del Sistema fiscal estatal.

Para la determinación de la renta de la empresa se sigue un criterio analítico a cuyos efectos, como se ha dicho, las “imprese maggiore” tienen necesidad de llevar contabilidad, no sólo porque les obligue la ley, sino fundamentalmente por un propio interés de gestión administrativa<sup>5</sup>.

En el ordenamiento tributario italiano se distingue pues, entre contabilidad y fiscalidad y así, mientras que la contabilidad es siempre única a los fines civilísticos y fiscales, es posible teóricamente concebir un “balance fiscal” autónomo. Sin embargo la norma fiscal en Italia “*non conosce alcun autonomo bilancio fiscale*”<sup>6</sup>.

Sobre este particular, la doctrina italiana hace especial hincapié en que partiendo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias pueden pasar dos cosas<sup>7</sup>. A saber:

- 1.- Que el empresario al realizar las anotaciones contables para hallar el saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias haya seguido los criterios fiscales, en cuyo caso el resultado de dicha cuenta se identifica con la renta de la empresa.
- 2.- Que el empresario haya seguido criterios distintos de los fiscales. En este caso, al resultado neto de la cuenta de Pérdidas y ganancias se le aplicarán las variaciones en aumento o disminución derivadas de la aplicación de los criterios fiscales. Esto es, procederá realizar los correspondientes ajustes extracontables o, lo que es lo mismo, ajustes fiscales, que pueden ser “*variazioni in aumento*” o “*variazioni in diminuzione*”.

Por tanto, quede claro que en la legislación fiscal italiana las empresas que llevan contabilidad ordinaria deberán hallar la base imponible partiendo del beneficio contable. En su caso, deberán practicarse los correspondientes ajustes extrafiscales o ajustes fiscales para hallar la base imponible.

A dichos efectos la disciplina fiscal se encarga de tipificar los distintos componentes que deberán tenerse en cuenta a efectos fiscales. En síntesis, el artículo 85 prevé el elenco de componentes que deben catalogarse como ingreso (*ricavi*), tales como los derivados de la cesión de bienes y prestación de servicios obtenidos de la actividad de la empresa; los derivados de la cesión de materias primas y subsidiarias, de semielaborados, ...; los derivados de la cesión de acciones y cuotas de participación en sociedades y otras entidades, ..., etc. El artículo 86 se ocupa de los incrementos de patrimonio. El precepto número 89 trata sobre los dividendos e intereses, el 90 sobre rendimientos provenientes de bienes inmuebles, etc.

En relación al capítulo gastos, a partir del precepto número 95 se establece el régimen jurídico de los gastos fiscalmente deducibles. Así, en dicho artículo se regulan los gastos deducibles por prestaciones de trabajo, los artículos 99 y 101 tratan sobre cargas fiscales; el 100 sobre cargas por contribuciones sociales (gastos en educación, instrucción, recreo, asistencia social o sanitaria...destinados a los trabajadores dependientes); ocupándose los artículos 102 y 103 de la amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial respectivamente.

## II.- CONTABILIDAD SIMPLIFICADA<sup>8</sup>

<sup>5</sup> LUPI, R., *Diritto tributario. Parte speciale*. Giuffrè editore, 1996, p. 114.

<sup>6</sup> LUPI, R., *Ibidem*, pág. 115.

<sup>7</sup> GIULIANI, G., *Diritto tributario*, Giuffrè editore, 2002, pág. 147; LUPI, R., *Diritto tributario. Parte speciale*, ob., cit., pp. 114 y ss.

<sup>8</sup> Para el estudio de estos temas se ha prestado especial consideración a las siguientes fuentes bibliográficas: CARBONE, Michele, *Le semplificazioni degli adempimenti contabili e fiscali*, editoriale Il fisco, 2002; ONETO, Carlo, *Contabilità semplificata, I soggetti forfetari e supersemplificati*. Ed, Il Sole 24 Ore, 2003; BELOTTI, Roberto, *L'impresa minore e i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata*; Giuffrè editore, 2004; CINQUINA, Sebastiano, *Contabilità semplificata*, 18 ed., 2005; [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

## II.1.- Fuentes Jurídicas

La normativa básica reguladora del régimen de contabilidad simplificada se contempla en las siguientes fuentes jurídicas: D.P.R. 600/73, art. 18, D.L. 69/1989, art. 9; D.P.R. 695/1996, art. 3.

En el supuesto concreto de los profesionales y artistas, son de aplicación las normas contenidas en los artículos 19 DPR n. 600/1973; art. 3,1 DPR n. 659/1996; art. 14.1 y 2 y 2 DL DPR N. 435/2001, tal y como estudiamos posteriormente.

## II.2.- Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad simplificada

De la regulación anterior se desprende que se podrá acceder al régimen de contabilidad simplificada siempre que se den las siguientes circunstancias:

1.- Que no se esté sujeto al IRES (*Imposto sul reddito società*)

2.- Que, tratándose de los siguientes sujetos pasivos:

- Empresas individuales, incluidas también las empresas familiares
- Sociedades de personas o asimiladas: sociedades colectivas, sociedad comanditaria simple y las sociedades equiparadas a éstas

En el año anterior o en el año en curso "No" se superen las siguientes cuantías de ingresos en función de la actividad realizada:

- Empresas que ejerciten actividad de prestaciones de servicios:

INGRESOS  $\leq$  309.874,14 euros (52.000.000 antiguas ptas.)

- Empresas que realicen actividades diferentes de las prestaciones de servicios como por ejemplo la venta de bienes:

INGRESOS  $\leq$  516.456,90 euros (86.000.000 antiguas ptas.).

- Empresas que ejerciten actividades mixtas, esto es, que realicen simultáneamente prestaciones de servicios y otras actividades. En estos casos, el límite de la ganancia para tener la consideración de empresa "menor" y poder acogerse al régimen de contabilidad simplificada varía en función de si el empresario lleva contabilidad única o contabilidad separada para cada actividad.

- En caso de *contabilidad única* para todas las actividades ejercitadas, se considera como límite el previsto para las actividades diferentes de la prestación de servicios, por lo tanto, el límite a tomar consideración es 516.456,90 euros.

- En el supuesto de *contabilidad separada* con registro individualizado de las ganancias por cada actividad realizada, se toma en consideración aquella que ha conseguido la mayor suma de las ganancias, en cuyo caso, de prevalecer la actividad de prestación de servicios el límite es de 309.874,14 euros, en caso contrario, esto es, de prevalecer cualquier otra actividad el tope son 516.456,90 euros.

---

3.- Amén de los sujetos anteriores, pueden acogerse también al régimen de contabilidad simplificada los profesionales liberales y artistas, así como las sociedades o asociaciones de artistas y profesionales.

COROLARIO; Al régimen simplificado pueden acogerse tanto:

- Empresarios individuales, siempre que no superen los límites vistos, en especial el volumen de ingresos citado *supra*.
- Profesionales y artistas, con independencia del volumen de ingresos,

Si bien para volumen de ingresos inferior a 15.000 euros cuentan con otros regímenes más simplificados.

### II. 3.- Régimen jurídico del sistema de contabilidad simplificado

a) **Duración.** La contabilidad simplificada, siempre que no se superen los límites anteriores respecto a las ganancias obtenidas para poder acogerse al sistema simplificado, se prolonga de año en año, salvo que se opte por el régimen de contabilidad ordinaria.

La comprobación de que realmente no se superan dichos límites debe realizarse al inicio de cada año con referencia a las ganancias del año pasado. Si en el anterior se superaron tales límites, la empresa deberá adoptar la contabilidad ordinaria. En el bien entendido de que podrá volver al sistema de contabilidad simplificada a partir del ejercicio consecutivo a aquél en el cual las ganancias no superen los límites previstos.

b) **Opción por el régimen ordinario.** Las empresas menores, normalmente sujetas al régimen de contabilidad simplificada, pueden optar por el régimen de contabilidad ordinaria. Las modalidades del ejercicio de esta opción se regulan en D.P.R. 442/97, Circular *Ministero delle Finanze* [ahora de Economía] 27 agosto 1998 n. 209/E, pudiendo ser de aplicación a los diferentes sistemas de contabilidad y de determinación del impuesto previstos en materia de impuestos de la Renta personal e IVA.

La opción y la renuncia se deducen del comportamiento manifestado por el contribuyente, consistente en la adopción del régimen contable seleccionado y en el correcto cumplimiento de las obligaciones y formalidades respectivas.

La falta de comunicación a la administración financiera de la opción elegida comporta una violación formal castigada con sanción de 258 a 2.065 euros, si bien no conlleva la ineficacia de la selección realizada.

Asimismo, la comunicación de las opciones o de las renunciaciones se tiene que realizar también en el caso de empezar una actividad, en la primera declaración de IVA- o bien en la declaración unificada a presentar después de la selección adoptada.

### II. 4.- Obligaciones contables.

Los sujetos acogidos al régimen de contabilidad simplificada únicamente tienen obligación de llevar los libros de IVA, sin perjuicio de que, en su caso, deberán compilar determinados libros de carácter facultativo. No tendrán, por tanto, obligación de compilar otros libros de preceptiva llevanza caso de seguir el régimen de contabilidad ordinaria, como por ejemplo el libro diario y



libro de inventarios, los libros obligatorios de seguridad social; los registros auxiliares como el libro registro auxiliar de almacén (“scritture ausiliarie di magazzino”), este último únicamente exigido en el supuesto de que se superen determinados límites de ingresos o del valor de las existencias finales.

### -Contabilidad simplificada-

#### Libros contables obligatorios

**Libros IVA (regulados en D.P.R. n. 633/1972, arts. 23, 24 y 25)**

Están contemplados en la disciplina de la materia de IVA. Se trata de los siguientes libros y registros:

a) **Registro de las facturas emitidas** (emitidas por el contribuyente y giradas a clientes). En este registro se contienen todas las anotaciones relativas a las operaciones activas (sujetas y no sujetas a gravamen) efectuadas por el contribuyente. También aquellas “autofacturas” por autoconsumo u operaciones internacionales. Las facturas emitidas deben ser registradas dentro de los 15 días siguientes de su emisión. Para cada factura debe indicarse el número progresivo y la fecha de emisión, el importe del impuesto y la empresa, denominación o razón social del cesionario del bien o del destinatario del servicio.

b) **Registro dei corrispettivi**<sup>9</sup> (registro donde constan las sumas percibidas por las adquisiciones de bienes o prestación de servicios). Lo deben llevar los comerciantes al por menor y otros sujetos que ejercitan actividades asimiladas como por ejemplo, prestaciones de albergue, suministro de alimentos y bebidas, transportes de personas, custodia y administración de títulos, etc.. Tales sujetos no están obligados a emitir factura pero sí otros documentos fiscales como el recibo o resguardo (*ricevuta o scontrino*), a menos que el cliente pida expresamente la factura.

c) **Registro de compras**: en él se anotan las facturas pasivas recibidas (giradas por los proveedores), con la finalidad de hacer posible la deducción del IVA pagado sobre las compras en el ejercicio de la actividad. El registro para cada documento debe contener la siguiente indicación: fecha de la factura, número progresivo atribuido, fechas anagráficas del sujeto que ha cedido el bien o prestado el servicio; el montante de la operación sujeta a gravamen y el montante del correspondiente impuesto.

#### Libros contables facultativos

- **Libros bienes amortizables**; Es posible no llevar el libro de los bienes amortizables siempre que el sujeto pasivo sea capaz de proporcionar a la administración financiera los mismos datos que constan en los libros de bienes amortizables, porque se lleve, o bien el libro diario o bien el libro de los inventarios.

- **Libros contables para el sostituto d'imposta: libro paga e libro matricola**<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Corrispettivo: somma pagata per l'acquisto di un bene o di un servizio. *Dizionario pratico dei termini tributari*. Agenzia delle Entrate, [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).



Se trata de libros de llevanza preceptiva cuando se tengan trabajadores dependientes. En el *libro paga* se reflejan tanto las cantidades en metálico como en especie correspondiente a cada trabajador dependiente así como el importe de las retenciones a cuenta. El libro matrícula sirve para registrar el número de personas dependientes.

- Libros previstos en leyes especiales (por ejemplo ley de Seguridad Pública, Ley Sanitaria, etc.).

- *Prospetto apposito semplificato* (hoja o documento donde se deja constancia de este tipo de anotaciones) que deben llevar las empresas que realizan sólo operaciones “no” sujetas a IVA, donde se anote la suma global de las entradas y salidas de todas las operaciones realizadas en la primera y segunda mitad de cada mes. El contenido de este *prospetto* se regula en el D.M. 11 febrero 1997.

## II.5.- Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general.

Es importante tener en consideración que los sujetos pasivos sujetos al régimen de contabilidad simplificada deberán determinar la base imponible a partir de las prescripciones previstas en la norma fiscal. De tal manera que se abandona el criterio anterior previsto para las sociedades sujetas al impuesto sobre sociedades obligadas a llevar contabilidad ordinaria (que parte del resultado contable corregido -en su caso- por los correspondientes ajustes extracontables) y, en su lugar, se opta por el mecanismo de determinar la base imponible por diferencia entre ingresos y gastos fiscalmente tipificados.

En este sentido, la renta sujeta a gravamen se halla por la diferencia entre tales ingresos y gastos imputados en el año (según criterio de devengo), rectificada con elementos positivos o negativos indicados en la propia ley.

El criterio general es la determinación analítica de la renta gravable ex. art. 66 TUIR (Texto único de los Impuestos sobre la Renta, según redacción vigente a partir 1/1/2004<sup>11</sup>). En virtud de este artículo la renta de las empresas que sigan la contabilidad simplificada (empresas “pequeñas”) y que no opten por el régimen ordinario se constituye por la diferencia entre los ingresos previstos en los artículos 59 y 90 del TUIR<sup>12</sup> y el montante de los gastos documentados que se hayan tenido en el ejercicio.

Dado que no existe la obligación de llevar balance, la renta se determina compilando el cuadro agregado al modelo de declaración de renta.

## II. 6.- Contabilidad simplificada para los que ejercen arte o profesiones liberales.

<sup>10</sup> Es aquél que por ley sustituye en todo o en parte al contribuyente en su relación con la Administración financiera, detrayendo el importe debido de las retribuciones, salarios, pensiones u otras rentas e ingresándolo sucesivamente al Estado. *Dizionario pratico dei termini tributari*. Agenzia delle Entrate, [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

<sup>11</sup> De acuerdo con el D.-Lgs. 12-12-2003, n. 344, dictado en ejecución de la Ley de 7 de abril de 2003, n. 80 que delega al Gobierno para la reforma del Sistema fiscal estatal; por el que se modifica el T.U.I.R. aprobado por D.P.R. 22 diciembre 1986, n. 917

<sup>12</sup> El artículo 59 citado remite a su vez al artículo 85 donde se relaciona el elenco de ingresos computables a efectos fiscales. Como ya hemos tenido ocasión de mentar, se consideran ingresos:

- Los derivados de la cesión de bienes y prestación de servicios obtenidos de la actividad de la empresa;
- Los derivados de la cesión de materias primas y subsidiarias, de semielaborados, ...;
- Los derivados de la cesión de acciones y cuotas de participación en sociedades, ...

Por su parte el artículo 90 establece que fiscalmente se incluirán los rendimientos de bienes inmuebles no afectos ni empleados en la actividad directa de la empresa.

El régimen de contabilidad simplificada se aplica también a todos los que ejercen una profesión liberal y/o artistas, ya sean personas físicas ya sean sociedades o asociaciones de artistas o profesionales.

Para este tipo de sujetos el sistema de contabilidad simplificada es el régimen natural, observable con independencia del volumen de negocios (DPR 695/1996, art. 3) lo que no es óbice para que –si lo prefieren- puedan optar por el régimen de contabilidad ordinario.

Los principales aspectos de su régimen jurídico vienen delimitados en el artículo 19 del D.P.R. n. 600/1973, en virtud del cual, los libros contables que tienen obligación de compilar son los siguientes:

- Libro de registro cronológico de los ingresos percibidos por prestación de servicios y de los gastos mantenidos

De forma cronológica se anotan en este libro las sumas percibidas bajo cualquier forma y denominación como consecuencia de la realización del servicio del arte o de la profesión, así como los gastos mantenidos. Tales anotaciones deberán realizarse en los 60 días posteriores a la fecha de recepción del ingreso o, en su caso, de la realización del gasto. Finalmente deben registrarse –dentro del término previsto para la presentación de la declaración- el valor de los bienes instrumentales para los cuales se requiere la deducción de la cuota de amortización, reagrupadas en categorías homogéneas y distintas por año de adquisición.

- Libros de IVA: registro de compras y libro registro de facturas emitidas.

En estos casos, la renta sujeta a gravamen se determina según la norma del art. 54 del TUIR. Este artículo se enmarca en la Sección dedicada a los “Trabajadores autónomos”. En virtud del citado artículo 54 la renta derivada del ejercicio de arte o profesión se calcula por diferencia entre la suma de las remuneraciones recibidas en el período del impuesto (disminuido en el importe de las contribuciones sociales) y los gastos cargados en el mismo periodo, en el ejercicio del arte o de la profesión liberal<sup>13</sup>.

### III.- RÉGIMEN SUPER SIMPLIFICADO

#### III.1.- Fuentes Jurídicas

Con ocasión de la aprobación de la Ley n. 662 de 23 de diciembre de 1996 (Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos para 1997) se introdujo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1997, especiales simplificaciones contables y registrales para los contribuyentes de pequeñas dimensiones (considerados pequeños contribuyentes), así como la posibilidad de determinar de forma forfetaria el IVA y el Impuesto sobre la renta de la empresa o del trabajo autónomo.

---

<sup>13</sup> Artículo 50 TUIR: *La renta derivada del ejercicio del arte y profesión está constituida por la diferencia entre el montante de los ingresos en dinero o en especie percibidos en el período impositivo, también bajo la forma de participación en beneficios y los gastos mantenidos en el mismo período como consecuencia del ejercicio del arte o de la profesión, sin perjuicio de lo establecido en los apartados siguientes. ...*

### III.2.- Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad super simplificado

En virtud del artículo 3 de la Ley n. 662/1996 citada *supra*, podrán acogerse al régimen super simplificado las *personas físicas que ejerzan actividad empresarial, artística o profesional*, siempre que –en el año precedente- reúnan “todas” las condiciones siguientes:

a) Respecto a la cifra del volumen de negocio, los límites dependen de la actividad realizada:

- Si se realizan *prestaciones de servicios*, los ingresos derivados de estas actividades no pueden superar la cifra de 15.493,71 euros

Nota: Si la cifra de negocios no supera los 10.329,14 euros podrá acogerse al régimen forfetario.

Por tanto, la franja en la que se enmarca el régimen super simplificado es la siguiente:  $10.329,14 \leq X \leq 15.493,71$  euros; siendo x = cifra del volumen de negocios.

- En otros casos, *producción, reventa*, etc., los ingresos derivados de dichas actividades no podrán superar la cifra de 25.822,84 euros.

Nota: de manera análoga al supuesto anterior, si la cifra del volumen de negocios es inferior a 10.329,14 euros podrán acogerse al régimen forfetario.

Así pues, el intervalo del régimen super simplificado es el siguiente:  $10.329,14 \leq X \leq 25.822,84$  euros

- Si se realizan *simultáneamente prestaciones de servicios y actividades de cesiones de bienes*, el límite lo marcará la actividad que prevalezca.

Nota: fíjese, por tanto, que este régimen se aplica tanto a empresarios individuales como a profesionales pero siempre que no se superen los límites citados, a diferencia del régimen simplificado, el cual, para el supuesto de los profesionales se aplica en todo caso con independencia del volumen de ingresos.

b) Que la empresa posea bienes amortizables, en propiedad o en leasing, cuyo valor neto contable a 31 de diciembre del año anterior sea  $\leq 25.822,84$  euros.

c) Que no se hayan realizado adquisiciones, cuyo importe (excluido IVA) sea mayor a 18.329,14 euros en el caso de actividad de reventa, o que no sea superior a 10.329,14 en otros casos.

d) Que el importe de las remuneraciones pagadas a trabajadores dependientes y otros colaboradores (incluida la seguridad social) no sea superior al 70 % del volumen de negocio realizado.

### III. 3.- Régimen jurídico del sistema de contabilidad super simplificado

Los contribuyentes que reúnan las características anteriores podrán adoptar el régimen super simplificado sin mayores formalidades. En la práctica no es necesario realizar comunicación alguna a la administración financiera.

Con independencia de la cuantía en la que se superen los límites vistos, siempre que ello ocurra no se aplicará el régimen super simplificado a partir del año posterior.

### III. 4.- Obligaciones contables.

- a) Libros: Con carácter general los sujetos que siguen el sistema de contabilidad super simplificada únicamente están obligados a llevar los libros Iva (compras y ventas o prestaciones de servicios), si bien podrán ser sustituidos por un "Apposito prospetto simplificato" (hoja o documento simple) donde se registrarán las anotaciones obligatorias y cuyo contenido viene determinado en el Decreto Ministerial de 11 de febrero de 1997.
- b) Formalidades contables. Los sujetos deberán realizar los siguientes aspectos:
- Emitir facturas (o bien recibo), siempre que la obligación esté prevista en la norma en materia de IVA.
  - Realizar las anotaciones de las operaciones facturadas (ingresos percibidos), dentro de los primeros 15 días del mes sucesivo en los registro IVA o en el citado *Prospetto contabile*.
  - Registrar acumulativamente, por mes o por trimestre, las compras y las importaciones.
  - Conservar la documentación relativa a los otros gastos de los cuales se pretende efectuar la deducción a los fines del Impuesto sobre la Renta.

### III.5.- Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general.

Para la determinación de la renta sujeta a gravamen de los contribuyentes que llevan contabilidad super simplificada se aplican las reglas establecidas en el artículo 54 del TUIR (rentas del trabajo autónomo: derivadas del ejercicio de arte o profesión)<sup>14</sup> y 66 (pequeñas empresas)<sup>15</sup>, de manera que la renta sujeta a gravamen se obtiene, en extrema síntesis, por diferencia entre los ingresos devengados y los gastos sostenidos en el año, según las prescripciones establecidas en los artículos citados para cada tipo de sujetos.

## IV.- RÉGIMEN FORFETARIO

### IV.1.- Fuentes Jurídicas

Como hemos visto en el apartado anterior, con ocasión de la aprobación de la Ley n. 662 de 23 de diciembre de 1996 (Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos para 1997) se introdujo, en relación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1997, especiales simplificaciones contables y registrales para los contribuyentes de pequeñas dimensiones (considerados pequeños contribuyentes), toda vez que se les otorga la posibilidad de hallar de forma forfetaria el IVA y el Impuesto sobre la Renta de la empresa o del trabajo autónomo.

---

<sup>14</sup> Vid. apartado II. 6 in fine.

<sup>15</sup> Vid. apartado II. 5

#### IV.2.- Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

En virtud del artículo 3 de la Ley n. 662/1996 el régimen forfetario se aplica a *empresarios individuales personas físicas, profesionales y artistas* que en el año precedente:

- No hayan realizado un volumen de negocios superior a 10.329,14 euros
- No hayan utilizado bienes amortizables cuyo valor neto contable sea superior a 10.329,14 euros
- No hayan realizado exportaciones
- No hayan efectuado pagos por asalariados y colaboradores superiores al 70% del volumen de negocio.

#### IV. 3.- Régimen jurídico

Este régimen dejará de aplicarse en el año sucesivo a aquél en el cual deje de cumplirse alguna de las condiciones expuestas.

#### IV. 4.- Obligaciones contables.

Para los contribuyentes que siguen el régimen forfetario están previstas importantes simplificaciones contables. Entre ellas:

- La posibilidad de no emitir factura salvo que así lo pida el cliente
- La obligación de pedir y conservar la documentación de las compras de la actividad, sin que deba ser registrada en el Libro IVA de compras.
- Deben anotar las operaciones efectuadas en el registro de las facturas dentro de los 15 días del mes siguiente, o en su caso, en el *apposito prospetto* que sustituye al registro anterior, cuyo contenido se prevé en el D.M. 12/2/1997.

#### IV.5.- Determinación de la renta sujeta a gravamen

En el caso de las empresas personas físicas o profesionales acogidos al régimen forfetario, la determinación de la renta sujeta a gravamen se obtiene –como determina la propia denominación del régimen- de forma forfetaria, esto es aplicando un porcentaje al conjunto del “Volumen de negocios” (aumentado en los ingresos por ventas y prestaciones de servicios no relevantes a los efectos de la aplicación del IVA.)

Las alícuotas aplicables son las siguientes:

- Empresas que tienen por objeto prestaciones de servicios: 75%
- Empresas que tiene por objeto otra actividad: 61%
- Empresas que ejercen arte o profesión: 78%

Asimismo, el IVA se calcula de forma forfetaria con relación a la actividad prevalentemente ejercitada, sobre la base de la porcentual que a continuación se indica, porcentaje que se aplica

sobre el tipo impositivo del IVA correspondiente a la operación de que se trate sujeta a gravamen<sup>16</sup>

- Empresas que tienen por objeto prestaciones de servicios: 73%
- Empresas que tiene por objeto otra actividad: 60%
- Empresas que ejercen arte o profesión: 84%

## V.- RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE PARA LAS NUEVAS INICIATIVAS EMPRESARIALES Y DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS

### V.1.- Fuentes Jurídicas

Este nuevo régimen fiscal, relativamente reciente, permite incentivar a las personas que realicen nuevas iniciativas empresariales. Se introduce con ocasión de la aprobación de la Ley n. 388/2000, artículo 13.

### V.2.- Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

La aplicación de este régimen está pensada para *personas físicas* que realicen *actividades artísticas, profesionales o de empresa* durante los periodos impositivos en los que empiecen la actividad y los dos sucesivos. Esto es, pueden aplicar el régimen en los tres primeros años de actividad.

La principal ventaja de este régimen es que se realiza un pago sustitutivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consiste en aplicar una alícuota del 10%.

Nota: es importante reseñar el hecho de que de darse tales condiciones dicho régimen se aplicará por defecto, salvo que se elija el régimen ordinario o simplificado o bien se superen los límites para poder acogerse al mismo.

Las principales ventajas de este régimen son:

- Que se hace un pago calculado a *forfeit* en sustitución al impuesto sobre la renta de las personas físicas
- Que se simplifican considerablemente las obligaciones registrales y contables.

Están excluidos de este régimen preferencial los siguientes sujetos:

- La sociedades
- Las asociaciones profesionales sin personalidad jurídica
- Los pequeños contribuyentes acogidos al régimen forfetario.

## CARACTERÍSTICAS

Para poder acogerse al régimen de empresa de nueva iniciativa deben darse las siguientes circunstancias. A saber:

<sup>16</sup> Por ejemplo, si el IVA aplicable = 20% y la operación es de prestación de servicios, el IVA calculado según este mecanismo forfetario será : 20% x 73%

- 1.- Que se trate de personas físicas o de empresa familiar o bien profesionales o artistas.
- 2.- Que los contribuyentes admitidos no hayan ejercitado en los tres últimos años actividad artística, profesional o de empresa, pues lo que se pretende es incentivar las nuevas iniciativas productivas.
- 3.- Que la nueva actividad emprendida no constituya la continuación de otra que se ejercía anteriormente desarrollada bajo la cualidad de trabajador dependiente o autónomo. Se excluyen los períodos de práctica en el ejercicio de arte o profesión.
- 4.- Que las cantidades de ingresos del trabajo autónomo o de ingresos por actividad empresarial no superen los siguientes límites. A saber.
  - Las sumas por actividad de trabajo autónomo no deben superar la cantidad de 30.987,41 euros (ingresos  $\leq$  a 30.987,41 euros).
  - Los ingresos por prestación de servicios deben ser  $\leq$  a 30.987,41 euros
  - Para actividades distintas a aquéllas: ingresos  $\leq$  61.974,83 euros.
  - En el caso de que se realicen simultáneamente ambos tipos de actividades se estará a la actividad prevalente, esto es, a la que produzca un mayor volumen de ingresos.
- 5.- Los sujetos acogidos a este régimen deberán cumplir las obligaciones sociales y administrativas.

### V. 3.- Régimen jurídico

- Es importante destacar que esta tasación forfetaria de la renta de los empresarios o trabajadores autónomos a través de la aplicación de un impuesto sustitutivo (10%) únicamente sustituye al IRPF. Dicha alícuota se aplica directamente sobre la renta obtenida sin poderse aplicar deducciones en dicha renta (por ejemplo el contribuyente no deduce ni la seguridad social, ni tampoco otro tipo de gastos).
- Tales contribuyentes siguen estando sujetos al IVA según criterios ordinarios.
- Conviene también subrayar como elemento definitorio de este régimen, el hecho de que *sostituto d'imposta* está exento de efectuar las retenciones a cuenta.

Duración: Transcurrido el tercer año, no se podrá seguir gozando del régimen preferencial de nueva actividad, debiendo acogerse según la cifra de negocios o bien al régimen super simplificado, simplificado u ordinario

La opción por este sistema vincula al contribuyente al menos por un período impositivo y puede ser revocado, con análogo procedimiento al previsto para acogerse al mismo, poniéndolo en conocimiento de la Administración tributaria local de la Agencia tributaria italiana.

Dejará de aplicarse este régimen cuando se superen los límites de ingresos detallados supra.

*Servicio de asistencia gratuita:* para este tipo de contribuyentes está previsto un sistema de asistencia gratuita por parte de la Administración de la Agencia tributaria italiana territorialmente competente para ayudar a la formalización de los requisitos formales de carácter fiscal.



A tal servicio se le conoce con el nombre de “servizio di tutoraggio” y debe solicitarse dentro de los 30 días de la declaración de inicio de la actividad o, por las dos anualidades sucesivas, dentro del plazo de los 30 días desde el inicio del período impositivo.

#### V. 4.- Obligaciones contables.

Una de las principales ventajas de este sistema es que los sujetos a él acogidos están exonerados de llevar los libros contables del IRPF, IVA, e impuesto de actividades económicas de carácter local, así como de la liquidación y pagos “periódicos” en materia de IVA.

Nota: ello no significa que se esté exento de la obligación de la declaración y pago “anual” del IVA.

No obstante lo anterior, tienen las siguientes obligaciones contables:

- Conservar los documentos contables –recibidos y emitidos, a los efectos del artículo 22 D.P.R. n. 600/1973
- Emitir factura o recibo fiscal, en su caso
- Presentar las declaraciones anuales
- Tener las escrituras contables y efectuar las obligaciones contables previstas para el *sostituto d'imposta*.

### VI. EL RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE PARA LAS ACTIVIDADES MARGINALES.

#### VI.1.- Fuentes Jurídicas

El artículo 14 de la Ley 388/2000 crea este régimen fiscal preferente aplicable a los *sujetos que realizan actividades empresariales o trabajadores autónomos incluidos en los estudios de sectores* aprobados por el Ministerio de Finanzas italiano<sup>17</sup>. A ellos les son aplicables simplificaciones documentales y contables, amén de poder determinar la renta sujeta a gravamen de forma forfetaria.

#### VI.2.- Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

Se aplica a *personas físicas que ejercen actividades empresariales, profesionales y artísticas*, así como a empresas familiares que se hallen acogidas a los estudios de sectores y que cumplan una serie de condicionantes que a continuación se indican.

#### CARACTERÍSTICAS

- Que la actividad realizada esté incluida entre aquéllas efectivamente sujetas al estudio de sectores
- Que los ingresos por cesión de bienes y prestación de servicios del período impositivo anterior no sean superiores al límite individualizado al efecto por Decreto Ministerial en función de las dimensiones medias de los operadores del sector. Tal límite, que variará en función del sector de actividad, no puede en ningún caso ser superior a 25.822,85 euros

<sup>17</sup> Mecanismo similar a nuestro sistema objetivo para determinar la base imponible según signos, índices y módulos.

### VI. 3.- Régimen jurídico

Este régimen fiscal preferente para actividades marginales consiste en la aplicación de un impuesto reducido que se calcula a "forfeit" (15%). Esto es: se aplica un impuesto sustitutivo del 15% sobre la renta sujeta a gravamen.

Duración: el tiempo de aplicación de este régimen es indefinido, salvo que se den las causas por las que debe dejar de observarse o bien se renuncie al mismo.

Para acogerse a este sistema se deberá compilar un modelo específico a tales fines (disponible en la administración de la *Agenzia delle Entrate*: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)) y presentarlo en la administración del domicilio fiscal del contribuyente durante el mes de enero.

La opción es válida al menos por un año impositivo, renovable automáticamente cuando vence o bien por renuncia o por causa sobrevenida de cesación del mismo.

*Servicio de asistencia gratuita:* para este tipo de contribuyentes está previsto un sistema de asistencia gratuita por parte de la Administración de la Agencia tributaria italiana territorialmente competente para ayudar a la formalización de los requisitos formales de carácter fiscal.

### VI. 4.- Obligaciones contables.

De manera similar a lo que ocurre en el caso del régimen forfetario, una de las principales ventajas de este sistema es que los sujetos a él acogidos están exonerados de llevar los libros contables del IRPF, IVA, e impuesto de actividades económicas de carácter local, así como de la liquidación y pagos "periódicos" en materia de IVA.

Nota: ello no significa que se esté exento de la obligación de la declaración y pago "anual" del IVA.

No obstante lo anterior, tienen las siguientes obligaciones contables:

- Conservar los documentos contables: recibidos y emitidos.
- Emitir factura o recibo fiscal, en su caso
- Presentar las declaraciones anuales

### VI.5.- Determinación de la renta sujeta a gravamen

La renta sujeta a gravamen se obtiene por diferencia entre los ingresos provenientes de la venta de bienes o de la prestación de servicios (calculados según las reglas del estudio de sectores) y los costes y gastos determinados según las reglas previstas para la actividad de la empresa en régimen de contabilidad simplificada.

Sobre dicha diferencia así determinada se aplica un impuesto sustitutivo del IRPF por importe igual al 15%

Finalmente conviene enfatizar la ausencia de obligación por parte de los sujetos que se acojan a este régimen de practicar retenciones a cuenta.

## VII.- LOS ESTUDIOS DE SECTOR COMO BASE PARA EL CÁLCULO PRESUNTIVO DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS REALIZADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En una primera aproximación puede definirse a los “Estudios de sector” como un instrumento al servicio de la administración financiera por el cual ésta puede determinar aproximadamente y en vía indirecta, los ingresos de los sujetos pertenecientes a los distintos sectores económicos. Se trata, por tanto, de un instrumento de auxilio del que se sirven las administraciones financieras para la actividad de liquidación de las rentas conseguidas por empresarios y profesionales<sup>18</sup>.

### 1.- Antecedentes.-

Lejos de ser un mecanismo innovador en el sistema tributario italiano, sus antecedentes se remonta a épocas anteriores a la reforma de los años 70 en Italia, introducido bajo el título de “Studi degli ispettori compartimentali”, el cual traía causa de la legislación alemana y su utilización se refería a la determinación del rendimiento mediante la liquidación sintética y con el método inductivo.

### 2.- Fuentes jurídicas.-

Los estudios de sector, tal y como se conocen en la actualidad datan de 1993 y se crean mediante el D.L. de 30 de agosto de 1993, n. 331, convertido en Ley n. 427 de 29 de octubre de 1993.

En concreto, el artículo 62-bis de la Ley 427/1993 establece que con el fin de lograr una acción de comprobación más efectiva en la lucha contra la evasión se prevé la elaboración por parte del *Ministerio delle Finanze* de un prospecto de estudios de sector con relación a campos significativos de contribuyentes por sectores previa consulta de las asociaciones profesionales y otras categorías.

En este sentido, los estudios de sector constituyen el fruto de un acuerdo de colaboración recíproca entre la Administración financiera, las asociaciones de categorías y otras órdenes.

### 3.- Concepto.-

Con carácter general, puede afirmarse que los estudios de sector son un instrumento utilizado para valorar la capacidad de producir ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios derivados de la realización de las actividades económicas individualizadas (*Gli studi di settore*, en [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)). Constituyen un instrumento utilizable por la administración para la reconstrucción inductiva de los ingresos producidos.

Individualizan los elementos que caracterizan la actividad de cada sector con particular referencia a las adquisiciones de bienes o servicios, a los precios practicados, a los consumos de materias primas y subsidiarias, al capital invertido, al desarrollo de la actividad laboral, a los bienes instrumentales empleados, a la localización de la actividad y otros elementos significativos. Su elaboración se basa en un sistema experto, construido sobre métodos

---

<sup>18</sup> GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*. Ed. Cedam, 1997, p. 129

matemático-estadístico que debería constituir un instrumento esencial para la recuperación de la eficiencia de la máquina fiscal en especial en su lucha contra la evasión fiscal.

#### 4.- Acepciones de la expresión “Estudios de Sector”.

Sin perjuicio de todo lo hasta aquí expuesto, es muy importante conocer que los estudios de sector tienen una doble función o cometido. A saber:

##### A- Los estudios de sector como procedimiento para facilitar la labor de liquidación a los órganos de la administración financiera.

Desde este punto de vista, puede definirse por “Estudios de sector” el instrumento del que se vale la administración financiera para realizar de manera presuntiva las liquidaciones tributarias.

Se trata de un instrumento que permite a la Administración financiera determinar, aproximadamente y de forma indirecta, los ingresos de los sujetos pertenecientes a los distintos sectores económicos<sup>19</sup>.

En definitiva –se ha dicho- los estudios de sector constituyen un instrumento esencial en las tareas de liquidación administrativa (de carácter inductivo) de las rentas y del volumen de negocio de las pequeñas empresas y de los trabajadores autónomos<sup>20</sup>.

La finalidad perseguida con los estudios de sector es rectificar indirectamente las rentas y el volumen de negocio de las pequeñas empresas y profesionales, independientemente de la contabilidad, también las rentas y volumen de negocios de los sujetos obligados a la llevanza de los libros contables<sup>21</sup>.

##### B- Los estudios de sector como un procedimiento de cálculo de los ingresos económicos, válido a efectos de la gestión interna de la actividad económica.

Habida cuenta de que los estudios de sector no son sino un instrumento útil para valorar la capacidad de producir ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios generados por la realización de las actividades económicas (empresariales y profesionales), tienen también como finalidad servir como instrumento válido para la gestión interna de la propia actividad realizada, de manera que el sujeto que desempeñe la actividad empresarial o profesional pueda “conocerse meglio”, es decir, conocerse mejor a sí mismo, midiendo el nivel objetivo de su propia eficacia económica en relación a las empresas o profesionales de su sector.

Por ello los estudios de sector son también un método informatizado con base estadística para el cálculo presunto de los ingresos derivados de la venta de bienes (empresarios) o de la prestación de servicios (profesionales) obtenidos por cada empresa o profesional individualmente considerado. O lo que es lo mismo, son un procedimiento de cálculo mediante el cual el empresario o profesional puede calcular sus ingresos y compararlos con los del sector.

<sup>19</sup> FERLAZZO NATOLI, L., *Corso di diritto tributario, parte generale*, Ed. Giuffrè editore, 1997, p. 134

<sup>20</sup> SANTAMARÍA, Baldassarre, *Lineamenti di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè editore, 1996, p. 141

<sup>21</sup> GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*, ob., cit., p. 131.

Como tal procedimiento de cálculo, los ingresos presuntos por venta de bienes o prestación de servicios se conocen a través de un producto software que se denomina GE.RI.CO (Gestione dei ricavi o compensi).

Nota: para conocer el volumen de ingresos aplicando los estudios de sector, los contribuyentes pueden dirigirse a la agencia entrate y solicitarlo presentado para ello el modelo para la comunicación de los datos relevantes a los fines de la aplicación de los estudios de sector debidamente cumplimentado.

El producto software GERICO se puede encontrar en la página web de la *Agencia delle Entrate*.

Los ingresos hallados a través del programa GERICO pueden ser utilizados por el contribuyente para la compilación de la declaración de renta y/o de IVA insertando "appositi prospetti" que evidencian el procedimiento seguido para la liquidación del impuesto<sup>22</sup>.

#### 5.- La aplicación de los estudios de sector para facilitar la labor de liquidación a los órganos de la administración financiera

La posible aplicación de los estudios de sector como instrumento de control del que se sirve la administración financiera en sus labores de liquidación depende del tipo de contabilidad que deba observar el sujeto pasivo. Así, a efectos de que la administración le pueda aplicar los estudios de sector cuando realice las liquidaciones tributarias, no será lo mismo si el sujeto pasivo está obligado a llevar contabilidad ordinaria o si por el contrario lleva contabilidad simplificada, o por ejemplo si está sujeto al régimen forfetario en cuyo caso es incompatible con la aplicación del estudio de sectores.

La actividad de liquidación mediante la aplicación de los estudios de sector se halla regulada en el artículo 10 de la Ley n. 146 de 8 de mayo de 1998, en virtud del cual:

- Para las EMPRESAS CON CONTABILIDAD SIMPLIFICADA: la administración financiera puede utilizar los estudios de sectores si los ingresos declarados son inferiores a aquellos resultantes de los derivados de la aplicación de los estudios de sectores.
- Para las EMPRESAS CON CONTABILIDAD ORDINARIA POR OPCIÓN Y PARA LOS QUE EJERCEN ACTIVIDADES ARTÍSTICAS Y PROFESIONALES, la aplicación de los estudios, en sede de liquidación está subordinada a que se verifiquen las siguientes condiciones:
  - a) Que los ingresos liquidados atendiendo a los estudios de sectores resulten superiores a aquellos declarados por al menos dos períodos impositivos sobre tres consecutivos (incluido el ejercicio objeto de liquidación).

---

<sup>22</sup> ELIANA DI CARLO, • *L'accertamento induttivo e gli studi di settore*, Facoltà degli studi di Roma La Sapienza, <http://www.studiamo.it/accertamento-induttivo-studi-di-settore/accertamento-induttivo.html>, apartado 4.1.- [Le esperienze straniere riguardo agli studi di settore: analogie e differenze.](#)

- b) Que del procedimiento verbal con inspección<sup>23</sup> resulte la inatendibilidad de la contabilidad, esto es que la contabilidad sea inatendible sobre la base de los criterios establecidos en el D.P.R. N. 570/1996.
- Para las empresas con CONTABILIDAD ORDINARIA EN RÉGIMEN NATURAL (obligatorio).

En estos supuestos se ha producido una importante modificación (porque se incluye un supuesto más) con la Ley de Presupuestos del Estado de 2004 para 2005 (*Legge Finanziaria 311/2004*).

Así, hasta el año 2004, para las empresas en régimen de contabilidad ordinaria obligatorio sólo se podían utilizar los estudios de sector por parte de la administración en el caso de que del verbal con inspección resultara motivada la inatendibilidad de la contabilidad ordinaria, por existir graves contradicciones o irregularidades en las escrituras obligatorias o entre esas y los datos e elementos directamente relevantes según los criterios previstos en el D.P.R. N. 570/1996.

La Ley 3311/2004 citada modifica el artículo 10 de la Ley 146/1998, modifica el punto 2 e introduce un punto 3-bis. En el nuevo punto 2 se dice que los sujetos que realicen actividad de empresa con contabilidad ordinaria, también por opción y los que ejercen arte o profesión, la liquidación basada en los estudios de sectores se aplica cuando en al menos dos períodos de liquidación sobre tres consecutivos considerados, la cantidad de los ingresos determinables al amparo de los estudios sea superior a la cantidad de aquellos declarados para los mismos períodos.

Así pues, no se hace distinción entre los contribuyentes en contabilidad ordinaria por opción y los contribuyentes en contabilidad ordinaria por régimen natural, y por tanto, aquél que hasta ahora era el mecanismo de liquidación aplicado sólo a los sujetos en régimen de empresas en contabilidad ordinaria por opción y para los profesionales, ahora resulta el sistema aplicación también a los sujetos en régimen de empresas en contabilidad ordinaria por obligación.

---

<sup>23</sup> Redatto a los efectos del art. 33, segundo punto, del D.P.R. n. 600 de 1973.

Disposizioni per l'accertamento dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2004 - Art. 10 della legge n. 146/1998 -	
Empresas en régimen de contabilidad simplificada	Siempre es posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector si los ingresos declarados son inferiores a los ingresos derivados de la aplicación de dichos estudios de sector.
Empresas en régimen de contabilidad ordinaria por opción, profesionales y artistas.	Será posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector siempre que: - Los ingresos derivados de la aplicación de los estudios de sector sean superiores a los declarados por el contribuyente durante al menos dos períodos impositivos de tres consecutivos incluido el ejercicio objeto de liquidación. - La contabilidad resulte inatendible según lo dispuesto en el D.P.R. 570/1997
Empresas en régimen de contabilidad ordinaria por obligación	Será posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector siempre que: La contabilidad resulte inatendible por existir graves contradicciones o irregularidades en las escrituras obligatorias o entre esas y los datos e elementos directamente relevantes según los criterios previstos en el D.P.R. N. 570/1996. Novedad a partir del año 2005: también podrá aplicarse los estudios de sector en el caso de que el volumen de ingresos determinados al amparo de los estudios de sector sea superior a la cantidad de ingresos declarados por el sujeto, durante al menos dos períodos de liquidación sobre tres consecutivos.

#### 6.- Causas de exclusión de los estudios de sector

Los considerandos anteriores, lógicamente están supeditados a que no existan causas de exclusión de los estudios de sector. En este sentido, el legislador fiscal establece unos límites o causas que determinan la no aplicación de los estudios de sectores. Pueden ser de dos tipos: causas de exclusión y causas de inaplicabilidad.

El hecho de que se de cualquiera de las causas de exclusión que relatamos a continuación implica que no se puedan aplicar ni los estudios de sector ni tampoco los parámetros, mientras que de darse las causas de inaplicabilidad significará que no se pueden aplicar los estudios de sector pero sí los parámetros. Y ello, en el bien entendido de que, respecto a las causas de



inaplicabilidad sólo están previstas algunas pocas en el supuesto de realizarse actividades empresariales pero no ninguna se ha legislado en el supuesto de realizarse actividades profesionales.

Causas de exclusión:

- Que se obtengan ingresos por importe superior a 5.164.569 euros (unos 861.000.000 de pesetas)
- Que tengan un periodo de impuesto de duración distinta de 12 meses, con independencia de de las circunstancias que provoquen que tal arco temporal sea menor o a caballo de dos ejercicios.
- Hayan iniciado o cesado la actividad en el curso del período impositivo. También si se modifica en el curso del año la actividad realizada.
- Determinan el volumen de rentas según el sistema forfetario
- Se dedican a la venta a domicilio.
- No se encuentran en un período normal de desarrollo de la actividad, como por ejemplo:
  - Los periodos en los cuales la empresa no ha iniciado la actividad productiva prevista en su objeto social porque, por ejemplo no tiene las autorizaciones administrativas necesarias, etc.
  - Período en el cual se interrumpe la actividad por todo el año a causa de la restructuración de local
  - Período en el cual se ha alquilado la única *azienda* (local de negocio)
  - Período en el cual el contribuyente suspende la actividad a fines administrativos dándole comunicación a la cámara de comercio e industria, etc.
- Cuando en el período impositivo se hayan realizado fusiones, escisiones, .... En estos caso, se podrán aplicar los estudios de sectores a la actividad que continúe de las dos sociedades escindidas.

## SISTEMAS DE CONTABILIDAD SIMPLIFICADA EN ITALIA

TIPOLOGÍA CONTABILIDAD	CONTRIBUYENTES	LIMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
SIMPLIFICADA	- Empresarios individuales (incluidas las empresas familiares), que realicen actividades comerciales. - Sociedad colectiva.; Sociedad comanditaria simple; sociedades equiparables art. 5 TUIR. - Entes Públicos o privados distintos de la sociedad por la eventual actividad comercial ejercida.	- Si se realizan prestaciones de servicios: Ingresos $\leq$ 309.874,14 euros - Si la empresa tiene por objeto otra actividad Ingresos $\leq$ 516.456,90 euros	Art. 18, 20 D.P.R. 600/1973 - Art. 2.1 DPR n. 659/1996 - Art. 9, 1 y 2 DL N. 69/1989. - Art. 13 DPR N. 435/2001	- Presentar los registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de la imposición directa - Libro de bienes amortizables	Sistema analítico en el sentido del art. 66 TUIR. La renta gravable se calcula por la diferencia entre los ingresos y los costes devengados al año
	- Personas físicas que ejercitan arte o profesión - Sociedades o asociaciones entre artistas y profesionales.	Regimen natural: aplicable con independencia del volumen de ingresos. Nota: para ingresos menores a 15.000 euros existen otros regimenes más simplificados.	Art. 19 DPR n. 600/1973 - Art. 3,1 DPR n. 659/1996 - Art. 14.1 y 2 y 2 DL DPR N. 435/2001	- Registro cronológico de ingresos y gastos. - Registros IVA por adquisiciones y facturas emitidas  o bien  - Registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de impuesto directos	Determinación analítica a los sentidos del artículo 54 TUIR. La renta gravable surge de la diferencia entre ingresos percibidos y los gastos sostenidos en el año

NOTA: *RICAVI* = ingresos derivados de la cesión de bienes (ACTIVIDADES EMPRESARIALES)  
*COMPENSI*: ingresos derivados por la prestación de servicios (ACTIVS. PROFESIONALES)

SUPER SIMPLIFICADA	- Personas físicas que realizan actividades empresariales  - Personas físicas que ejercitan arte o profesión	* Volumen de negocio: - Si se realizan prestaciones de servicios 10.329,14 < X < 15.493,71 euros - En otros casos: 10329,14 < X < 25.822,84 euros  * Bienes amortizables, el valor neto contable de los mismos $\leq$ 25.822,84  * Adquisiciones (no incluido IVA) X $\leq$ 18. 329,14 euros	Art. 3 Ley de 23 diciembre de 1996 n.662	- Presentar los registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de la imposición directa Nota: sustituibles por la presentación del registro contable previsto en el D. M. 11.12.1997	Sistema analítico en el sentido de los arts. 54 y 66 TUIR.  La renta gravable se calcula por la diferencia entre los ingresos obtenidos por cesión de bienes (empresa: art. 66 TUIR) o por prestación de servicios (profesionales: art. 54 TUIR) y los costes devengados al año
--------------------	--	--	--	--	---

TIPOS	CONTRIBUYENTES	LIMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
<b>FOR-FETARIA A</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personas físicas que realizan actividades empresariales</li> <li>- Personas físicas que ejercitan arte o profesión</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Volumen de negocio: no debe superar el importe 10.329,14 euros</li> <li>* Bienes amortizables, el valor neto contable de los mismos <math>\leq</math> 10.329,14 euros</li> <li>* No realizar exportaciones</li> <li>* Pagos por asalariados y colaboradores deben ser <math>\leq</math> 7.230,40 euros</li> </ul>	<p>Art. 3, apart. 171 a 185 Ley de 23 diciembre de 1996 n. 662.</p> <p>DPR n. 442 De 1997</p>	<p>Están previstas importantes simplificaciones contables:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No emitir factura salvo que así lo pida el cliente</li> <li>- No llevar el libro IVA de compras (basta conservar y anotar la documentación de las compras de la actividad)</li> <li>- Anotar las operaciones efectuadas en el registro de las facturas dentro de los 15 días del mes siguiente, o en su caso, en el <i>apposito prospetto</i> que sustituye al registro anterior, cuyo contenido se prevé en el D.M. 12/2/1997</li> </ul>	<p>Determinación forfetaria de la renta de la empresa o de la actividad profesional aplicando al volumen de negocios, las siguientes porcentuales:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 78% a los que ejercen arte o profesión</li> <li>- 75% empresas de servicios</li> <li>- 61% por otras actividades</li> </ul> <p>También la alícuota del IVA se halla de forma forfetaria, aplicando un coeficiente diferente en función de la actividad de que se trate</p>

<b>MARGINAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personas físicas que realizan actividades empresariales</li> <li>- Personas físicas que ejercitan arte o profesión</li> </ul>	<p>Ingresos obtenidos por la cesión de bienes (empresarios) y la prestación de servicios (profesionales) derivados de los estudios de sectores &lt; 25.822,84 euros</p>	<p>Art. 14 Ley 23, dic. 2000, n. 388</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Exonerados de obligaciones registrales y de llevanza de escrituras contables relevantes a los efectos de los impuestos directos e IVA.</li> <li>- Tienen la posibilidad de solicitar asistencia gratuita por parte de la administración de la Agencia tributaria territorialmente competente en la región del domicilio fiscal del obligado</li> </ul>	<p>Consiste en la aplicación de una alícuota fija que sustituye al IRPF (por importe del 15%). Dicho porcentaje se aplica sobre la diferencia de los ingresos hallados según las normas del estudio de sectores y los gastos deducibles</p>
-----------------	--	---	--	---	---

<b>NUEVAS INICIATIVAS EMPRESARIALES Y/O PROFESIONALES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personas físicas que realizan actividades empresariales</li> <li>- Personas físicas que ejercitan arte o profesión</li> </ul>	<p>Que los ingresos del trabajo autónomo o de la actividad empresarial no superen los siguientes límites. A saber.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Para los trabajadores autónomos: ingresos <math>\leq</math> a 30.987,41 euros</li> <li>- Para actividades distintas: ingresos <math>\leq</math> 61.974,83 euros.</li> <li>- En el caso de que se realicen simultáneamente ambos tipos de actividades se estará a la actividad prevalente, esto es, a la que produzca un mayor volumen de ingresos.</li> </ul>	<p>Art. 13 Ley 23, dic. 2000, n. 388</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Exonerados de obligaciones registrales y de llevanza de escrituras contables relevantes a los efectos de los impuestos directos e IVA.</li> <li>- Tienen la posibilidad de solicitar asistencia gratuita por parte de la administración de la Agencia tributaria territorialmente competente en la región del domicilio fiscal del obligado</li> <li>- Únicamente se puede aplicar a los tres primeros años de actividad.</li> </ul>	<p>Consiste en la aplicación de una alícuota fija que sustituye al IRPF (por importe del 10%). Dicho porcentaje se aplica sobre la renta obtenida sin poder computar gastos deducibles como la seguridad social u otros.</p>
---	--	---	--	---	--