

Sanzione doppia per chi omette gli studi di settore

Il nuovo sistema, così come modificato dal DL 98/2011, prevede una fattispecie sanzionatoria fissa e una proporzionale

/ Alessandro BORGOGGIO

Le recenti modifiche normative alla disciplina degli **studi di settore** hanno innovato il quadro delle **sanzioni** applicabili, introducendo un nuovo sistema basato su due fattispecie sanzionatorie: una **fissa** e una **proporzionale**. Come noto, in caso di **infedele dichiarazione**, si applica ordinariamente la sanzione amministrativa **dal 100% al 200%** delle maggiori imposte dovute, ai sensi degli artt. 1 (imposte sul reddito), comma 2, e 5 (IVA), comma 4, del DLgs. 471/1997, nonché, ai fini IRAP, dell'art. 32, comma 2, del DLgs. 446/1997. Dal **1° gennaio 2007**, però, è previsto che la misura di tale sanzione sia aumentata del 10% nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, sempre che il **maggior accertato** a seguito della corretta applicazione degli studi di settore sia **superiore al 10%** di quello dichiarato (cfr. artt. 1, comma 2-bis, e 5, comma 4-bis, del DLgs. 471/1997, nonché art. 32, comma 2-bis, del DLgs. 446/1997, introdotti dall'art. 1, commi da 25 a 27, della L. 296/2006). Il DL 98/2011 è intervenuto su due fronti per le **violazioni** commesse a decorrere **dal 6 luglio 2011** (data di entrata in vigore). Da un lato, riguardo alla predetta **sanzione ordinaria** per infedele dichiarazione annuale, è stato previsto un aumento del 50% in caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto e il contribuente non vi abbia provveduto anche a seguito di **specifico invito** da parte dell'Ufficio, sempre che il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore sia **superiore al 10%** di quello dichiarato: si applica, in tale ipotesi, la **sanzione dal 150% al 300%** delle maggiori imposte accertate, ai sensi dei nuovi commi 2-bis1 dell'art. 1 e 4-ter dell'art. 5 del DLgs. 471/1997, nonché del nuovo comma 2-ter dell'art. 32 del DLgs. 446/1997, aggiunti rispettivamente dalle lett. e), f), e g) del comma 28 dell'art. 23 del DL 98/2011. Dall'altro lato, viene introdotta una **nuova sanzione fissa**: l'art. 23, comma 28, lettera b), del DL 98/2011, infatti, ha aggiunto un nuovo periodo all'art. 8, comma 1, del DLgs. 471/1997, relativo alle **violazioni comuni** in materia di imposte dirette e IVA: si applica la sanzione fissa di **2.065 euro** nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto e

il contribuente non vi abbia provveduto anche a seguito di invito da parte dell'Agenzia.

Si delinea, così, un **sistema sanzionatorio** piuttosto **complicato**, soprattutto nel caso di omessa presentazione del modello recante i dati rilevanti. Nel caso di **infedele dichiarazione** di tali dati, invece, si rende unicamente applicabile la sanzione dal 110% al 220% solo se il maggior reddito accertato con gli studi di settore corretti è superiore al 10% di quello dichiarato. Tuttavia, l'Ufficio può ricorrere all'**accertamento induttivo "puro"** ex art. 39, comma 2, lettera d-ter), del DPR 600/1973 se l'infedele dichiarazione dei dati comporta una differenza superiore al 15%, o comunque a 50.000 euro, tra i ricavi o compensi determinati applicando gli studi corretti e quelli stimati sulla base di quanto dichiarato.

L'Agenzia (circ. 8/2011) ha considerato il caso in cui, a seguito di controllo dell'Ufficio, venga rilevata l'**omessa presentazione** della comunicazione dei dati rilevanti. In tale ipotesi, può rendersi applicabile la sanzione, variabile in funzione della gravità della violazione, **dal 150% al 300%** delle maggiori imposte accertate, sempre che il maggior reddito accertato sulla base dell'applicazione degli studi corretti sia maggiore del 10% di quello dichiarato. Inoltre, se il contribuente non si è ravveduto spontaneamente, trasmettendo il modello, anche a seguito di invito dell'Ufficio, si applica altresì la **sanzione fissa di 2.065 euro** (che trova applicazione anche qualora l'Ufficio abbia proceduto, poi, ad **accertamento con metodo diverso**, ad esempio analitico).

Se un contribuente, invece, ha omesso la comunicazione degli anzidetti dati rilevanti, ma, a seguito di invito dell'Ufficio o spontaneamente, vi ha poi provveduto, e dall'applicazione degli studi di settore fondati su tali dati risulta una situazione di **congruità** tale da "impedire" l'accertamento di un maggior reddito, non sono applicabili **né la sanzione fissa né quella proporzionale** maggiorata (anche se, invero, si renderebbe applicabile quella per mancata allegazione alla dichiarazione di documenti previsti, ex art. 8, comma 2, del DLgs. 471/1997: **da 258 a 2.065 euro**). Se, invece, emerge una situazione di non congruità, determinata dall'infedele dichiarazione dei dati rilevanti, tale da comportare l'accertamento di un maggior reddito superiore del 10% rispetto a quello dichiarato, la sanzione irrogabile è quella **maggiorata dal 110% al 220%** (quella dal 150% al 300% non è applicabile perché è stata sanata l'omissione).