



STUDIO COMMERCIALE

Condello Dr. Gaetano

**Via Provinciale Est n.11
89026 - SAN FERDINANDO (RC)**

Tel. e fax: 0966/766595-767322

Cell.: 329/0538471

Casella vocale e fax telematico: 178 226 9059

www.studiocondello.com

e-mail: info@studiocondello.com

Le modifiche alla disciplina degli studi di settore

L'analisi dei centri studi parlamentari dell'articolo 1, commi da 13 a 27 della legge 27/12/2006, numero 296

Revisione ed aggiornamento degli studi di settore

Il comma 13 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria disciplina le modalità di revisione e di aggiornamento degli studi di settore, introducendo il nuovo articolo 10-bis nella legge 8 maggio 1998, n. 146 («Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario»).

L'articolo 10 regola le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento.

Gli studi di settore, introdotti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono strumenti diretti a facilitare la ricostruzione induttiva dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, attraverso la determinazione di funzioni di ricavo e compenso per gruppi omogenei di contribuenti operanti nello stesso settore di attività.

Ciascuno studio di settore risulta, in particolare, costituito da tante funzioni di ricavo e di compenso quanti sono i gruppi omogenei di contribuenti nei quali sono stati suddivisi tutti coloro che operano nello stesso settore di attività. La derivazione della funzione di ricavo prende le mosse dall'elaborazione di un'ampia struttura informativa attinente ai dati contabili ed extracontabili dei contribuenti, pervenendo alla determinazione di indici statistici specifici per ogni categoria economica, ai quali è possibile ragguagliare la situazione del singolo contribuente.

Gli studi di settore sono approvati con decreti ministeriali e sono soggetti a revisione periodica.

In particolare, tale revisione è stata prevista dapprima dall'articolo 23, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2003,

n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, con finalità di controllo delle tendenze inflattive rilevate in occasione del passaggio alla nuova moneta dell'euro, per i settori in cui si fossero manifestate o fossero in atto abnormi dinamiche di aumento dei prezzi. Per altro, tale operazione non risulta essere stata condotta a termine; il controllo dei prezzi nella filiera agroalimentare da parte della Guardia di finanza è stato quindi nuovamente disposto dall'articolo 2 del decreto-legge 9 settembre 2005, n. 182, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2005, n. 231.

Finalità più propriamente tributarie riveste invece la revisione quadriennale disposta in via generale per i medesimi studi dall'articolo 1, commi da 399 a 401, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005), la quale, ai commi da 407 a 411, ne ha altresì disciplinato l'impiego a fine di accertamento. Tale possibilità è estesa, nei riguardi dei soggetti che esercitano attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, nonché degli esercenti arti o professioni, anche al caso in cui emergano, nel periodo d'imposta da accertare, significative situazioni di incoerenza rispetto agli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La possibilità di adeguamento alle risultanze degli studi di settore senza sanzioni e interessi, nel primo anno di applicazione, è stata altresì estesa ai periodi precedenti e riferita anche all'imposta regionale sulle attività produttive. In questo caso, deve essere tuttavia versata una maggiorazione del 3 per cento calcolata sulla differenza tra ricavi e compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelle annotati nelle scritture contabili, quando tale differenza sia superiore al 10 per cento.

Il comma 13 dell'articolo 1, modificato nel corso dell'esame presso il Senato, interviene sulla disciplina degli studi di settore, introducendo un nuovo articolo 10-bis nella legge 8 maggio 1998, n. 146 («Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario»).

Il nuovo articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998, aggiunto dal presente comma, disciplina le modalità di revisione e di aggiornamento degli studi di settore. In particolare, il comma 1 stabilisce che gli studi di settore sono soggetti a revisione al massimo ogni tre anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore stesso ovvero della sua ultima revisione, sentito il parere della commissione di esperti designati dal Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della medesima legge, tenendo anche conto delle segnalazioni delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali.

Il testo approvato dalla Camera prevedeva che la revisione avesse luogo "di norma" ogni tre anni. La nuova formulazione risultante dalle modificazioni del Senato configura invece il triennio quale termine massimo per la revisione, che può quindi essere operata anche con maggiore frequenza.

Introduzione della nuova analisi della coerenza applicata a tutti gli studi di settore

Il comma 14 del presente articolo 1 del disegno di legge finanziaria dispone, in via transitoria, che fino all'elaborazione e revisione degli studi di settore, mediante l'impiego degli indicatori di coerenza previsti dal comma 2 dell'articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998 (introdotto dal comma 13 del presente articolo: v. supra), per l'applicazione degli studi esistenti si tenga anche conto di specifici indicatori di normalità economica, idonei all'individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività da esso svolta. Questi indicatori sono approvati senza il parere della commissione di esperti, altrimenti previsto dal già citato articolo 10, comma 7, secondo periodo, della legge n. 146 del 1998.

L'applicazione degli indicatori ha effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, emanato con D.P.R. 31 maggio 1999,

n. 195.

L'articolo 1 del D.P.R. n. 195 del 1999, al comma 1, stabilisce che le disposizioni dell'articolo 10, commi da 1 a 6, della legge n. 146 del 1998, relative all'applicazione degli studi a fine di accertamento, si applicano a partire dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta nel quale entrano in vigore gli studi di settore, anche nel caso in cui gli studi medesimi siano pubblicati nella Gazzetta ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore.

Il comma 2 stabilisce invece che si applicano, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di

entrata in vigore degli studi, le disposizioni dell'articolo 10, comma 8, della citata legge n. 146 del 1998 (che consente di stabilire, con i decreti di approvazione degli studi, criteri e modalità di annotazione separata dei componenti negativi e positivi di reddito rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi nei confronti dei soggetti che esercitano più attività).

Il Senato ha specificato che tali indicatori debbono essere forniti di significativa rilevanza.

Esso ha precisato inoltre che si applica a questo riguardo il comma 4-bis dell'articolo 10 della medesima legge n. 146 del 1998 (inserito dal successivo comma 17 del presente articolo 1: vedi infra).

Il comma 15 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria, in conseguenza della nuova disciplina della revisione triennale degli studi di settore, introdotta dal comma 13, dispone l'abrogazione del comma 399 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005), il quale ne disciplinava la revisione quadriennale.

Il comma 399 dell'articolo 1 della legge n. 311 del 2004 stabilisce che gli studi di settore siano soggetti a revisione, di norma, ogni quattro anni dalla data dell'entrata in vigore o dell'ultima revisione, al fine di mantenerne la rappresentatività rispetto alla realtà economica cui si riferiscono. La revisione può essere disposta prima del suddetto termine, tenuto anche conto di dati e informazioni ufficiali quali i dati di contabilità nazionale, sentito il parere della commissione di esperti. La revisione è programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno.

Limiti di applicabilità degli studi di settore

Il comma 16 del presente articolo 1 ridefinisce le fattispecie alle quali non si applicano gli studi di settore, sostituendo il comma 4 dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, che attualmente le disciplina.

La nuova formulazione adegua i riferimenti al Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), in conseguenza delle modificazioni apportate (anche alla numerazione degli articoli) dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 ("Riforma dell'imposizione sul reddito delle società").

Tale novella innalza da lire 10 miliardi (pari a euro 5.164.568,99) a euro 7,5 milioni il limite massimo di ricavi e compensi, oltre il quale non trovano applicazione gli studi; si dispone altresì l'applicabilità degli studi al fine di accertamento, in caso di inizio dell'attività da parte dello stesso soggetto entro sei mesi dalla cessazione della precedente, nonché quando l'attività costituisca mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

Testo vigente	Nuova formulazione
4. Le disposizioni del comma 1 del presente articolo non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), o compensi di cui all'articolo 50, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro delle finanze, da pubblicare nella <i>Gazzetta ufficiale</i>. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 10 miliardi di lire. Le citate disposizioni non si applicano, altresì, ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta ovvero che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.	4. La disposizione del comma 1 del presente articolo non si applica nei confronti dei contribuenti: a) che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella <i>Gazzetta ufficiale</i>. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro; b) che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta. La disposizione di cui al comma 1 si applica comunque in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti; c) che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Rispetto a questa seconda ipotesi, sembra doversi concludere in ragione delle caratteristiche dello strumento che l'applicabilità del pertinente studio resti subordinata alla circostanza che la nuova attività sia riferibile al medesimo settore economico dell'attività cessata. Sarebbe per altro opportuno un chiarimento a questo riguardo.

La relazione tecnica annette alle disposizioni concernenti il limite di applicabilità degli studi di settore e la ridefinizione delle cause di esclusione effetti finanziari stimati in un maggior gettito (in termini di cassa) di 332 milioni di euro per l'anno 2007 e di 278 milioni di euro per gli anni 2008 e 2009.

Limiti alla potestà dell'Amministrazione finanziaria di rettifica degli studi di settore in base a presunzioni semplici

Il comma 17 dell'articolo 1, aggiunto nel corso dell'esame presso il Senato, introduce un nuovo comma 4bis nell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, il quale

disciplina le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento.

Per effetto di tale novella, in sede di rettifica del reddito d'impresa o dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione, è precluso l'utilizzo di presunzioni semplici (1) - anche se gravi, precise e concordanti qualora il contribuente destinatario dell'accertamento abbia dichiarato, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello di congruità rilevante ai fini dell'applicazione degli studi di settore, anche tenendo conto degli specifici indicatori definiti a norma del comma 2 dell'articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998 (2)

La preclusione opera a condizione che l'ammontare delle attività non dichiarate non sia superiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati. In ogni caso, la preclusione non si applica se l'ammontare delle

attività non dichiarate supera la soglia dei 50 mila euro.

In altri termini, se il contribuente risulta congruo rispetto agli studi di settore, l'amministrazione finanziaria non potrà esperire nei suoi confronti rettifiche di tipo analitico-induttivo, basate su presunzioni semplici, fino al 40 per cento dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente medesimo ed entro il limite massimo di 50 mila euro.

Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per attività, ricavi o compensi si intendono quelli indicati dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, come sostituito dal precedente comma 16 del presente articolo.

Trattasi rispettivamente dei ricavi indicati all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) (3), e dei compensi (4) indicati all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), emanato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Nota (1) — Le presunzioni sono le conseguenze che la legge (presunzioni legali) o il giudice (presunzioni semplici) trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato. Le presunzioni semplici per avere valenza probatoria devono essere gravi, precise e concordanti.

Nota (2) — Si veda la nota precedente.

Nota (3) — Si rinvia ai corrispettivi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni al capitale di società ed enti sottoposti ad IRES, dalla cessione di strumenti finanziari emessi da società ed enti sottoposti ad IRES, nonché dalla cessione di obbligazioni e di differenti titoli in serie o di massa che non costituiscano immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientranti fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Nota (4) — Trattasi dei compensi in denaro o in natura derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

L'avviso di accertamento deve esprimere i motivi che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore, in quanto ritenute inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.

L'illustrata disposizione si applica a condizione che le informazioni inserite dal contribuente nei modelli predisposti per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore non siano viziate da irregolarità tali da rendere applicabili le sanzioni introdotte, rispettivamente, nei decreti legislativi n. 446 e n. 471 del 1997 dai commi 25, 26 e 27 del presente articolo 1.

La preclusione introdotta dalla disposizione testé descritta si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007, secondo quanto disposto dal successivo comma 18 (vedi infra).

Il comma 18 dell'articolo 1, modificato nel corso dell'esame presso il Senato, regola l'efficacia delle nuove norme introdotte dai precedenti commi 16 (non modificato dal Senato) e 17 (inserito nel corso dell'esame presso quel Consesso), stabilendo che esse abbiano applicazione dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007. Tuttavia, relativamente al disposto della lettera b) del comma 4 dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998 (come sostituito dal comma 16) si prevede che abbia effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Quest'ultima disposizione esclude dall'accertamento sulla base degli studi di settore i contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta, salvo il caso di cessazione e inizio nel periodo di sei mesi da parte dello stesso soggetto, ovvero quando l'attività iniziata costituisca la mera prosecuzione di quella precedentemente svolta da altri soggetti.

Viene così anticipata con effetti di retroattività in tacita deroga al disposto dell'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) l'efficacia della nuova regola (che non sembra avere natura interpretativa) circa l'applicabilità degli studi di settore in caso di cessazione e successivo inizio di attività da parte del medesimo soggetto o di mera prosecuzione dell'attività altrui.

L'articolo 3 della legge n. 212 del 2000 stabilisce che salvo il caso delle norme di interpretazione autentica, le norme tributarie non hanno effetto retroattivo, e che, relativamente ai tributi periodici, le

modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Indicatori di normalità economica per i soggetti cui non si applicano gli studi di settore

Il comma 19 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria, allo scopo di orientare le attività di controllo nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo cui non sono applicabili gli studi di settore, prevede la determinazione di specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare.

Ai medesimi fini, nelle ipotesi di cessazione dell'attività, di liquidazione ordinaria ovvero di non normale svolgimento dell'attività (che costituiscono ordinariamente causa di esclusione dell'applicabilità degli studi), si stabilisce che possa venire richiesta la compilazione del modello, allegato alla dichiarazione, previsto per i soggetti cui si applicano gli studi di settore. Si tratta del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, da allegarsi alla dichiarazione dei redditi.

Indicatori di coerenza per le società di capitale che iniziano l'attività

Il comma 20 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria prescrive altresì la determinazione di appositi indicatori di coerenza per l'individuazione dei requisiti minimi di continuità dell'attività, con riferimento al primo periodo d'imposta in cui essa viene esercitata, relativamente ai soggetti indicati dall'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (società di capitali, società cooperative, società di mutua assicurazione), esclusi dall'applicazione degli studi di settore. Tali indicatori sono definiti tenendo conto delle caratteristiche e delle modalità di svolgimento dell'attività medesima.

La relazione governativa indica, a questo riguardo, l'esistenza di "una quota significativa di società di capitali (15-20%) che risultano fiscalmente inattive dopo periodi brevissimi (anche meno di un anno) dall'inizio dell'attività", rilevando che "queste società dichiarano sovente livelli di ricavi relativamente inferiori rispetto a quelli medi dichiarati dalle società appartenenti a settori economicamente omogenei che iniziano l'attività e la proseguono per periodi più lunghi". La stessa relazione chiarisce che gli indici di coerenza dovranno essere definiti partendo dagli analoghi indicatori degli studi di settore, con gli adeguamenti necessari per tener conto dei fenomeni specifici rilevati nell'analisi della particolare fattispecie.

Il comma 21 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria rimette l'approvazione degli indicatori di cui al precedente comma 20 ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro il 28 febbraio 2007. Tali indicatori potranno essere elaborati anche per settori economicamente omogenei, e dovranno trovare applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 (quindi con efficacia retroattiva).

Dalla formulazione del testo non risulta chiaramente la natura (ordinatoria o perentoria) del termine previsto per l'approvazione. Nella prima ipotesi, sarebbe altresì opportuno chiarire se, qualora l'approvazione intervenga dopo tale termine, ne rimanga ferma l'applicabilità al periodo d'imposta 2006.

La relazione tecnica annette alle disposizioni concernenti l'introduzione di indicatori di normalità economica per i contribuenti non soggetti all'applicazione degli studi di settore (comprese le società di capitali) effetti finanziari stimati in un maggior gettito (in termini di cassa) di 358 milioni di euro per l'anno 2007 e di 221 milioni di euro per gli anni 2008 e 2009.

Il comma 22 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria prescrive che venga programmata, sulla base di appositi criteri selettivi, una specifica attività di controllo nei confronti dei soggetti che risultano incoerenti per effetto dell'applicazione degli indicatori introdotti a norma del comma 20.

Applicazione studi di settore ai soggetti con periodo di imposta diverso da 12 mesi

Il comma 23 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria modifica le condizioni di applicabilità degli studi di settore a fini di accertamento, definite dall'articolo 10, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146.

In particolare, con la lettera a) è soppressa la condizione per cui il contribuente deve avere un periodo

d'imposta pari a dodici mesi; la lettera b) specifica invece che gli studi sono impiegati qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulti inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi. Secondo quanto rilevato dalla relazione governativa, l'applicazione a contribuenti con periodo d'imposta inferiore a dodici mesi richiederà un affinamento del modello statistico-matematico.

La stessa relazione rileva che la previsione di applicabilità ai soli contribuenti le cui dichiarazioni non risultino coerenti con gli studi è resa opportuna da ragioni di coordinamento con l'abrogazione del comma 2 dello stesso articolo 10 (che conteneva analoga clausola relativamente agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni), operata dall'articolo 37, comma 2, lettera a), del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Rimangono ferme le cause di esclusione stabilite dal comma 4 dello stesso articolo 10, così come sostituito dal comma 16 del presente articolo (vedi supra).

La relazione tecnica, a fine di cautela, non stima il maggior gettito che potrà derivare dalla presente disposizione.

Il comma 24 dell'articolo 1 del disegno di legge

finanziaria dispone che le modificazioni operate dal precedente comma 23, limitatamente a quanto stabilito dalla lettera a) - relativamente ai contribuenti con periodo d'imposta inferiore a dodici mesi hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007. La disposizione è motivata nella relazione governativa con la necessità di adeguare il modello statistico-matematico a questa nuova applicazione.

Sanzioni amministrative applicabili in caso di omessa o irregolare indicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore

I commi 25, 26 e 27 dell'articolo 1 del disegno di legge finanziaria prevedono in termini sostanzialmente identici per le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP l'incremento della sanzione amministrativa pecuniaria nei casi di omessa, infedele o inesatta 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 degli studi di settore non sussistenti, qualora il maggior reddito d'impresa, arte o professione accertato ecceda di oltre il 10 per cento quello dichiarato.

A questo fine:

a) il comma 25 integra con un nuovo comma 2-bis l'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ("Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi"). L'articolo trova applicazione con riferimento alle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi;

Il nuovo comma 2-bis prevede che la misura della sanzione minima e massima indicata al comma 2 (ossia la sanzione dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito, stabilita per la dichiarazione di reddito imponibile inferiore a quello accertato o comunque di imposta inferiore a quella dovuta o credito superiore a quello spettante, nonché per esposizione di indebite detrazioni d'imposta o indebite deduzioni dall'imponibile) sia elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa, infedele o inesatta 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 degli studi di settore non sussistenti. L'incremento non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato;

b) il comma 26 aggiunge, nell'articolo 5 del medesimo decreto legislativo n. 471 del 1997, un nuovo comma 4-bis, da applicarsi alle dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto (IVA);

Anche in questo caso, la misura della sanzione minima e massima prevista dal comma 4 (rispettivamente, cento e duecento per cento della differenza in caso di dichiarazione di imposta sul

valore aggiunto inferiore al dovuto o eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quanto spettante) è elevata del 10 per cento 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 degli studi di settore non sussistenti. L'incremento non si applica se la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quella dichiarata.

Si osserva, a questo proposito, che il comma 4, qui richiamato, oltre alla fattispecie descritta, disciplina, nel secondo periodo, le violazioni riguardanti la dichiarazione periodica, alle quali dichiara applicabile la diversa sanzione indicata nel comma 3 (sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni). Per evitare dubbi interpretativi, sarebbe opportuno specificare a quale dei due periodi debba intendersi operato il rinvio.

c) il comma 27 aggiunge, nell'articolo 32 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ("Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali"), un nuovo comma 2-bis, da applicarsi alle dichiarazioni relative all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Pertanto, la misura della sanzione minima e massima prevista dal comma 2 (rispettivamente, una e due volte l'ammontare della maggiore imposta dovuta in caso di dichiarazione di imponibile inferiore a quello accertato o imposta inferiore al dovuto) è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa, infedele o inesatta 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 degli studi di settore non sussistenti. L'incremento non si applica se la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quella dichiarata.