LE SANZIONI TRIBUTARIE:
CREDITO D'IMPOSTA PR GLI INVESTIMENTI NELLE ZONE ECONOMICHE SPECIALI (ZES)

01. NOZIONE

La disciplina dei **crediti d'imposta relativi al quadro RU** della dichiarazione dei redditi è stata ampiamente dibattuta dalla dottrina.

L'Agenzia delle Entrate ha sempre affermato che la mancata indicazione nel detto quadro comportava la perdita del credito d'imposta.

La migliore dottrina ribatteva che la mancata indicazione non comportava una violazione di carattere sostanziale e diffusa giurisprudenza di merito aveva ammesso che l'omissione potesse essere regolarizzata mediante la presentazione di una dichiarazione rettificativa anche entro il termine di decadenza dell'accertamento.

Ora, come noto, **con il recente art. 5 del D.L 193/2016** è stata riscritta la disciplina delle dichiarazioni integrative con la modifica del più volte richiamato art. 2 ed è stata introdotta la generale modificabilità della dichiarazione a favore entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento ed allineando i termini per modificare sia a favore che a sfavore la dichiarazione del contribuente **anche dopo il termine della dichiarazione successiva**.

In materia è intervenuta la Corte di Cassazione che con Sentenza 26 aprile 2017, n. 10239, relativamente al credito d'imposta per la ricerca scientifica ha sentenziato che *Il beneficiario* ***decade dalla possibilità di fruirne ove non indichi il credito nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta di concessione del beneficio****. In riferimento alla decadenza del beneficio, direttamente contemplata dalla disciplina normativa, non è invocabile il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale perché l'adempimento dei corrispondenti obblighi dichiarativi è strumentale all'espletamento delle verifiche dell'ufficio tributario sulla corretta fruizione dell'agevolazione*.

Pertanto occorre fare attenzione a dimenticanze che possono essere molto gravose.

02. LE SANZIONI IN MATERIA DI CREDITI D'IMPOSTA RU

Per i crediti d'imposta indebitamente compensati esiste un impegnativo versante procedimentale sanzionatorio che passa, tra l'altro dall'articolo 27 comma 16 del DL 185/2008 e all'articolo 13 comma 4 del D.Lgs. 471/97.

Sintetizzando:

se il credito utilizzato risulta **inesistente** **la sanzione è dal 100% al 200%** del credito indebitamente compensato
se il credito è, semplicemente, **non spettante** **la sanzione è del 30%.**

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati, può emanare apposito provvedimento e per la riscossione di sanzioni ed interessi un apposito atto di recupero.

Tale provvedimento, a pena di decadenza, **deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello del relativo utilizzo.

03. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

La misura delle sanzioni dovute è legata al tempo entro il quale avviene la regolarizzazione in ossequio al cosiddetto "**principio di gradualità decrescente del trattamento premiale**" (circolare Agenzia Entrate 23/2015).

Nello specifico, sempre secondo il disposto dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997), dal **1° gennaio 2016** si può usufruire del cosiddetto:

ravvedimento sprint	sanzioni pari a **0,1%** (1/15 di 1/10 del 15%) per ogni giorno di ritardo, a condizione che il versamento sia eseguito entro 14 giorni dall'omissione;
ravvedimento breve	che prevede sanzioni pari ad **1/10** del minimo (**1,50%**), a condizione che il versamento sia eseguito entro 30 giorni dall'omissione;
ravvedimento intermedio	che prevede sanzioni pari ad **1/9** del minimo (**1,67%**) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o

	dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
ravvedimento medio	che prevede sanzioni pari ad un **1/8** del minimo (**3,75%**), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
ravvedimento lungo	che prevede sanzioni pari ad **1/7** del minimo (**4,29%)** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
ravvedimento lunghissimo	che prevede sanzioni pari ad **1/6** del minimo (**5,00%**) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
ravvedimento su p.v.c	che prevede sanzioni pari ad **1/5** del minimo (**6,00**%) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione;
ravvedimento su omessa presentazione	che prevede sanzioni pari a **1/10** del minimo (**10 0 12%** a seconda del tipo di dichiarazione) nel caso di omessa presentazione della dichiarazione se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni (trenta giorni per la dichiarazione periodica iva).

A proposito di:	
	Ravvedimento operoso

Ricorda che:

Il ravvedimento è inibito solo dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni).

04. IL CUMULO GIURIDICO DELLE SANZIONI

Il legislatore ha apportato alcune deroghe al principio di **cumulo materiale** delle pene (secondo il quale andrebbero applicate tante sanzioni quante sono le violazioni commesse) applicando il cosiddetto **cumulo giuridico**.

Come premesso nel riquadro il meccanismo del **cumulo giuridico** delle sanzioni tributarie è disciplinato dall'articolo 12 del D.Lgs 472/1997 e prevede l'irrogazione di:

un'unica sanzione per la pluralità di violazioni commesse dal medesimo contribuente cui si applica la sanzione più alta aumentata di un quarto.

Ciò avviene nelle tre ipotesi di:

concorso formale che si ha quando con una sola azione sono violate diverse disposizioni di legge (Es. non registrando un ricavo rileva per Iva Ires Irap), in particolare si commetterà:

- **concorso formale omogeneo** se con la stessa azione (omissione) si commettono diverse violazioni della medesima disposizione;
- **concorso formale eterogeneo** se con la stessa azione (omissione) vengono violate disposizioni diverse (anche relative a tributi diversi);

concorso materiale quando la medesima disposizione è violata più volte da diverse azioni (Es. errata indicazione del codice fiscale in tutte le fatture);

illecito continuato quando si commettono violazioni, anche in campi diversi, che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione periodica del tributo (Es. non si fattura una prestazione e quindi non viene considerata negli adempimenti successivi), perché venga definito illecito continuato devono rappresentarsi diversi elementi:

- una molteplicità di violazioni in tempi diversi;
- l'unitarietà di tali violazioni;

- la continuazione di violazioni della stessa indole anche se commesse in periodi diversi.

In tal caso la sanzione sarà **quella base aumentata dalla metà al triplo**.

Ebbene, il **cumulo giuridico** prevede anche che qualora la maggiorazione della sanzione più alta sia più gravosa del cumulo delle sanzioni, si applicherà quest'ultimo (cumulo materiale).

05. CAUSE DI NON PUNIBILITA'

Nel nostro ordinamento sono previste **sette cause di non punibilità**, 5 delle quali da D.Lgs 472/1997 e 2 dallo Statuto del contribuente:

1.	**errore incolpevole sul fatto** (sull'illecito)**;**
2.	**errore di diritto derivante da ignoranza evitabile** della legge tributaria;
3.	**incertezza oggettiva** determinata dalla legge tributaria**;**
4.	**imputabilità a terzi** del mancato pagamento del tributo**;**
5.	**cause di forza maggiore;**
6.	**violazione formale che non incida** sulla formazione del debito d'imposta;
7.	**mancata risposta ad un interpello** regolare.

RICORDA	Un caso di imputabilità a terzi è quella in cui il contribuente affidi al professionista l'adempimento e questi non provveda al pagamento. Potrà evitare sanzioni solo presenti tempestiva denuncia alle autorità competenti.