

IN EVIDENZA:

- Sospensione della quota capitale nei **leasing finanziari**: scritture contabili del locatario
- Deducibilità delle **perdite su crediti** per i soggetti **las adopter**
- Operazioni di **fusione** secondo i principi contabili internazionali: **profili fiscali**
- **Vies**: operazioni intracomunitarie, soggettività passiva e territorialità ai fini Iva
- L'utilizzo del **rappresentante fiscale** nelle operazioni triangolari internazionali
- Disciplina della **compensazione delle imposte**
- Giurisprudenza e Prassi tributaria
- In allegato:
Rassegna Tributaria n. 1/2011

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 6,90 euro in più

8



Leggi d'Italia Professionale
Gruppo Wolters Kluwer

Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XXXV



Cod. 118316

21 febbraio
2011

Euro 6,00



APPROFONDIMENTO

Evoluzione della disciplina della compensazione delle imposte

di Vito Saracino^(*)

Con il presente articolo si affronta il tema relativo all'istituto della compensazione, alla luce dei recenti interventi legislativi, finalizzati a contrastare il diffuso fenomeno dell'evasione fiscale.

Si parte, quindi, dalla definizione del concetto di "compensazione", si esamina la sua introduzione nell'ordinamento fiscale italiano e si procede poi all'analisi degli interventi legislativi, che hanno apportato rilevanti modifiche di natura restrittiva.

1. Introduzione dell'istituto della compensazione nel nostro ordinamento

L'istituto della compensazione è stato introdotto nell'ordinamento fiscale italiano dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Prima dell'entrata in vigore di tale decreto, il nostro ordinamento prevedeva la cosiddetta **compensazione verticale** (detta anche interna, tradizionale, di riporto o a scomputo), che consente al contribuente di recuperare crediti sorti nei periodi precedenti e non chiesti a rimborso, con debiti **della stessa imposta** (ad esempio, utilizzo di un credito Irpef a scomputo del versamento dell'acconto Irpef).

Con l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 è stata introdotta la cosiddetta **compensazione orizzontale**, che permette, invece, al contribu-

ente, di compensare **crediti e debiti** nei confronti anche di **diversi** enti impositori (Stato, Inps, Inail, Enti locali, Enpals).

Tale compensazione quindi può riguardare:

- imposta su imposta, nell'ambito dello stesso ente;
- imposte diverse nell'ambito dello stesso ente;
- versamenti dovuti ad un ente e crediti vantati nei confronti di un altro ente;
- non sono ammessi in compensazione i crediti e debiti relativi all'Iva trasferiti da parte delle società che si avvalgono della **liquidazione Iva di gruppo**. Sono ammessi, invece, i crediti ed i debiti Iva risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e società controllanti (art. 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542).

2. Soggetti beneficiari

Possono avvalersi dell'istituto della compensazione tutti i contribuenti, sia privati che titolari di partita Iva, a favore dei quali risulta un **credito dalle dichiarazioni** (Iva, redditi, Irap, 770, quadro RR di UNICO e autoliquidazione Inail) o dalle **denunce periodiche contributive**.

3. Limiti temporali per la compensazione orizzontale

Dal punto di vista temporale, la compensazione può avvenire nei seguenti **termini**:

- per i crediti risultanti da **dichiarazioni fiscali** (UNICO, Iva autonoma o 770), a partire dal primo giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta ed entro la data

^(*) Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (Bari).

di presentazione della dichiarazione successiva;

- per i **crediti Iva infrannuali** relativi al 1°, 2°, 3° trimestre, chiesti in compensazione nell'istanza presentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (utilizzando l'apposito modello, approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 marzo 2007), a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del trimestre:

In particolare:

- per il **primo trimestre**, l'istanza va presentata entro il 30 aprile e la compensazione è possibile già dal 1° aprile;
- per il **secondo trimestre**, l'istanza va presentata entro il 31 luglio e la compensazione è possibile già dal 1° luglio;
- per il **terzo trimestre**, l'istanza va presentata entro il 31 ottobre e la compensazione potrà avvenire già dal 1° ottobre;
- per i **crediti Inps** risultanti da DM10/2, la compensazione è possibile a partire dalla scadenza della presentazione del DM10/2 da cui emerge il credito ed entro 12 mesi da tale data;
- per i crediti da **autoliquidazione Inail**, la compensazione può avvenire fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione;
- per i crediti derivanti da **agevolazioni** o incentivi, valgono le regole previste dalla disciplina specifica di ogni singola agevolazione.

4. Interventi legislativi sulle compensazioni

La disciplina delle compensazioni è stata **modificata** da diversi interventi legislativi, al fine di **limitare l'utilizzo "improprio"** di tale istituto. Importanti novità sono state introdotte dai seguenti provvedimenti, che saranno illustrati, in maniera più approfondita, nei paragrafi successivi:

- il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto **nuove sanzioni** per le compensazioni indebite (si veda il paragrafo 5);
- il D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito in L. 3 agosto 2009, n. 102, ha previsto nuovi termini per l'utilizzo in **compensazione dei crediti Iva**, in particolare ha introdotto il c.d. "Visto di conformità" (si vedano i paragrafi 6, 7 e 8);
- il recente D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122, ha prescritto il **divieto di compensazione** in presenza di **debiti erariali iscritti a ruolo** superiori a €

1.500 (si veda il paragrafo 9).

5. Indebita compensazione dei crediti d'imposta. Regime sanzionatorio

L'art. 27, comma 18, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 c.d. "Decreto anti-crisi", convertito in L. 28 gennaio 2009, n. 2, al fine di contrastare i frequenti abusi nell'utilizzo dell'istituto della compensazione, ha prescritto che "l'utilizzo in compensazione di **crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione **dal cento al duecento per cento** della misura dei crediti stessi".

5.1. Decorrenza e ambito oggettivo

La disposizione si applica a partire dal **29 novembre 2008** (data di entrata in vigore del suddetto decreto anti-crisi).

Per quanto concerne l'ambito oggettivo la norma fa esplicito riferimento ai crediti inesistenti. Si applica, quindi, a tutti i crediti per imposte e contributi che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, possono essere utilizzati in compensazione.

5.2. Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti fino al 28 novembre 2008

Prima dell'entrata in vigore di tale decreto, la violazione di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, era **equiparata** all'ipotesi di **omesso versamento** di tributi e pertanto punita con la sanzione pari al 30% dell'importo indebitamente compensato. Tale sanzione operava anche nell'ipotesi di utilizzo di un credito in misura superiore al limite di € 516.461,90.

5.3. Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti a partire dal 29 novembre 2008

Con l'entrata in vigore del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, la violazione di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è stata **equiparata** all'ipotesi di **dichiarazione infedele**, nella quale sia indicato un credito superiore a quello spettante, punita con la sanzione che va dal 100% al 200% del credito stesso.

Alla luce di quanto esposto possiamo concludere che:

- per le compensazioni di crediti inesistenti effettuate **fino al 28 novembre 2008**, si applica la sanzione del 30% del credito utilizzato in eccesso;
- per le compensazioni di crediti inesistenti ef-

fettuate a decorrere **dal 29 novembre 2008**, si applica la sanzione dal 100% al 200% del credito utilizzato in eccedenza.

Al fine di fornire ulteriori chiarimenti, si riporta la seguente tabella riepilogativa:

Tipologia di violazione	Sanzione
Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, fino al 28 novembre 2008	sanzione del 30%
Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti dal 29 novembre 2008	sanzione dal 100 al 200%
Utilizzo in compensazione di crediti esistenti per un ammontare superiore al limite di € 516.456,90 (fino al 28 novembre 2008 e dal 29 novembre 2008)	sanzione del 30%
Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun periodo d'imposta, a partire dall'11 febbraio 2009	sanzione del 200%
Chi non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun periodo d'imposta	Reclusione da sei mesi a due anni

6. Nuovi limiti temporali per la compensazione dei crediti Iva

L'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 c.d. "Manovra d'estate", convertito con successive modificazioni nella L. 3 agosto 2009, n. 102, ha introdotto importanti novità circa il momento a partire dal quale i contribuenti possono **compensare l'eccedenza Iva annuale**.

A partire **dal 1° gennaio 2010** (data di entrata in vigore del decreto) è stato generato un duplice regime:

- per le compensazioni Iva **fino a 10mila euro annui**, come pure per ogni altro credito tributario, la compensazione potrà effettuarsi dal primo giorno successivo a quello di maturazione e senza attendere la presentazione della dichiarazione;
- per le compensazioni di crediti Iva annuali o infrannuali, per un importo complessivo annuo **superiore a 10mila euro**, la compensazione può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

I contribuenti che intendono **utilizzare in compensazione** ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto possono non comprendere tale dichiarazione in quella unificata.

Ad esempio, la dichiarazione relativa al 2010 potrà essere presentata già nel febbraio 2011 e pertanto il credito emergente potrà essere utilizzato in compensazione a marzo.

Presentando la **dichiarazione Iva a febbraio**,

il contribuente risulta esonerato dalla comunicazione annuale dati Iva.

7. Visto di conformità

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti Iva **oltre** la soglia annua di **15mila euro annui**, devono presentare la dichiarazione Iva dalla quale emerge il credito munita del **visto di conformità**.

Il visto di conformità può essere **rilasciato** esclusivamente dai seguenti soggetti:

- professionisti iscritti negli **albi** dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli dei periti ed esperti** tenuti dalle Camere di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria; iscritti negli albi degli avvocati; iscritti nel registro dei revisori contabili;
- **responsabili dell'assistenza fiscale** dei CAF imprese, iscritti nell'albo dei dottori commercialisti o dei ragionieri liberi professionisti.

A tal fine, essi devono inviare preventivamente apposita **comunicazione** in carta libera alla **Direzione Regionale delle Entrate** territorialmente competente in relazione al domicilio fiscale del professionista, con i **dati** e gli **allegati** di seguito indicati:

- i dati anagrafici, l'indicazione dei requisiti

professionali, del numero di codice fiscale e della partita Iva.

Nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di un'**associazione professionale** di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del Tuir, nella predetta comunicazione dovranno essere indicati, oltre ai dati del singolo professionista, anche quelli dell'associazione di cui lo stesso fa parte. Si ricorda che il visto viene sempre apposto a **titolo personale** e quindi mai dall'associazione professionale;

- indicazione del luogo dove è esercitata l'attività professionale;
- la denominazione o ragione sociale e i dati anagrafici dei soci e dei componenti dei consigli di amministrazione e, ove previsto, del collegio sindacale, delle **società di servizi** delle quali il professionista intenda avvalersi per lo svolgimento delle attività di assistenza fiscale, con l'indicazione delle specifiche attività da affidare ad esse;
- una copia della **polizza di assicurazione della responsabilità civile** per danni derivanti dall'esercizio dell'attività in esame (obbligatoria), con massimale adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, dalle osservazioni e dalle certificazioni tributarie rilasciate, e comunque non inferiore a € 1.032.913,80, al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata. La polizza non deve contenere **franchigie o scoperti** e deve prevedere il risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto;
- una dichiarazione relativa all'insussistenza di **provvedimenti di sospensione** dell'ordine di appartenenza;
- una dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti di cui all'art. 8, comma 1, D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

7.1. Sanzioni in caso di false attestazioni

Nel caso in cui venga resa **un'infedele attestazione** di avvenuta effettuazione dei controlli per l'apposizione del visto, scattano le sanzioni previste dall'art. 39 del D.Lgs. n. 241/1997, che vanno da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.582 euro.

In caso di **ripetute violazioni** viene prevista un'apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di opportuni provvedimenti.

7.2. Decorrenza

Le regole appena esposte, inerenti alle compensazioni introdotte dalla Manovra d'estate 2009, operano già dal **1° gennaio 2010**.

8. Limite massimo di crediti d'imposta e contributi compensabili

Al fine di garantire il rispetto dei vincoli del bilancio dello Stato, l'art. 34, comma 1, della L. 23 dicembre 2000, n. 388 ha introdotto un **limite** all'utilizzo dell'istituto delle compensazioni, pari a **euro 516.456,90 per ogni anno solare**. Tale limite è stato elevato a € **1.000.000** per i soli soggetti che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari, costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di **subappalto nell'edilizia**, per i quali ha trovato applicazione il sistema del *reverse charge*, ai sensi dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 35, comma 6-ter; del D.L. 4 luglio 2006, n. 223).

Tale limite va cumulato con gli eventuali **rimborsi** ottenuti con il **conto fiscale** e non devono essere prese in considerazione le compensazioni eseguite con i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali.

Inoltre, nel limite non devono essere conteggiati i **crediti trimestrali** Iva richiesti a rimborso, mentre devono essere considerati gli stessi crediti utilizzati in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Ai fini della verifica di tale limite, il contribuente non deve conteggiare le **compensazioni verticali**, anche se eseguite mediante la presentazione del Modello di versamento F24.

Il **mancato rispetto del limite** rappresenta una violazione tributaria, regolarizzabile mediante il versamento di un importo pari all'importo utilizzato in modo indebito in compensazione, al quale dovranno essere sommati gli interessi ed una sanzione pari al 30%; la sanzione può essere eventualmente ridotta se il contribuente opta per l'istituto del ravvedimento operoso.

Nel caso in cui l'importo spettante sia **superiore al limite di € 516.456,90**, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari o riportata a nuovo ed, eventualmente, utilizzata in compensazione nell'anno successivo.

Successivamente, l'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, c.d. Manovra d'estate, convertito con

modificazioni nella L. 3 agosto 2009, n. 102, ha stabilito che un successivo decreto ministeriale potrà innalzare a partire dal 1° gennaio 2010 il limite massimo annuo dei crediti compensabili portandolo a 700 mila euro.

9. Ultime novità sulle compensazioni

Di recente, con la Manovra correttiva 2010, contenuta nel D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, è stata introdotta un'altra importante novità in materia di compensazione dei **crediti erariali**.

9.1. Divieto di compensazione di crediti erariali in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo di ammontare superiore a 1.500 euro

L'art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, ha **ampliato i limiti alla compensazione** dei crediti erariali e ha imposto, a partire dal **1° gennaio 2011**, il divieto per il contribuente di compensare crediti fiscali, qualora lo stesso sia **debitore per imposte erariali iscritte a ruolo** e non pagate di ammontare superiore a 1.500 euro.

In sostanza a partire dal 1° gennaio 2011 i debiti erariali iscritti a ruolo, di **importo superiore a 1.500 euro**, se non pagati entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, limitano la possibilità per il contribuente di effettuare la compensazione nel Modello F24.

Attraverso tale norma, ancora una volta il legislatore intende evitare che i contribuenti possano **utilizzare crediti erariali**, per future compensazioni, in presenza di altri debiti per imposte già iscritte a ruolo a titolo definitivo.

9.2. Ambito di applicazione

L'ambito di applicazione di tale limite riguarda esclusivamente crediti e debiti relativi alle **imposte erariali** (Iva, Irpef, Ires e relative imposte sostitutive e da ritenute alla fonte), restando escluse le altre imposte quali ad esempio i **tributi locali** (ad esempio, Ici), i contributi previdenziali (ad esempio, Inps dipendenti, artigiani, commercianti, gestione separata ex L. n. 335/1995, i premi Inail contro gli infortuni sul lavoro), l'**Irap**, eccetera.

Il divieto alla compensazione opera qualora sia **scaduto il termine di pagamento delle somme iscritte a ruolo**, ossia sia decorso il termi-

ne di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Non sussiste tale divieto qualora sia in corso la **sospensione della riscossione** (ad esempio, la sospensione concessa su istanza del contribuente dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dalla Direzione provinciale che ha formato il ruolo ex art. 39 del D.P.R. n. 602/1973, la sospensione operata dalla Commissione tributaria ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, eccetera) ovvero in caso di regolare pagamento delle rate a seguito di **dilazione** delle somme iscritte a ruolo ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

Il divieto alla compensazione opera invece in presenza di iscrizioni a ruolo definitive di importo superiore a millecinquecento euro.

Di conseguenza, non sussiste alcun divieto alla compensazione in presenza di importi iscritti a ruolo e non pagati di importo **pari o inferiore a 1.500 euro**.

Al fine di chiarire quanto finora esposto, si riportano alcuni esempi pratici:

- un contribuente ha un credito Iva da dichiarazione 2010 pari a € 6.000 compensabile ed un debito Irpef da ritenute d'acconto di € 9.000, ma risulta anche debitore di cartelle esattoriali per debiti erariali scadute per € 4.000.

Alla luce di quanto detto, è evidente che il credito utilizzabile in compensazione non è pari a € 6.000 bensì a € 2.000, dato dalla **differenza tra credito compensabile e debiti erariali scaduti** (€ 6.000 - € 4.000) e pertanto il contribuente dovrà versare, per differenza, € 7.000 (€ 9.000 - € 2.000);

- un contribuente ha un credito Iva da dichiarazione 2010 pari a € 5.000 compensabile, un debito Ires di € 7.000 e risulta anche debitore di cartelle esattoriali scadute per € 1.300.

In questo caso, essendo il debito erariale scaduto pari a € 1.300, inferiore quindi a € 1.500 (limite per il quale è posto il divieto alla compensazione), il contribuente potrà **utilizzare interamente il credito** Iva di € 5.000 e pertanto dovrà versare € 2.000, dato dalla differenza tra (€ 7.000 - € 5.000).

9.3. Sanzioni in caso di inosservanza del divieto

A sostegno del divieto, lo stesso art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 ha introdotto una sanzione amministrativa pari al **50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali ed accessori, per i quali è scaduto il termine di

pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

La sanzione **non** può comunque essere superiore al **50% di quanto indebitamente compensato**. Si tratta, quindi, di una sanzione più elevata rispetto a quella "ordinaria" prevista per l'omesso o insufficiente versamento di tributi (30% dell'importo non versato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997), ma comunque inferiore a quella prevista in caso di compensazione di crediti inesistenti dal 100% al 200% dell'importo dei crediti inesistenti compensati (si veda il paragrafo 4).

9.4. Disciplina transitoria: nessuna sanzione nell'attesa del decreto ministeriale

Con il Comunicato stampa del 14 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulle compensazioni effettuate in presenza di ruoli scaduti.

In particolare ha affermato che "Le compensazioni, in presenza di ruoli scaduti superiori a 1.500 euro, **non sono sanzionabili** fino all'emanazione del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che ne disciplina le modalità. Questo a condizione che l'operazione di **compensazione non vada a intaccare i crediti necessari per pagare i ruoli esistenti**".

La **piena operatività** del divieto di cui all'art. 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 presuppone quindi **l'adozione di un prossimo decreto** del Ministero dell'economia e delle finanze, che disciplini le modalità di compensazione delle somme iscritte a ruolo.

Pertanto, **fino all'emanazione del decreto**, in presenza di un debito iscritto a ruolo pari a € 2.000 e di un credito fiscale di € 100.000, è possibile utilizzare in compensazione € 98.000 senza incorrere in sanzioni. Se il contribuente compensa tutti i 100.000 euro e non paga il debito scatta la sanzione di 1.000 euro (il 50% di € 2.000).

Con l'entrata in **vigore del decreto**, si dovranno **compensare prima i 2.000 euro di debito**, rendendo così disponibili gli altri 98.000 euro. Se il contribuente compensa qualunque importo senza prima pagare il debito, scatta la sanzione del 50%.

Recentemente, la Corte di Cassazione, con sentenza del 13 gennaio 2011, n. 662¹, ha stabilito che il **reato di indebita compensazione** delle

¹ In "il fisco" n. 4/2011, fascicolo n. 1, pag. 585.

imposte può essere commesso oltre che dall'amministratore della società anche dal socio, se pone in essere consapevolmente condotte volte a realizzare la violazione.

Nel caso esaminato dai giudici, alcune società avevano creato dei crediti Iva fittizi al fine di utilizzarli in compensazione. Una di loro aveva anche occultato le scritture contabili.

Il Gip aveva provveduto al sequestro dei beni riconducibili agli **amministratori** e ad un **socio**. Secondo la Suprema Corte, nel caso esaminato si è trattato di un delitto previsto dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che prevede, per chi non versa importi superiori a € 50.000 (nel caso di specie per utilizzo di crediti inesistenti) la reclusione da 6 mesi a 2 anni.

10. Regolarizzazione delle violazioni: il "ravvedimento operoso"

Il contribuente che ha utilizzato in compensazione crediti inesistenti o non spettanti deve provvedere alla **ricostruzione del credito utilizzato in misura eccessiva**, attraverso il cosiddetto istituto del "ravvedimento operoso".

L'istituto del "ravvedimento operoso" è stato introdotto dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e consiste nella possibilità di regolarizzare le violazioni e le omissioni tributarie con il versamento di **interessi moratori** (calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito) e **sanzioni ridotte**, il cui importo varia in relazione alla tempestività del ravvedimento ed alla tipologia di violazione commessa.

In particolare, il contribuente che intende regolarizzare la propria situazione deve:

- versare l'importo del **credito inesistente o non spettante**, maggiorato degli interessi, con il Modello di versamento F24, indicando nella colonna "codice tributo" il codice relativo al credito d'imposta utilizzato in eccesso, nella colonna "importi a debito versati" l'importo del credito da restituire e nella colonna "anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento;
- versare gli interessi e la sanzione.

Dal punto di vista sanzionatorio è opportuno distinguere tra violazione per l'utilizzo di un **credito inesistente** e violazione per l'utilizzo di credito **non spettante**.

Si parla di "**credito inesistente**" quando, ad esempio, il contribuente utilizza in compensa-

zione un credito che non risulta in dichiarazione. L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, a partire dal 29 novembre 2008 è punito con la sanzione dal 100 al 200% del credito, mentre per le violazioni commesse fino al 28 novembre 2008 si applica la sanzione del 30%.

Il **credito non spettante** è invece quel credito effettivamente esistente, ma che non può essere fruito in compensazione (ad esempio, quando il contribuente utilizza in compensazione crediti eccedenti il limite di € 516.456,90). In tal caso si applica la sanzione del 30% dell'importo indebita-

mente compensato (la sanzione del 30% si applica sia per le violazioni commesse fino al 28 novembre 2008 sia per quelle commesse dopo tale data). Nell'effettuare il ravvedimento, quindi, deve essere considerata la distinzione sopra esposta tra credito esistente e credito non spettante, distinguendo per il primo se la violazione sia stata commessa prima del 29 novembre 2008 o a partire da tale data.

Al fine di chiarire quanto esposto, si riporta la seguente tabella:

Ravvedimento	Violazioni commesse fino al 28 novembre 2008		Violazioni commesse dal 29 novembre 2008	
	Sanzione	Sanzione ridotta	Sanzione	Sanzione ridotta
Utilizzo in compensazione di un credito inesistente	30%	<ul style="list-style-type: none"> - 1/12 del 30%, pari al 2,50% se regolarizzata entro 30 giorni - 1/10 del 30%, pari al 3% se regolarizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno di commissione della violazione 	dal 100% al 200%	1/10 del 100%, pari al 10% ed il ravvedimento può essere attuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno di commissione della violazione
Utilizzo in compensazione di un credito non spettante	30%	<ul style="list-style-type: none"> - 1/12 pari al 2,50% se regolarizzata entro 30 giorni - 1/10 pari al 3% se regolarizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno di commissione della violazione 	30%	<ul style="list-style-type: none"> - 1/12 pari al 2,50% se regolarizzata entro 30 giorni - 1/10 pari al 3% se regolarizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno di commissione della violazione

In definitiva:

- fino al 28 novembre 2008 sia l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti che non spettanti risulta punito con la sanzione del 30%;
- a partire dal 29 novembre 2008 l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente è punito con la sanzione dal 100 al 200%, mentre per l'utilizzo in compensazione di un credito non spettante, la sanzione rimane quella del 30%.

10.1. Nuove sanzioni fiscali in vigore dal 1° febbraio 2011

La L. 13 dicembre 2010, n. 220 denominata

“Legge di stabilità 2011” prevede **nuove sanzioni** fiscali in presenza di **ravvedimento operoso**, accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale.

Le nuove sanzioni entrano in vigore per gli atti emessi dal 1° febbraio 2011 e non comprendono quelle che precedono le iscrizioni a ruolo.

In particolare, per il ravvedimento operoso breve le nuove sanzioni risultano pari ad 1/10 del minimo, anziché 1/12 e si applicano per le **violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011**.

Istituto			Sanzione ridotta	
			Fino al 31 gennaio 2011	Dal 1° febbraio 2011
Ravvedimento operoso	Omesso/versamento parziale	Entro 30 gg	1/12	1/10
		Oltre 30 gg	1/10	1/8

	Dichiarazione tardiva nei 90 gg	1/12	1/10
	Dichiarazione integrativa pro-fisco (entro il termine dalla dichiarazione per l'anno successivo)	1/10	1/8
Adesione al pvc		1/8	1/6
Adesione agli inviti al contraddittorio		1/8	1/6
Accertamento con adesione		1/4	1/3
Acquiescenza preceduta da pvc o invito a comparire		1/4 sulle sanzioni irrogate	1/3 sulle sanzioni irrogate
Acquiescenza non preceduta da pvc o invito a comparire		1/8 sulle sanzioni irrogate	1/6 sulle sanzioni irrogate
Definizione agevolata delle sanzioni		1/4 sulle sanzioni irrogate	1/3 sulle sanzioni irrogate
Conciliazione giudiziale		1/3 sulle sanzioni definite in conciliazione	40% sulle sanzioni definite in conciliazione

Per quanto concerne il **tasso di interesse**, è opportuno sottolineare che a partire **dal 1° gennaio 2011** il tasso di interesse risulta stabilito

nella misura dell'**1,5%** (si ricorda che dal 1° gennaio 2010 al 31 gennaio 2010 il tasso di interesse legale era stabilito nella misura dell'1%).