

Dott. Carlo Agosta  
Dott. Enrico Pogolotti  
Dott. Davide Mancardo  
Dott.ssa Chiara Valente  
Dott.ssa Stefania Neirotti

Torino, lì 25 febbraio 2009

**Circolare n. 8/2009**

OGGETTO: *“Manovra anti-crisi” (DL 29-11-2008 n. 185 convertito nella L. 28-11-2009 n.2) – Misure di contrasto all’utilizzo in compensazione di crediti inesistenti*

**PREMESSA**

Al fine di contrastare l’indebito utilizzo della compensazione nel modello F24, con il DL 29.11.2008 n. 185, convertito nella L. 28.1.2009 n. 2, è stato previsto che:

- la compensazione di crediti inesistenti è punita con la sanzione amministrativa fino al 200% della misura dei crediti stessi;
- l’Agenzia delle Entrate può notificare un apposito atto di recupero del credito d’imposta entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo, a pena di decadenza;
- in caso di mancato pagamento delle somme chieste mediante l’atto di recupero, è possibile la loro iscrizione nei ruoli straordinari.

**SANZIONI PER L’UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI**

*Disciplina sanzionatoria amministrativa prima delle modifiche del DL 185/2008*

Prima delle modifiche apportate dal DL 185/2008 convertito, la violazione di indebita compensazione era sempre punita con la sanzione amministrativa del 30% dell’importo indebitamente compensato, applicando l’art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97.



### *Nuova disciplina sanzionatoria amministrativa del DL 185/2008*

L'art. 27 co. 18 del DL 185/2008 convertito, invece, stabilisce che l'utilizzo in compensazione di crediti "inesistenti" per il pagamento delle somme dovute è punito, a partire dal 29.11.2008, con la sanzione amministrativa dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi. A tali fini sono crediti "inesistenti" sia quelli artificiosamente costruiti o rappresentati in sede contabile o dichiarativa, che quelli derivanti da errore contabile o di interpretazione. Costituiscono invece crediti "non spettanti" quelli effettivamente esistenti, ma non suscettibili, per indicazione legislativa, di formare oggetto di compensazione in sede di versamento unificato.

### *Superamento della soglia di compensazione*

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che la suddetta violazione è da tenere distinta da quella comminata per la compensazione di crediti "esistenti", ma per importi superiori a 516.456,90 euro per ciascun anno solare, che continua ad essere punita con la sanzione pari al 30% dell'importo eccedente il suddetto limite.

### *Utilizzo in compensazione di crediti "non spettanti"*

Poiché la nuova disposizione si riferisce ai soli crediti "inesistenti", ma non anche a quelli "non spettanti", sembrerebbe possibile continuare ad applicare la sanzione del 30% non solo nel caso di utilizzazione in compensazione di crediti per un importo superiore al limite annuo di 516.456,90 euro, ma anche in relazione alle altre ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti "esistenti" ma "non spettanti".

### *Inasprimento delle sanzioni*

Ai sensi dell'art. 7 comma 2 del DL 5/2009, già in vigore ancorché in attesa di conversione in legge, le sanzioni per chi utilizza in compensazione crediti inesistenti oltre la soglia dei 50 mila euro per anno solare viene determinata nella misura del 200% dei crediti stessi.

## TABELLA RIEPILOGATIVA

<i>INDEBITA COMPENSAZIONE: PROFILI SANZIONATORI</i>		
<i>Condotta</i>	<i>Sanzione</i>	<i>Norma</i>
Utilizzazione di crediti "esistenti", ma per importi "eccedenti" il limite (516.456,90 euro)	30% dell'importo eccedente il limite	Art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97
Utilizzazione di crediti "esistenti", ma "non spettanti"	30% dell'importo del credito non spettante	Art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97
Utilizzazione di crediti "inesistenti" per importi inferiori a 50.000,00 euro nel medesimo periodo d'imposta	Dal 100% al 200% del credito inesistente	Art. 27 co. 18 del DL 185/2008 convertito
Utilizzazione di crediti "inesistenti" per importi superiori a 50.000,00 euro nel medesimo periodo d'imposta	200% dell'importo del credito inesistente	Art. 7 co. 2 del DL 5/2009



## RAVVEDIMENTO OPEROSO

La compensazione illegittima può essere oggetto di regolarizzazione applicando le sanzioni ridotte previste dal ravvedimento operoso, così come modificate dall'art. 16, comma 5, del D.L. n. 185 del 2008.

Nella seguente tabella vengono esposte le sanzioni applicabili alle violazioni commesse a decorrere dal 29 novembre 2008, mentre, in presenza di violazioni commesse prima di tale data, dovrebbero applicarsi in ogni caso - cioè anche in presenza di crediti inesistenti - le sanzioni amministrative previste per l'omesso o ritardato versamento (30 per cento):

<i>Violazione commessa dal 29/11/2008</i>	<i>Sanzione amministrativa edittale</i>	<i>Sanzione ridotta per ravvedimento entro 30 giorni</i>	<i>Sanzione ridotta per ravvedimento entro il termine della dichiarazione o un anno</i>
Compensazione di crediti oltre i limiti ammessi o non spettanti	30 per cento dell'eccedenza utilizzata	2,5 per cento (1/12 del 30%)	3 per cento (1/10 del 30%)
Compensazione di crediti inesistenti fino a 50 mila euro	dal 100 al 200 per cento del credito utilizzato		10 per cento (1/10 del 100%)
Compensazione di crediti inesistenti oltre 50 mila euro	200 per cento del credito utilizzato		20 per cento (1/10 del 200%)

Secondo quanto chiarito più in dettaglio con la Risoluzione n. 166/E del 4 giugno 2002, il contribuente, che si vuole avvalere dell'istituto del ravvedimento operoso, è tenuto a indicare nel modello F24 nella colonna:

- “codice tributo” il codice relativo al credito d'imposta utilizzato in eccesso;
- “importi a debito versati” l'importo del credito da restituire, maggiorato degli interessi al tasso legale del 3% (se manca l'apposito codice tributo per il versamento degli interessi);
- “anno di riferimento” l'anno di imposta cui si riferisce il versamento.

La sanzione per il ravvedimento va versata, sempre tramite il Mod. F24, con il codice tributo 8911.

Si ritiene inoltre utile evidenziare che in materia di sanzioni penali, l'articolo 10 - quater del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, prevede la pena della reclusione da sei mesi a due anni nei confronti di chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione nel modello F24 crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Infine si evidenzia che con l'articolo 16, comma 3, dello stesso Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, è stato abrogato l'obbligo di comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate



dell'importo e della tipologia dei crediti oggetto di compensazione nel modello F24, qualora di importo superiore a 10.000 euro (adempimento mai divenuto operativo).

#### TERMINI DI NOTIFICA DELL'ATTO DI RECUPERO

L'Agenzia delle Entrate, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati, anche in compensazione, può notificare al contribuente apposito "atto di recupero".

Il co. 16 dell'art. 27 del DL 185/2008 convertito stabilisce che l'atto di recupero relativo a crediti inesistenti utilizzati in compensazione deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo (e non il quarto) a quello del relativo utilizzo.

Restano fermi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia per il reato di indebita compensazione previsto dall'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000.

#### *Decorrenza*

I nuovi termini si applicano a decorrere dalla data di presentazione del modello F24 nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali, al 29.11.2008, siano ancora pendenti gli ordinari termini di decadenza dal potere di accertamento.

Pertanto, il termine di otto anni riguarda anche i crediti inesistenti utilizzati in compensazione nell'anno 2003, essendo ancora pendente, alla data del 29.11.2008, il termine per l'accertamento di tale annualità.

#### RISCOSSIONE TRAMITE RUOLI STRAORDINARI

Ai sensi dell'art. 27 co. 19 del DL 185/2008 convertito, infine, in caso di mancato pagamento delle somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, entro il termine indicato dall'Ufficio, comunque non inferiore a 60 giorni, le somme dovute sono iscritte nei ruoli straordinari.

Pertanto, anche qualora venisse proposto ricorso giurisdizionale, l'esecuzione può continuare per l'intero.

Restiamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e porgiamo cordiali saluti.

***Studio Associato Agosta***