

CIRCOLARE N. 12
6 AGOSTO 2009

**II D.L. n. 78/2009
cd. "manovra estiva 2009"**

© Copyright 2009 Acerbi & Associati®

Il D.L. 1 luglio 2009 n. 78, noto come "manovra estiva 2009" e che contiene anche numerosi provvedimenti anticrisi, è stato definitivamente convertito in legge con L. n. 102 del 3 agosto 2009, pubblicata nella G.U. n. 179 del 4 agosto 2009 ed entrata in vigore il 5 agosto 2009.

Le misure cd. "anti-crisi" contenute nel decreto citato sono molteplici e sono indirizzate a diversi settori dell'economia.

Di seguito vengono commentati alcuni tra i provvedimenti del citato D.L. che interessano la Clientela dello Studio:

- le agevolazioni della cd. "Tremonti-ter" per gli investimenti in nuovi macchinari ed apparecchiature
- le disposizioni relative al cd. "bonus capitalizzazione"
- le disposizioni in materia di "compensazione" dei crediti IVA (integrate dalle novità in materia sanzionatoria per la compensazione di crediti inesistenti già introdotte dal D.L. n. 185/2008).

Le disposizioni di cui all'art. 13-bis del D.L. n. 78/2009 ad oggetto "Disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato", cd. "scudo fiscale", saranno oggetto di un prossimo approfondimento.

Le principali novità del D.L. n. 78/2009, manovra estiva 2009, definitivamente convertito in legge

Art. 5 – Detassazione degli investimenti in macchinari Nuovi investimenti in macchinari

L'art. 5 del decreto prevede una detassazione nella misura del 50% degli utili reinvestiti dalle imprese per l'acquisto di alcuni beni strumentali, in particolare per l'acquisto di macchinari e apparecchiature effettuato entro il 30 giugno 2010.

Tale norma è già comunemente nota come la c.d. "Tremonti – ter".

La disposizione è stata oggetto di commento con la circolare di Studio n. 9 del 2009; poiché in sede di conversione del decreto sono state apportate importanti modifiche si aggiorna di seguito il commento e le indicazioni operative già rese con la Circolare n. 9 alla luce delle mutate previsioni di legge.

Ambito soggettivo

L'agevolazione, contenuta nell'art. 5 del D.L. n. 78/2009 riguarda esclusivamente il reddito di impresa (art. 55 e ss. del D.P.R. n. 917/1986).

Sono esclusi dall'agevolazione, quindi, i professionisti ed i titolari di reddito di lavoro autonomo (artt.53 e 54 del D.P.R. n. 917/1986) ed i produttori agricoli che tassano il proprio reddito sulla base del reddito agrario (art. 32 del D.P.R. n. 917/1986).

Si tratta di una scelta coerente con le tipologie di beni agevolati che sono, come vedremo meglio più avanti, di competenza del settore manifatturiero.

Sono interessate tutte le tipologie di imprese:

- società di capitali;
- società di persone;
- imprese individuali,

a prescindere dal regime contabile adottato.

I soggetti titolari di attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro possono usufruire degli incentivi solo se sono in grado di documentare l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni in materia di sicurezza sul lavoro.

Ambito oggettivo

La norma prevede che un importo pari al 50% degli investimenti in particolari tipologie di beni sia "escluso dall'imposizione sul reddito di impresa".

Deve trattarsi di investimenti in beni strumentali **nuovi**. Il requisito della "novità" è stato introdotto in sede di conversione del decreto.

Sulla base delle interpretazioni rese dall'Agenzia entrate in occasione delle precedenti agevolazioni "Tremonti", il requisito della novità non comporta necessariamente che il bene sia acquistato dal produttore o rivenditore; inoltre, sulla base delle indicazioni di cui alla C.M. n. 90/E/2001, il requisito della novità si deve considerare soddisfatto anche quando il bene è acquistato da soggetti diversi rispetto al produttore o al rivenditore, purchè non sia stato utilizzato da alcuno.

Non sono in alcun modo agevolabili i beni merci, cioè i macchinari acquistati per la rivendita.

Dal punto di vista operativo, si tratta di operare una variazione in diminuzione ai fini Irpef o Ires, da indicare nella dichiarazione dei redditi, come avveniva in passato.

L'ambito di applicazione della disposizione in commento non riguarderà l'Irap.

In pratica, viene concesso di dedurre ai fini Irpef o Ires, per una volta e mezza, il costo del bene strumentale. Innanzitutto attraverso l'ordinario processo di ammortamento, ed in secondo luogo attraverso la deduzione del 50% del costo in dichiarazione dei redditi.

Per una società di capitali (aliquota Ires del 27,5%) il risparmio di imposta è pari al 13,75% del costo dei macchinari strumentali acquistati.

I **beni** per i quali i relativi investimenti sono agevolati sono quelli ammortizzabili **contenuti nella divisione 28 tabella ATECO 2007** (di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia entrate del 16 novembre 2007), quindi quelli che appartengono alla categoria dei macchinari e delle attrezzature destinati prevalentemente ad attività di tipo industriale (nella Circolare di Studio n. 9/2009 è disponibile un elenco analitico dei macchinari e delle apparecchiature agevolate).

In questa sede si precisa che la tabella ATECO 2007 individua le attività di fabbricazione di:

- macchinari e apparecchiature, comprese le rispettive parti meccaniche, che intervengono meccanicamente o termicamente sui materiali o sui processi di lavorazione;
- apparecchi fissi e mobili o portatili a prescindere dal fatto che siano stati progettati per uso industriale, per l'edilizia e l'ingegneria civile, per uso agricolo o domestico;
- alcune apparecchiature speciali, per trasporto di passeggeri o merci entro strutture delimitate, nonché alcuni macchinari per usi speciali, utilizzati o meno in un processo di fabbricazione.

Tutti i beni non contenuti nella sopracitata tabella sono esclusi dall'agevolazione.

Il periodo temporale di durata dell'agevolazione ed il momento di effettuazione dell'investimento

Secondo il testo del decreto, rilevano gli investimenti "fatti" dall'entrata in vigore del decreto legge (quindi dal 1 luglio 2009) fino al 30 giugno 2010. La norma è, quindi, temporanea.

L'agevolazione (diversamente da quanto previsto nella versione originaria del decreto) potrà essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte Irpef o Ires dovute per il periodo di effettuazione degli investimenti (ne consegue che l'agevolazione non

potrà essere considerata in sede di calcolo degli acconti Irpef o Ires dovuti per i periodi di imposta 2009, 2010 e 2011).

In altri termini:

- gli investimenti effettuati nel periodo 1 luglio / 31 dicembre 2009 daranno luogo ad agevolazione in sede di Unico 2010 per il periodo di imposta 2009
- gli investimenti effettuati nel periodo 1 gennaio / 30 giugno 2010 daranno luogo ad agevolazione in sede di Unico 2011 per il periodo di imposta 2010.

Non assume rilevanza il titolo di possesso o la modalità di acquisizione dei beni. L'incentivo può riguardare, quindi, sia gli investimenti effettuati sotto forma di acquisto, che quelli effettuati mediante contratti di appalto ovvero di leasing.

A tale riguardo occorre quindi prestare attenzione ai criteri che individuano il momento di effettuazione dell'investimento, che – si ricorda – deve avvenire nel periodo dal 1 luglio 2009 al 30 giugno 2010, ovvero, ai fini della fruizione dell'agevolazione nei periodi 1 luglio / 31 dicembre 2009 e 1 gennaio / 30 giugno 2010.

Le regole sono quelle dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 relative alla competenza fiscale dei costi:

- per gli ordinari acquisti di beni strumentali, si deve considerare la data di consegna o spedizione del bene strumentale
- per i beni acquisiti attraverso operazioni di leasing, rileva il momento in cui il bene viene consegnato dal concedente all'impresa utilizzatrice
- per gli investimenti tramite appalto, occorre considerare il momento di ultimazione del bene, ovvero gli stati di avanzamento lavori purché liquidati in via definitiva dal committente.

Il "costo" rilevante ai fini dell'agevolazione

La detassazione prevista dalla "Tremonti-ter" è pari al 50% del valore dell'investimento.

La norma fa, infatti, riferimento al "valore" degli investimenti e tale importo deve intendersi riferito al "costo" effettivamente sostenuto dall'impresa per acquistare o realizzare il bene strumentale (art. 110 del D.P.R. n. 917/1986).

Il costo comprende gli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, installazione, ecc.), al netto di eventuali contributi in conto impianti.

Possono essere conteggiati anche gli interessi capitalizzati sul costo del bene strumentale, alle condizioni e nei limiti stabiliti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del D.P.R. n. 917/1986 (cfr. C.M. n. 4/E/2002).

Anche l'IVA indetraibile costituisce elemento accessorio del costo di acquisto, qualora l'indetraibilità sia oggettivamente prevista da disposizioni di legge (cfr R.M. n. 297/E/2002).

Per gli investimenti in leasing rileva il costo sostenuto dall'impresa concedente.

Decadenza dal beneficio

Come in passato, anche la nuova "Tremonti – ter" prevede una norma finalizzata ad evitare la "circolazione rapida" dei beni detassati; pertanto l'agevolazione in parola è revocata se il bene viene ceduto (oppure, auto consumato, assegnato, destinato a finalità estranee) prima della fine del secondo periodo di imposta successivo, nonché qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato vengano ceduti a stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo.

Nel consegue che il beneficio relativo agli investimenti effettuati nel 2009 è revocato se i relativi beni sono ceduti o destinati a finalità estranee prima del 31 dicembre 2010; per gli investimenti del 2010 la revoca del beneficio interviene se i relativi beni sono ceduti prima del 31 dicembre 2011.

Quanto all'ipotesi di cessione a paesi non aderenti allo Spazio economico europeo, si fa notare come tale previsione necessiti di chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia entrate, e soprattutto non preveda alcun limite temporale.

La norma nulla dice per quanto riguarda il meccanismo di recupero dell'incentivo; si ritiene che l'imponibile da recuperare a tassazione (mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi) sia pari al minore tra il corrispettivo dei beni ceduti (valore normale per i beni eventualmente autoconsumati) e l'ammontare della detassazione originaria proporzionalmente riferibile al costo del bene ceduto.

Art. 5 – Detassazione degli investimenti in macchinari Bonus ricapitalizzazione

L'art. 5 del decreto in commento, prevede al comma 3-ter, un "bonus fiscale" per le società che aumentano il proprio capitale sociale entro 6 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

La norma, introdotta in sede di conversione del decreto, prevede che per gli aumenti di capitale di società di capitale o di persone di importo fino a 500.000 euro perfezionati da persone fisiche mediante conferimenti (in denaro, di beni in natura, di crediti) entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto n. 78/2009, si presume un rendimento del 3% annuo che viene escluso da imposizione fiscale per il periodo di imposta in corso alla data di perfezionamento dell'aumento di capitale e per i quattro periodi di imposta successivi.

Il bonus può essere associato alla "Tremonti-ter", qualora l'aumento di capitale venga fatto per finanziare nuovi investimenti agevolati dalla "Tremonti-ter", ovvero spetta anche in caso di altra destinazione delle risorse acquisite dalla società.

Ambito soggettivo

Sono interessate dall'agevolazione le società di capitali nella forma a responsabilità limitata, per azioni ed in accomandita per azioni, nonché le società di persone nella forma in nome collettivo e in accomandita semplice.

Ambito oggettivo

La norma agevola i soli aumenti di capitali perfezionati da persone fisiche; deve trattarsi di aumenti di capitali liberati mediante conferimenti di denaro o in natura (beni o crediti). Non rilevano quindi i cd. apporti "fuori capitale" (versamenti in conto capitale, in conto aumento di capitale, a fondo perduto, per rinuncia di precedenti finanziamenti) né gli aumenti di capitale gratuiti (cioè mediante passaggio di riserve a capitale).

L'agevolazione viene riconosciuta fino ad un ammontare massimo dell'aumento di capitale di euro 500.000.

Periodo temporale dell'agevolazione

Rilevano gli aumenti di capitale perfezionati ai sensi degli artt. 2342 e 2464 del codice civile, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

Poiché la legge di conversione è entrata in vigore il 5 agosto 2009, gli aumenti di capitale agevolati sono quelli perfezionati nel periodo:

- 5 agosto / 31 dicembre 2009

- 1 gennaio /4 febbraio 2010.

In particolare, il bonus fiscale applicabile per il periodo di imposta in corso alla data di perfezionamento dell'aumento di capitale e nei quattro successivi, sarà così fruito:

- per gli aumenti di capitale perfezionati nel periodo 5 agosto / 31 dicembre 2009: a giugno/luglio 2010-2011-2012-2013-2014 rispettivamente in sede di Unico 2010, 2011, 2012, 2013, 2014
- per gli aumenti di capitale perfezionati nel periodo 1 gennaio /4 febbraio 2010: a giugno/luglio 2011-2012-2013-2014-2015 rispettivamente in sede di Unico 2011, 2012, 2013, 2014, 2015.

Relativamente alla rilevanza del "perfezionamento" dell'aumento di capitale, si ritiene che esso coincida con la sottoscrizione delle nuove azioni o quote, non essendo sufficiente la mera delibera assembleare, ancorché iscritta nel Registro imprese, alla quale il conferimento potrebbe non fare mai seguito.

Per gli aumenti eseguiti in natura, la sottoscrizione dovrà essere accompagnata dall'integrale liberazione delle quote (con l'effettuazione del conferimento), mentre per quelli in denaro sarà sufficiente il versamento del 25% come indicato negli artt. 2343 e 2464 del codice civile.

Quantificazione del "bonus capitalizzazione"

L'agevolazione è pari al 3% dell'aumento di capitale, con il limite di euro 500.000 (sono sicuramente agevolati anche aumenti di capitale di importo superiore a tale soglia, solo che il reddito virtuale escluso da imposizione di calcolerà nei limiti dell'importo indicato), per ciascuno dei 5 periodi di imposta rilevanti.

L'agevolazione verrà fruita quale esclusione dall'imponibile fiscale.

Nel caso ad es. di un aumento di capitale di 500.000 euro, l'importo annuo escluso da imposizione Ires sarà di euro 15.000 con un risparmio fiscale netto di euro 4.125; il risparmio fiscale nei cinque periodi di imposta rilevanti sarà pertanto di complessivi euro 20.625.

La norma cita l'esclusione da "imposizione fiscale", utilizzando un termine tecnico e senza alcun riferimento alle imposte sui redditi ed all'Irap; sono quindi opportuni chiarimenti ministeriali al riguardo.

Art. 10 – Incremento delle compensazioni dei crediti fiscali

L'art. 10 del decreto in commento (con una rubrica peraltro altamente ingannevole "incremento delle compensazioni ..."), ha profondamente modificato le regole sulle compensazioni fiscali, con particolare riguardo all'IVA, allo scopo di rendere più rigoroso e riorganizzare il sistema delle compensazioni per contrastare gli abusi, nonché incrementare la liquidità delle imprese prevedendo la possibilità di incrementare la soglia massima annua compensabile ad euro 700.000.

Purtroppo, a parte i "buoni propositi" enunciati nella rubrica dell'articolo di legge, sono stati introdotti una serie di limiti quantitativi ed operativi che di fatto sortiranno l'effetto di scoraggiare le compensazioni dei crediti IVA.

Compensazione dei crediti IVA

Una delle modifiche più rilevanti riguarda l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

In particolare, con l'inserimento di un nuovo periodo nel comma 1, è stato previsto il principio generale in base al quale l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno (cd. "credito infrannuale"), per importi superiori ad euro 10.000 annui, può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza da cui il credito stesso risulta.

In altri termini:

- crediti IVA fino a 10.000 euro: la compensazione può essere effettuata a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello per il quale deve essere presentata la dichiarazione dalla quale il credito risulta
- crediti IVA superiori ad euro 10.000: la compensazione può essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui risultano.

Per coordinare la nuova disciplina sulle compensazioni con la dichiarazione IVA annuale, è stato previsto che i contribuenti obbligati alla presentazione della dichiarazione UNICO possono non comprendere nella stessa la dichiarazione annuale IVA nell'ipotesi in cui il credito da questa risultante venga utilizzato in compensazione ovvero chiesto a rimborso.

Resta comunque ferma la possibilità di chiedere il rimborso del credito IVA e/o di utilizzare lo stesso in compensazione anche dopo la presentazione di Unico.

Crediti IVA di importo superiore ad euro 15.000 annui – obbligo del visto di conformità

In capo ai contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000 annui, l'art. 10 in commento prevede l'obbligo di richiedere l'apposizione del "visto di conformità" di cui all'art. 35 comma 1 lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997 relativamente alle dichiarazioni da cui emerge il credito.

Per i contribuenti sottoposti al controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-bis del codice civile, la dichiarazione può essere, in alternativa, sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

Il rilascio del "visto di conformità" implica, oltre che l'effettuazione di riscontri circa la corrispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, detrazioni, scomputo delle ritenute di acconto e dei crediti di imposta, anche la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie anche ai fini dell'IVA, nonché la verifica della corrispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Il rilascio di visti di conformità infedeli relativamente all'effettuazione dei predetti controlli, è sanzionato (ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. a del D.Lgs. n. 241/1997) con sanzioni da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 2.582.

In caso di ripetute violazioni o di violazioni particolarmente gravi, è anche prevista la segnalazione agli ordini professionali di appartenenza per l'adozione di provvedimenti disciplinari (si ricorda che ai fini di cui alla disposizione in commento sono abilitati a rilasciare il "visto di conformità" gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro).

Decorrenza delle nuove norme

Il D.L. n. 78/2009 è entrato in vigore il 1 luglio scorso.

Tuttavia, in relazione alle disposizioni dell'art. 10 in commento, con comunicato stampa del 2 luglio 2009 l'Agenzia entrate ha precisato che le stesse si applicano **a decorrere dal 1 gennaio 2009**.

Per analogia, anche la novità relativa alla possibile presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma sarà applicabile dal 2010, relativamente alla dichiarazione IVA 2009.

Ulteriori novità

L'art. 10 è intervenuto anche su altre norme connesse a quello introdotte od oggetto di modifica; per cui:

- viene abolito il modello di richiesta del rimborso annuale (modello VR) e viene demandata ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate la definizione di ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi IVA
- le compensazioni per importi superiori ad euro 10.000 annui possono essere effettuate esclusivamente attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia entrate
- l'importo del volume di affari realizzato nel periodo di riferimento dalla persone fisiche per l'esonero dall'obbligo della Comunicazione dei dati IVA è stato arrotondato ad euro 25.000
- al fine di limitare gli adempimenti dichiarativi, è stato previsto l'esonero dall'obbligo di presentazione della Comunicazione dati IVA per quei contribuenti che presentano la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio
- è stata prevista la possibilità (dovrà essere emanato un apposito decreto ministeriale) di aumentare il limite massimo annuo compensabile fino ad euro 700.000 (il limite vigente è di euro 516.456,90).

Nuove regole per la compensazione del credito IVA		
data	importo del credito	regole per la compensazione
fino al 31 dicembre 2009	qualsiasi (entro il limite annuo di euro 516.456,90)	compensazione possibile a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato (ovvero, per i crediti infrannuali, dal 1 giorno del mese successivo al trimestre in cui il credito è maturato)
dal 1 gennaio 2010	sino ad euro 10.000 annui	compensazione possibile a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato
	oltre euro 10.000 annui	compensazione possibile a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui risultano

Le disposizioni in materia di compensazioni già introdotte con il D.L. n. 185/2008

L'art. 27 comma 18 del D.L. 29 novembre 2008 n.185, convertito con L. 28 gennaio 2009 n.2 (cd. decreto "anti crisi") prevede che *"l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi. E' punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dall'articolo 16, comma 3 e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472."*

Si ha quindi che:

- gli utilizzi in compensazione di crediti inesistenti avvenuti fino al 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008), scontano una sanzione del 30%;
- gli utilizzi avvenuti successivamente, scontano una sanzione dal 100% al 200%.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della norma, la stessa fa un generico 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 per eseguire versamenti delle imposte, dei contributi e delle altre somme a favore dello Stato. (Cfr. Videoconferenza dell'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2009).

Il termine "credito inesistente" non è nuovo.

L'art. 10-quater del D.Lgs. 10 marzo 2000 n.74 punisce, infatti, come reato le indebite compensazioni, per importi superiori ad € 50.000, di crediti "non spettanti o inesistenti".

Quindi, l'accezione di credito inesistente non integra anche quella di credito non spettante: si tratta di due distinte violazioni.

Dal punto di vista amministrativo-sanzionatorio:

- il **credito inesistente** è quello che risulta tale fin dall'origine. Ad esempio:
 - quando il contribuente utilizza in compensazione un credito che non risulta in dichiarazione;
 - quando il contribuente utilizza in compensazione inconsapevolmente un credito due volte.

Per crediti inesistenti si devono intendere sia gli importi artificialmente rappresentati in sede contabile o dichiarativa (ossia quelli di natura dolosa), sia quelli ritenuti erroneamente esistenti per fatto imputabile a titolo di colpa al soggetto passivo della violazione. Ciò in quanto la norma in oggetto ha natura sanzionatoria; conseguentemente occorre far riferimento al D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.471 e nello specifico, all'art.5 comma 1, ai sensi del quale ciascuno risponde della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia dolosa che colposa (cfr. Videoconferenza dell'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2009). Sul piano sanzionatorio non esiste, quindi, alcuna differenza tra il contribuente che utilizza un credito ben sapendo che lo stesso non esiste nemmeno in parte e un soggetto che espone il credito ritenendolo effettivamente spettante (e consentendo, quindi, all'Amministrazione finanziaria di effettuare tutti i controlli del caso) e, poi, subisce una contestazione in merito all'importo dello stesso.

- il **credito non spettante** è, invece, quello che esiste effettivamente ma che non può essere fruito in compensazione. Ad esempio:
 - quando il contribuente utilizza in compensazione crediti eccedenti il limite annuo di € 516.456,90 (crediti di cui all'art. 34 comma 1 L.23 dicembre 2000 n. 388);
 - quando il contribuente utilizza in compensazione credito con un "blocco" alla compensazione.

Stando così le cose è da ritenere che la violazione dell'utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti, ora punita con la sanzione dal 100 al 200% del credito, non riguardi i crediti non spettanti, cioè quei crediti che effettivamente esistono che, però, vengono utilizzati in compensazione oltre i limiti consentiti. Per l'utilizzo in compensazione dei crediti non spettanti è da ritenere, pertanto, che rimanga ferma la precedente sanzione del 30%.

Ciò è stato confermato dall'Amministrazione finanziaria, la quale, trattando dei crediti di cui all'art. 34, comma 1 della L.388/2000, ha avuto modo di dire che, come chiarito nella R.M. 27 novembre 2008, n.452/E, si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte di cui all'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997, pari al 30% dell'importo indebitamente compensato (cfr. Videoconferenza dell'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2009).

Ne consegue che per le violazioni commesse dal 29 novembre 2008, si ha una sorta di doppio binario dal punto di vista sanzionatorio-amministrativo.

La violazione dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti viene punita con la nuova sanzione dal 100 al 200%, mentre per l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti rimane quella del 30%.

Il contribuente che ha utilizzato in compensazione crediti inesistenti o non spettanti e intende sanare la proprio situazione deve provvedere alla "ricostruzione" del credito utilizzato in misura eccessiva (C.M. 19 maggio 2000 n. 100/E, punto 11.1, R.M. 4 giugno 2002 n. 166/E e R.M. 27 novembre 2008 n. 452/E).

Per far questo deve:

- versare l'importo del credito inesistente o non spettante, maggiorato degli interessi, con il modello di pagamento F24, avendo cura di indicare nella colonna "importi a debito versati" l'importo del credito da restituire e nella colonna "anno di riferimento" l'anno di imposta cui si riferisce il versamento;
- versare gli interessi e la sanzione dovuti per il ravvedimento.

In pratica, secondo l'Amministrazione finanziaria, per fruire del ravvedimento è necessario versare, anziché l'importo a debito, l'ammontare del credito usato in eccesso e inesistente.