



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Consulenza giuridica. Omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero - ravvedimento operoso - articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione **X** chiede chiarimenti in merito alle modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nell'ipotesi di omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero.

Più precisamente, l'associazione istante chiede chiarimenti in merito alla corretta determinazione, nella suddetta ipotesi, delle somme dovute a titolo di sanzione, anche alla luce delle diverse ed ulteriori misure di riduzione-introdotte con le lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater) del citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dall'articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Poiché dal 1° gennaio 2016 l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero determina, ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 15 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (come introdotto dall'articolo 15, comma 1, lett. q), n. 2), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158), l'applicazione della sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi, l'Associazione **X** ritiene che sia possibile sanare la violazione mediante l'istituto del ravvedimento operoso con le seguenti modalità, ossia versando la sanzione di:

- euro 50 ridotta ad 1/9, se la regolarizzazione avviene entro 5 giorni;
- euro 100 ridotta ad 1/9, se la regolarizzazione avviene oltre 5 giorni ma entro 90 giorni;
- euro 100 ridotta ad 1/8, se la regolarizzazione avviene oltre 90 giorni ma entro l'anno;
- euro 100 ridotta ad 1/7, se la regolarizzazione avviene oltre l'anno ma entro due anni;
- euro 100 ridotta ad 1/6, se la regolarizzazione avviene oltre i due anni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che l'istituto della compensazione tributaria è disciplinato dall'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ai sensi del quale *“i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva [...]”*.

La norma, che disciplina la compensazione dei crediti d'imposta c.d. "orizzontale" o "esterna" (perché coinvolge crediti e debiti di natura diversa), deve essere letta in combinato disposto con l'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, che fissa in euro 700.000 il limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, per ciascun anno solare, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale.

Per tale ragione, ed al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, è necessario che la compensazione c.d. "orizzontale" o "esterna" trovi compiuta esposizione nella delega di pagamento. Infatti, secondo quanto disposto dall'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo n. 241 del 1997, il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a zero ossia "*nell'ipotesi in cui le somme dovute risultano totalmente compensate*".

Ai sensi dell'articolo 15, comma 2-*bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi. Detta disposizione – che è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2016 – è stata introdotta dall'articolo 15, comma 1, lett. q), n. 2), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, al fine di ricondurre nel corpo del decreto legislativo n. 471 del 1997 la sanzione per l'omessa presentazione del modello F24 a zero, prima disciplinata dall'articolo 19, comma 4, del decreto legislativo n. 241 del 1997 (che è stato, conseguentemente, abrogato dall'articolo 32, comma 2, lett. c), del medesimo decreto legislativo n. 158 del 2015).

Peraltro, è possibile regolarizzare la violazione commessa mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, presentando il modello F24 a zero – nel quale sia indicato l'ammontare del credito e le somme compensate – e versando la sanzione in misura ridotta (sul punto, cfr. il comunicato stampa del Ministero delle finanze del 4 febbraio 1999 in relazione all'articolo 19, comma 4, del

decreto legislativo n. 241 del 1997, vigente *ratione temporis*). Al riguardo, si ricorda che l'articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha profondamente innovato la disciplina del ravvedimento operoso. In particolare, sono state introdotte, al comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, le lettere *a-bis*), *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*), con cui è prevista la riduzione delle sanzioni:

- ad un nono del minimo, 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 (lettera *a-bis*) come modificata dall'articolo 16, comma 1, lettera f), n. 1), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158);
- ad un settimo del minimo 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 (lettera *b-bis*));
- ad un sesto del minimo 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 (lettera *b-ter*));
- ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione

non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (lettera *b-quater*)).

Con specifico riferimento al *quantum* di sanzione da corrispondere, si rammenta che il ravvedimento operoso ha una funzione premiale che consiste nella riduzione della sanzione base comminata al trasgressore. Poiché, nel caso di specie, la sanzione base è quantitativamente determinata in maniera diversa a seconda dell'arco temporale in cui la violazione viene regolarizzata, si è dell'avviso che si applicherà la riduzione di 1/9:

- alla sanzione base di euro 50, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata con un ritardo non superiore a cinque giorni lavorativi (euro 5,56);
- alla sanzione base di euro 100, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata con un ritardo superiore a cinque giorni lavorativi ma entro novanta giorni dall'omissione (euro 11,11).

Trascorso il termine di novanta giorni e qualora ne ricorrano le condizioni, torneranno applicabili le diverse ed ulteriori riduzioni di cui alle lettere da b) a *b-quater*) dell'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, da commisurarsi alla sanzione base di euro 100,00. In particolare, sarà dovuta la sanzione di:

- euro 12,50, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata entro un anno dall'omissione (lettera b));
- euro 14,29, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata entro due anni dall'omissione (lettera *b-bis*));
- euro 16,67, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata oltre due anni dall'omissione (lettera *b-ter*));
- euro 20, se la delega di pagamento a saldo zero viene presentata dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929 (lettera *b-quater*)).

Con riferimento all'ammontare di tali sanzioni si evidenzia che, poiché la sanzione base stabilita dall'articolo 15, comma *2-bis*, del decreto legislativo n.

471 del 1997 è attualmente espressa in euro, non si ritiene più utilizzabile la regola del troncamento dei decimali che opera qualora la riduzione sia applicata ad un importo espresso in lire. Le sanzioni ridotte sono state, quindi, arrotondate al centesimo di euro.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Roma, 20/03/2017

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)