



SETTORE

SANZIONI

LA REGOLARIZZAZIONE DEL MOD. F24 “A ZERO”

RIFERIMENTI

- Art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. n. 471/97
- Art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97
- Risoluzione Agenzia Entrate 20.3.2017, n. 36/E

IN SINTESI

Nell'ambito della Riforma del regime sanzionatorio il Legislatore ha rivisto, tra l'altro, le sanzioni applicabili in caso di omessa presentazione del mod. F24 “a zero”.

Sull'argomento è intervenuta recentemente l'Agenzia delle Entrate specificando la misura della riduzione applicabile in caso di regolarizzazione della violazione da parte del contribuente tramite il ravvedimento operoso.

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDA OPERATIVE fisco

IL NOTIZIARIO



Come noto ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 241/97 i contribuenti possono utilizzare i crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni fiscali al fine di compensare debiti tributari / contributivi tramite il mod. F24 nel quale è esposta la compensazione.

Quest'ultima è ammessa in generale dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce il credito ed è soggetta alla limitazione di cui all'art. 34, comma 1, Legge n. 388/2000 che fissa a € 700.000 il limite massimo dei crediti compensabili per ciascun anno solare. Inoltre l'utilizzo in compensazione di importi superiori a € 15.000 richiede l'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione annuale da parte di un soggetto abilitato.

Merita evidenziare che, ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 241/97 il modello va presentato anche nel caso in cui il **saldo finale sia pari a zero**, vale a dire nel caso in cui le somme dovute risultano totalmente compensate.

L'OMESSA PRESENTAZIONE DEL MOD. F24 "A ZERO"

L'art. 19, comma 4, D.Lgs. n. 241/97 dispone(va) che all'omessa presentazione del mod. F24 "contenente i dati relativi alla eseguita compensazione" era applicabile la sanzione di € 154 (Lire 300.000), ridotta a € 51 (Lire 100.000) se il ritardo non era superiore a 5 giorni lavorativi.

Sul punto nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che:

"l'omessa o ritardata presentazione del mod. F24 a saldo zero, determina l'applicazione, ai sensi del successivo comma 4 (dell'art. 19, D.Lgs. n. 241/97) della sanzione amministrativa di lire 300.000 (154 euro) ridotta a lire 100.000 (51 euro) se il ritardo è non superiore a cinque giorni lavorativi."



Non è possibile l'applicazione della causa esimente di cui all'art. 6, comma 5-bis, D.Lgs. n. 472/97 in quanto la violazione, secondo l'Agenzia, **arrecca pregiudizio all'azione di controllo**.

Con il D.Lgs. n. 158/2015 contenente la Riforma delle sanzioni tributarie, in vigore dall'1.1.2016, il Legislatore ha modificato le sanzioni applicabili in caso di mancata presentazione del mod. F24 "a zero".

Ai sensi dell'art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. n. 471/97 l'omessa presentazione del mod. F24 contenente la compensazione è sanzionata in misura pari a:

- € 50 se presentato **entro 5 giorni lavorativi successivi**;
- € 100 se presentato **oltre 5 giorni lavorativi successivi**.

LA REGOLARIZZAZIONE DELL'OMESSA PRESENTAZIONE DEL MOD. F24 "A ZERO"

La violazione in esame può essere oggetto di regolarizzazione tramite il ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/97.

Si rammenta che il comma 637, Finanziaria 2015, ha apportato rilevanti modifiche al citato art. 13 introducendo le seguenti fattispecie.

Art. 13, comma 1	Regolarizzazione	Riduzione
lett. a)	Entro 30 giorni	1/10
lett. a-bis)	Entro 90 giorni	1/9
lett. b)	Entro la dichiarazione dell'anno o entro 1 anno (*)	1/8
lett. b-bis)	Entro la dichiarazione dell'anno successivo o entro 2 anni (*)	1/7
lett. b-ter)	Entro il termine di accertamento	1/6
lett. b-quater)	Dopo la constatazione della violazione	1/5

- (*) Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.2.2015, n. 6/E, la **diversa soglia temporale** va applicata a seconda che si tratti di un **“tributo periodico cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente (come per esempio imposte sui redditi, IVA)”** ovvero di **“tributi istantanei per i quali non si configura un obbligo dichiarativo (come, per esempio, imposta di registro, sulle successioni)”**.

Recentemente l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Risoluzione 20.3.2017, n. 36/E, fornendo chiarimenti in merito alle modalità applicative del ravvedimento operoso in caso di omessa / ritardata presentazione del mod. F24 “a zero” alla luce delle nuove fattispecie sopra sintetizzate.

Nella citata Risoluzione n. 36/E, dopo aver sottolineato che **“con specifico riferimento al quantum di sanzione da corrispondere ... il ravvedimento operoso ha una funzione premiale che consiste nella riduzione della sanzione base comminata al trasgressore”**, l’Agenzia evidenzia che:

“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).”**

Trascorsi i 90 giorni la regolarizzazione beneficia delle riduzioni previste dalle predette lett. da b) a b-quater).



Come specificato dalla stessa Agenzia, considerato che ora la sanzione è espressa in euro, **non trova più applicazione la regola del troncamento dei decimali** (applicabile in caso di importi espressi in Lire) **bensi l’arrotondamento al centesimo di euro.**

Tenendo presente quanto sopra la sanzione ridotta in caso di regolarizzazione dell’omessa presentazione del mod. F24 “a zero” è così individuata.

Sanzione ridotta	Presentazione (tardiva) del mod. F24 “a zero”
€ 5,56 (50 x 1/9)	Entro 5 giorni lavorativi
€ 11,11 (100 x 1/9)	Oltre 5 giorni lavorativi ma entro 90 giorni
€ 12,50 (100 x 1/8)	Entro 1 anno dall’omissione
€ 14,29 (100 x 1/7)	Entro 2 anni dall’omissione
€ 16,67 (100 x 1/6)	Oltre 2 anni dall’omissione
€ 20,00 (100 x 1/5)	Dopo la constatazione della violazione ex art. 24, Legge n. 4/29

La regolarizzazione richiede pertanto:

- la presentazione del mod. F24 “a zero”;
- il versamento della sanzione ridotta, utilizzando il codice tributo “8911” e indicando quale anno di riferimento quello nel quale è stata commessa la violazione.

