

Risposta n. 297/2023

OGGETTO: *Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione – Articolo 15, comma 2–bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471,*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Nell'anno 2022, l'istante «aveva un debito nei confronti dell'erario per IVA (codice tributo 6008 ["Versamento IVA mensile Agosto", ndr.]) ed un credito relativo allo sconto ceduto "Superbonus 110" ex art. 119 del Decreto Legge 34/2020 (codici tributo 7711 e 6921 [rispettivamente "Sconto - superbonus art. 119 dl n. 34/2020 - art. 121 dl n. 34/2020" e "Superbonus art. 119 dl n. 34/2020 - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto - art. 121 dl n. 34/2020", ndr.]) ed allo sconto ceduto "Ristrutturazione" ex art. 121 del Decreto Legge 34/2020 (codice tributo 6926 ["Recupero patrimonio edilizio art.

16-bis, comma 1, lett. a) e b), del tuir - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto - art. 121 dl n. 34/2020", ndr.]) per l'anno di riferimento 2022. Purtroppo il modello di versamento F24 con importo a zero non è stato presentato entro il 31/12/2022 a causa di un cattivo funzionamento del programma di elaborazione ed invio del modello stesso. In data 16/01/2023 il contribuente, accertata la mancata presentazione telematica del modello di versamento F24 con importo a zero, ha provveduto a sanare l'omessa presentazione con pagamento della sanzione ridotta prevista dall'art. 15, comma 2-bis, D.lgs. 471/1997 e dall'art. 13, comma 1, D.lgs. 472/1997 per il ravvedimento operoso dei modelli di versamento con compensazione ed importo a zero. Tale modello di versamento F24, presentato telematicamente, è stato scartato automaticamente dalla piattaforma "entratel" a motivo del mancato riconoscimento automatico dei crediti che avevano scadenza di utilizzo in data 31/12/2022 come conseguenza del mancato riconoscimento del ravvedimento operoso del modello di versamento F24 con compensazione.».

L'istante pone in dubbio la correttezza dello scarto operato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, a parere dell'istante, «un modello di versamento F24 da presentare entro il 31/12/2022 ed omesso entro tale data, contenente una compensazione tra un debito di imposta relativo al 2022 ed un credito d'imposta sempre relativo al 2022, può essere presentato dopo il 31/12/2022 con il pagamento di una sanzione ridotta che sana l'omessa presentazione del modello di versamento F24 di importo zero, a norma dell'art.

15, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997 e dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997 e successive integrazioni e modificazioni.».

In conseguenza, l'istante **«ritiene di dover adottare il seguente comportamento:** *presentazione di un'istanza direttamente presso la Direzione Provinciale [...] allegando l'omesso modello di versamento F24 con importo a zero con compensazione del debito nei confronti dell'erario per IVA (codice tributo 6008) ed un credito relativo allo sconto ceduto "Suberbonus 110" ex art. 119 del Decreto Legge 34/2020 (codici tributo 7711 e 6921) ed allo sconto ceduto "Ristrutturazione" ex art. 121 del Decreto Legge 34/2020 (codice tributo 6926) per l'anno di riferimento 2022 e della sanzione ridotta prevista dall'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997 e dall'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997 e successive integrazioni e modificazioni, per il riconoscimento della corretta applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997 e all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997 e successive integrazioni e modificazioni, e la conseguente accettazione della compensazione indicata nel modello di versamento stesso con sistemazione contabile della posizione fiscale del contribuente.».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con diversi interventi succedutisi nel corso del tempo, la scrivente ha già fornito chiarimenti sugli obblighi relativi alla presentazione delle deleghe di pagamento (modelli F24), anche a "saldo zero", nonché su come ravvedere eventuali violazioni ad esse relative.

In particolare, nella risoluzione n. 36/E del 20 marzo 2017, si è osservato «*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 [ora due milioni, in ragione dell'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, ndr.] 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 [tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, secondo le indicazioni fornite con la risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019, ndr.] 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).».

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 195385 del 28 agosto 2018, "*Definizione dei criteri e delle modalità per la sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento, di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24), contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, ai sensi dell'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dall'articolo 1, comma 990, della legge 27 dicembre 2017, n. 205*", ha poi stabilito che:

«2.3. Se in esito alle verifiche effettuate, l'Agenzia delle entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo scarto del modello F24 al soggetto che ha inviato il file telematico, tramite apposita ricevuta, indicandone anche la relativa motivazione. Tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 scartato si considerano non eseguiti.

2.4. Fermi restando i successivi ordinari controlli sui crediti compensati, se in esito alle verifiche effettuate dall'Agenzia delle entrate, il credito risulta correttamente utilizzato, la delega di pagamento si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato e:

a) in caso di modello F24 a saldo zero, con apposita ricevuta, l'Agenzia delle entrate comunica al soggetto che ha trasmesso il file telematico l'avvenuto perfezionamento della delega di pagamento;

b) se il modello F24 presenta saldo positivo, l'Agenzia delle entrate invia la richiesta di addebito sul conto indicato nel file telematico, informando il soggetto che ha trasmesso il file.».

Alle indicazioni già rese, va aggiunto quanto ulteriormente precisato dalla giurisprudenza espressasi in argomento, in base alla quale:

«l'affermazione della C.T.R. secondo cui nella specie risulterebbe tardiva solo la presentazione della delega e non il pagamento del tributo, in quanto il contribuente, alla data di scadenza del pagamento dell'obbligazione tributaria, vantava già un credito nei confronti dell'Erario e ben poteva quindi far valere la compensazione a termini di legge, si pone in contrasto con i principi generali che regolano la disciplina delle modalità di estinzione delle obbligazioni civili e tributarie. In particolare, ai sensi del D.Lgs. n. 241

del 1997, art. 17 il pagamento mediante presentazione di delega (modello F24 "a saldo zero"), al fine di compensare un precedente credito, è una modalità di pagamento che, in quanto tale, deve avvenire nel rispetto dei termini di legge previsti per ogni imposta. Ciò in quanto la compensazione di crediti tributari non avviene in maniera automatica, ma solo in forza di una precisa scelta del contribuente, che potrebbe anche optare per la non utilizzazione immediata del credito o per il versamento di altri tributi ovvero per chiederne il rimborso (v. Cass. Sez. 5, 07/03/2019, n. 6645).

3.1. Tale principio, per costante giurisprudenza di questa Corte, non può considerarsi superato in virtù della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, comma 1, (Statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato a decorrere dall'anno d'imposta 2002 (cfr. Cass., Sez. 5, 05/07/2017 n. 16532).

3.2. Al riguardo questa Corte ha chiarito che "in tema di accertamento delle imposte, la compensazione fra crediti e debiti tributari, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 si fonda sul versamento, anche a saldo zero, del modello F24, sicchè non può operare in base alla mera indicazione dei relativi debiti e crediti nella dichiarazione dei redditi, in assenza della delega di versamento F24" (Cass. Sez. 6-5, 16/12/2016, n. 26086); questa Corte ha inoltre precisato che il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 estende la possibilità di estinguere l'obbligazione attraverso la compensazione ai tributi non omogenei e prevede la possibilità di applicare l'istituto della compensazione al momento del versamento unitario di diverse imposte

e contributi; detto articolo prevede poi, quanto alle modalità della compensazione, che essa debba risultare "dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto" e che debba essere effettuata "entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

3.3. In base a tali principi, la presentazione del modello F24, al contrario di quanto affermato dalla C.T.R., non costituisce un mero adempimento formale, ma un mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria con la compensazione di un credito pregresso.» (così, tra le più recenti, Cassazione, ordinanza 4 giugno 2021, n. 15615, ma nello stesso senso, ex multis, Cassazione, ordinanze 17 novembre 2021, n. 34873, 24 novembre 2020, n. 26667 e 16 dicembre 2016, n. 26086).

Il quadro di sintesi che può trarsi alla luce delle norme richiamate e dei principi enucleati, sia dalla giurisprudenza, sia dalla prassi amministrativa intervenute in argomento, è quello per cui, tra l'altro:

- 1) la delega di pagamento va obbligatoriamente presentata anche se a saldo zero;
- 2) mancando la presentazione della stessa non vi è alcuna manifestazione di volontà a favore di una possibile compensazione con un credito formatosi in precedenza;
- 3) tale manifestazione di volontà può intervenire anche in un momento successivo rispetto alla originaria scadenza del versamento, a fronte del pagamento della specifica sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997 eventualmente ravveduta ex articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997;
- 4) l'efficacia della compensazione si valuta in riferimento al momento di presentazione della delega stessa, con l'effetto che:

a) tale presentazione sana l'iniziale omissione se il credito speso in compensazione (come detto formatosi anteriormente al debito che si vuole estinguere) è ancora esistente ed utilizzabile a quella data;

b) ove ciò non avvenga, permanendo l'iniziale inadempimento - e fermo l'eventuale scarto della delega con applicazione dell'articolo 37, comma 49-*quater*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - l'omesso versamento potrà comunque essere ravveduto secondo le regole ordinarie. Ciò, tuttavia, con applicazione delle sanzioni proprie della violazione commessa (tipicamente quelle di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997).

Stante quanto sopra, ferma la generale possibilità di presentare un F24 a saldo zero anche tardivo, nel caso di specie il comportamento ipotizzato dall'istante non può essere condiviso.

Va confermata, infatti, la correttezza dello scarto operato con riferimento ad una delega di pagamento, sì tardiva rispetto alla originaria scadenza del tributo - come peraltro riconosciuto dallo stesso contribuente - ma soprattutto recante crediti che alla data di presentazione non potevano più essere utilizzati in compensazione (cfr., in questo senso, l'espressa previsione di cui all'articolo 121, comma 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77: *«I crediti d'imposta di cui al presente articolo sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito*

d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso. [...]»).

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**