



Direzione Centrale Gestione Tributi

Roma, 28/01/2016

LORO SEDI

Oggetto: *Compensazioni relative ad eccessi di versamento di ritenute e rimborsi da assistenza fiscale – Disapplicazione di sanzioni*

L'articolo 15 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, al fine di favorire la trasparenza e semplificare le operazioni dei sostituti d'imposta, ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2015, il recupero delle ritenute versate in eccesso rispetto al dovuto, nonché dei rimborsi effettuati nei confronti dei sostituiti, esclusivamente in compensazione tramite modello di pagamento F24.

Con la risoluzione del 10 febbraio 2015, n. 13, sono stati istituiti i codici tributo per consentire le operazioni di compensazione esclusivamente tramite il modello di pagamento F24 entro la prima scadenza del 16 febbraio 2015, riferite alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2015.

Alcuni sostituti d'imposta hanno rappresentato oggettive difficoltà in ordine al tempestivo adeguamento dei software gestionali alla nuova disposizione in relazione alle operazioni di competenza dei periodi gennaio – marzo 2015, per le quali sono state applicate le previgenti modalità. In particolare, sono state indicate nel modello di pagamento F24 le ritenute a debito al netto delle restituzioni ai sostituiti, con il proposito di far emergere la compensazione effettuata con la presentazione tardiva di una delega di pagamento a saldo zero oppure direttamente nella dichiarazione modello 770/2016.

Per meglio chiarire si riporta un esempio in cui il sostituto d'imposta ha operato nel mese di febbraio 2015 ritenute per euro 100, vantando un credito derivante da un eccesso di versamento di ritenute effettuate nel mese di gennaio 2015 di euro 20.

La corretta applicazione della nuova previsione avrebbe richiesto la rappresentazione nel modello F24 dell'importo di euro 100, nella colonna a debito, e dell'importo di euro 20, nella colonna a credito, con un saldo finale a debito di euro 80, secondo lo schema seguente:

codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
1001	02	2015	100,00		
1627	01	2015		20,00	SALDO A-B
		Totale	A 100,00	B 20,00	80,00

Taluni sostituti, invece, seguendo le modalità previgenti, hanno riportato nella colonna a debito del modello di pagamento F24 l'importo di euro 80, corrispondente alla differenza tra l'effettiva ritenuta operata nel periodo (100) e il credito derivante dall'eccesso di versamento del periodo precedente (20), come nell'esempio di seguito riportato.

codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
1001	02	2015	80,00		
					SALDO A-B
		Totale	A 80,00	B	80,00

Il successivo comportamento dei medesimi sostituti non è stato omogeneo, in quanto:

- in alcuni casi non hanno presentato ulteriori modelli F24 e la compensazione interna effettuata potrà emergere solo nella dichiarazione modello 770/2016;
- in altri casi, invece, hanno presentato un modello di pagamento F24 a saldo zero, oltre i termini di scadenza dell'adempimento (fissato nell'esempio al 16 marzo 2015), indicando l'importo a debito della ritenuta di euro 20 (ad incremento del precedente versamento di euro 80, mantenendo ferma la competenza di febbraio 2015), e l'importo di euro 20 a credito, secondo lo schema seguente.

codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
1001	02	2015	20,00		
1627	01	2015		20,00	SALDO A-B
		Totale	A 20,00	B 20,00	0,00

I sostituti che hanno agito in difformità della nuova disciplina normativa per le menzionate difficoltà hanno chiesto la disapplicazione delle sanzioni per la non corretta presentazione delle deleghe di pagamento relative alle operazioni di competenza dei periodi gennaio-marzo 2015.

Ciò premesso, si evidenzia che l'omessa e/o tardiva presentazione del modello di pagamento F24 a saldo zero è sanzionabile ai sensi dell'articolo 15,

comma 2-bis, del decreto legislativo n. 471 del 1997 secondo cui *“Per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi”*. Si ricorda che la richiamata disposizione, introdotta dall'art. 15 del decreto legislativo n. 158 del 2015, è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto dell'articolo 1, comma 133, della legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016).

A tale riguardo, tenuto conto delle oggettive difficoltà rappresentate, si ritiene che, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui i sostituti abbiano effettuato il versamento delle ritenute di competenza dei mesi da gennaio a marzo 2015, non adeguandosi alla nuova disciplina.

Quanto precede sia nell'ipotesi in cui i sostituti abbiano inteso evidenziare la compensazione solo nel modello 770/2016, sia nell'ipotesi in cui abbiano presentato tardivamente o presenteranno un nuovo modello F24 a saldo zero entro il termine di presentazione del modello 770/2016.

IL DIRETTORE CENTRALE