

Per il periodo d'imposta 2024 sono applicabili le modifiche apportate dal dlgs n. 87/2024

DS6901

DS6901

Dichiarazioni Iva, al debutto il regime sanzionatorio soft

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Decorso il termine del 30 aprile per la presentazione della dichiarazione annuale Iva 2025 relativa al periodo d'imposta 2024, divengono concretamente applicabili le modifiche apportate dal dlgs n. 87 del 14 giugno 2024 alla disciplina sanzionatoria delle violazioni degli obblighi di dichiarazione, in particolare l'infedeltà e l'omissione. In deroga al principio di retroattività della legge più favorevole, infatti, è stato stabilito che le nuove sanzioni amministrative si applicano alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, e non anche a quelle commesse anteriormente; pertanto, in considerazione dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale Iva, le infrazioni di specie, relative all'anno d'imposta 2023 (come pure, ovviamente, agli anni precedenti), sono state commesse prima della predetta data, ossia con l'inutile decorso del termine del 30 aprile 2024. Un'eccezione, invece, può verificarsi per gli eredi del contribuente deceduto nel corso del 2024, i quali devono adempiere agli obblighi del de cuius entro sei mesi dalla data del decesso, sicché anche eventuali violazioni da essi commesse in relazione alla dichiarazione annuale 2023 potrebbero essersi concretizzate dopo il 31 agosto 2024 ed essere quindi assoggettate al nuovo regime sanzionatorio. Eccezione a parte, dunque, è con riferimento all'anno 2024 che trovano applicazione le nuove sanzioni per le violazioni degli obblighi di dichiarazione. Peraltro, per quanto riguarda le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione, registrazione, ecc.), l'anno 2024 va suddiviso in due periodi, cosa che può complicare la situazione, anche per quanto riguarda la dichiarazione annuale. Per esempio, l'omessa fatturazione commessa fino al 31 agosto 2024 è soggetta alla precedente sanzione del 90% dell'imposta, mentre quella commessa dal 1° settembre alla più mite

sanzione del 70%; questo può incidere anche sull'individuazione della violazione più grave ai fini della determinazione della sanzione unica secondo il principio del cumulo giuridico, che potrebbe essere rappresentata non dall'infedele dichiarazione, ma dall'omessa fatturazione.

Dichiarazioni tardive. Le dichiarazioni presentate oltre il termine di scadenza (30 aprile), ma entro i novanta giorni successivi (29 luglio), si considerano valide a tutti gli effetti ai sensi dell'art. 2, comma 7, dpr n. 322/1998. Il ritardo comporta l'applicazione della sanzione pecuniaria di 250 euro, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del dlgs n. 471 del 18 dicembre 1997, fatte salve le sanzioni previste per l'omesso o ritardato versamento dell'imposta dovuta.

La violazione di tardiva dichiarazione può essere sanata, entro lo stesso termine di novanta giorni, mediante il ravvedimento operoso, con il pagamento della sanzione ridotta a un decimo (25 euro) ai sensi dell'art. 13, lett. c), del citato dlgs n. 472/1997. Secondo l'Agenzia delle entrate, nell'ipotesi di ritardo non superiore a trenta giorni, non è applicabile la sanzione ridotta nella misura prevista dall'art. 7, comma 4-bis, del dlgs n. 472/1997, in quanto tale disposizione "non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d'imposta e con riferimento a ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato" (circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016).

Dichiarazioni omesse. L'omissione della dichiarazione annuale è ora punibile con la sanzione del 120% dell'imposta, con il minimo di 250 euro. Si considerano omesse, ai sensi del citato art. 2, comma 7, dpr 322/1998, anche le dichiarazioni presentate dopo il novantesimo giorno dalla scadenza (ultra-tardive), le quali costituiscono però titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

Ferma restando la qualificazione di dichiarazione omessa, con le connesse conseguenze (per esempio, l'assoggettamento all'azione di accertamento induttivo), se la dichiarazione ultra-tardiva è presentata entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice, purché in assenza di qualsiasi attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, si applica la sanzione pari al 75% dell'imposta dovuta, ovvero quella di 250 euro se non sono dovute imposte. Tale previsione, contenuta al comma 1-bis dell'art. 5 del dlgs n. 471/1997, introdotto dal dlgs n. 87/2024, si applica alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024; per quelle commesse precedentemente, invece, la sanzione è stabilita nella misura dal 60 al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di 200 euro, se la dichiarazione ultra-tardiva è presentata, sempre in assenza di attività accertamento, entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Le sanzioni non beneficiano delle riduzioni previste dal ravvedimento operoso, poiché, ai sensi della lettera c) del primo comma dell'art. 13 del dlgs n. 472/1997, la regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione è ammessa solo entro novanta giorni dalla scadenza del termine. Per quanto concerne l'ipotesi della presentazione spontanea della dichiarazione ultra-tardiva, l'innovazione più interessante è l'estensione del termine entro il quale l'adempimento spontaneo è premiato con l'applicazione della sanzione più mite, prima fissato alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del successivo periodo d'imposta, ora alla scadenza dei termini per l'accertamento. Si deve infine ricordare che, secondo la risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020 dell'Agenzia delle entrate, per il riconoscimento del credito emergente dalla dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni, quindi legalmente omessa, il contribuente è comunque tenuto a presentare istanza di rim-



borso; nel caso in cui il credito sia invece riportato nella dichiarazione successiva, validamente presentata, valgono le indicazioni fornite con la circolare n. 21 del 25 giugno 2023.

Omessa dichiarazione e versamento dell'imposta. Nella risposta a interpello n. 450 del 20 ottobre 2023, confermata in occasione del Forum fiscale 2025 di ItaliaOggi, l'Agenzia delle entrate si è espressa riguardo al trattamento sanzionatorio applicabile, in base al predetto art. 5, nel caso di dichiarazione omessa con versamenti eseguiti. Secondo l'Agenzia, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, il versamento integrale delle relative imposte comporta l'applicazione della sanzione fissa di 250 euro solo se tale versamento sia stato effettuato entro i novanta giorni successivi alla scadenza per la presentazione della dichiarazione (ferma restando la sanzione per il ritardato versamento). Scaduto tale termine, anche ove sia riscontrato il versamento dell'imposta a debito, si applica invece la sanzione proporzionale. In tali limiti, la sanzione per l'omesso versamento prevista dall'art. 13 del dlgs n. 471/1997 resta assorbita da quella del precedente art. 5. In sede di controllo, l'ufficio terrà comunque conto delle somme spontaneamente versate a titolo di sanzioni e potrà applicare gli articoli 7, comma 4 e 12 del dlgs n. 472/1997.

© Riproduzione riservata

Vecchie e nuove sanzioni a confronto		
	DS6901 Periodi d'imposta fino al 2023	DS6901 Periodi d'imposta 2024 (*) e successivi
1. Dichiarazione omessa	Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta, con il minimo di 250 euro	Sanzione del 120% dell'imposta, con il minimo di 250 euro
2. Dichiarazione ultra-tardiva (presentata cioè oltre 90 giorni dopo la scadenza)	Se la dichiarazione è presentata, in assenza di attività accertamento, entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la sanzione va dal 60 al 120% dell'imposta, con un minimo di 200 euro	Se la dichiarazione ultra-tardiva è presentata entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice, in assenza di qualsiasi attività di accertamento, la sanzione è del 75% dell'imposta, ovvero di 250 euro se non sono dovute imposte
3. Dichiarazione infedele		Sanzione del 70% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 euro
3.1 Dichiarazione integrativa	Sanzione dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato	La sanzione è del 50% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, ovvero di 150 euro in assenza di maggiore imposta o minor credito, se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini di cui all'art. 57, dpr n. 633/1972, e, comunque prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo

(*) Alle eventuali violazioni prodromiche si applicano le vecchie o le nuove sanzioni, a seconda che siano state commesse prima oppure a decorrere dal 1° settembre 2024