

Studio Fabrizio Mariani  
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova  
Tel. e. fax. 010.59.58.294  
[f.mariani@studio-mariani.it](mailto:f.mariani@studio-mariani.it)

Circolare n. 6/2015  
del 26 febbraio 2015

## SALDO IVA 2014 VERSAMENTO ENTRO IL 16 MARZO 2015

In questa Circolare

1. Premessa
2. Calcolo dell'Iva dovuta
3. Come e quando si versa
4. Sanzioni amministrative
5. Sanzioni penali

I contribuenti soggetti Iva che presentano la dichiarazione annuale Iva, devono effettuare, entro il **16 marzo**, il **versamento** dell'imposta dovuta in base alla **dichiarazione presentata**.

Il versamento va eseguito, utilizzando il **Modello F24**, esclusivamente in **modalità telematica**, sempre che l'importo dovuto superi euro 10,33 con il codice tributo 6099 – Iva annuale saldo.

I contribuenti possono versare l'importo in unica soluzione ovvero rateizzarlo.

È possibile **rateizzare** la somma dovuta in rate di pari importo di cui la prima deve essere versata entro il 16 marzo e quelle successive entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza ed in ogni caso l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

Se il contribuente è tenuto alla presentazione del Modello Unico, il versamento Iva può essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla predetta dichiarazione. Va però ricordato che se il contribuente decide di versare l'Iva in sede di versamento per Unico, dovrà applicare la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

## 1. Premessa

In via generale, i soggetti passivi Iva, oltre a presentare la dichiarazione annuale Iva, devono effettuare il versamento dell'Iva dovuta in base alla predetta dichiarazione entro il 16 marzo di ciascun anno.

L'obbligo di versamento sussiste solo nel caso in cui l'importo dell'Iva dovuta superi euro 10,33 (euro 10,00 per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

Pertanto, il versamento del saldo Iva risultante dalla dichiarazione annuale è dovuto da tutti i soggetti Iva che presentino un'imposta a debito superiore a euro 10,33 e deve essere effettuato rispettando i diversi termini previsti a seconda che il soggetto sia tenuto a presentare la **dichiarazione in forma autonoma** ovvero in **forma unificata** (tramite il Modello Unico).

I contribuenti Iva obbligati alla presentazione della dichiarazione Iva in forma autonoma devono effettuare il versamento del saldo risultante dal Modello di dichiarazione Iva 2015, relativo all'anno di imposta 2014, **entro il 16 marzo 2015**.

Le Istruzioni al Modello di dichiarazione Iva 2015, per l'anno d'imposta 2014, ricordano che in tutti i casi in cui il termine di pagamento cade di sabato o in un giorno festivo, detto termine è prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

I contribuenti Iva possono versare il saldo Iva risultante dalla dichiarazione annuale in un'**unica soluzione** ovvero hanno la possibilità di **rateizzare**, ai sensi dell'art. 20, co. 1, D.Lgs. 241/1997 (il versamento dell'Iva a debito può essere rateizzato in un numero di rate che va da un minimo di **2** ad un massimo di **9**, dal 16 marzo al 16 novembre).

In quest'ultimo caso, le rate devono essere di pari importo e la prima rata deve essere versata entro il termine previsto per il versamento dell'Iva in unica soluzione.

Le rate successive alla prima devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza ed in ogni caso l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre, e, quindi, il numero delle rate deve essere al massimo pari a 9.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'interesse fisso di rateizzazione pari **allo 0,33% mensile** (misura introdotta dall'art. 5, D.M. 21.5.2009), pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dello 0,66% e così via.

| <b>Tabella n. 1 – Modalità di rateazione</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                              | <ul style="list-style-type: none"><li>Il pagamento deve essere effettuato con <b>rate mensili di pari importo</b> maggiorate degli interessi</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|                                              | <ul style="list-style-type: none"><li>La prima rata deve essere effettuata <b>entro il giorno di scadenza del saldo Iva (16 marzo)</b> e le altre rate entro il 16 di ciascun mese successivo (16 aprile, 16 maggio e così via)</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                   |
|                                              | <ul style="list-style-type: none"><li>La rateazione deve concludersi, comunque, entro il mese di novembre. Come rilevato dalle istruzioni al Modello di dichiarazione Iva 2015, i soggetti che presentano la dichiarazione in forma <b>autonoma</b> possono versare il saldo in un'<b>unica soluzione</b> (entro il 16 marzo) ovvero <b>rateizzare</b> le somme dovute <b>maggiorando dello 0,33% mensile di interesse fisso</b> l'importo di ciascuna rata successiva alla prima</li></ul> |

Come precisato nelle istruzioni al Modello Iva 2015, se il soggetto è tenuto alla presentazione della dichiarazione Iva all'interno del Modello Unico, il versamento può essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla predetta dichiarazione unificata. In tal caso, occorre applicare la **maggiorazione dello 0,40%** a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo, tenendo conto dei termini di versamento previsti dall'art. 17, D.P.R. 435/2001 (cfr. C.M. n. 51/E del 14.6.2002 e R.M. n. 69/E del 21.6.2012).

Più precisamente, i contribuenti Iva che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione in forma unificata (quindi insieme al Modello Unico 2015), hanno più opzioni per il versamento del saldo risultante dal Modello Iva 2015, relativo all'anno di imposta 2014. Questi ultimi, infatti, oltre ai termini di versamento previsti per i soggetti tenuti a presentare la dichiarazione Iva in forma autonoma, possono anche decidere di usufruire di **maggiori termini di versamento** previsti per le imposte risultanti dal Modello di dichiarazione Unico 2015, che, si ricorda, sono fissati al:

- 16 giugno 2015;**
- 16 luglio 2015**, con maggiorazione dello 0,40%.

Si precisa, a tal riguardo, che lo «slittamento» con i più ampi termini previsti per i contribuenti che presentano la dichiarazione Iva con il Modello Unico non è consentito a coloro che presentano la dichiarazione in **forma autonoma** (la scadenza del versamento per questi soggetti è tassativa).

Tali soggetti, infatti, devono versare il saldo (o la prima rata) entro il 16 marzo, pena l'applicazione delle sanzioni ivi previste, come meglio specificato nel proseguo della presente circolare.

Infatti, si può tranquillamente affermare, che il versamento in scadenza il prossimo 16.3.2015 è dunque categorico per tutti coloro che presentano la dichiarazione annuale Iva in via autonoma in quanto il mancato rispetto del predetto termine potrà essere sanato solo mediante l'istituto del «**ravvedimento operoso**», cioè sanando volontariamente al mancato adempimento.

Pertanto, in buona sostanza, riguardo alle date in cui è possibile effettuare il versamento del saldo Iva annuale, possiamo evidenziare che esistono **tre possibili scadenze** per saldare l'imposta relativa all'anno solare precedente: **16 marzo, 16 giugno e 16 luglio**.

Naturalmente, per individuare quella giusta, occorre sempre far riferimento alle modalità di presentazione della dichiarazione annuale Iva che, come abbiamo visto, può avvenire unitamente al Modello Unico o separatamente da questo, in via autonoma.

| <b>Tabella n. 2 – Dichiarazione Iva 2015 e saldo Iva 2014</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I contribuenti che hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione Iva 2015, per l'anno d'imposta 2014, <b>in via autonoma</b> devono necessariamente versare l'imposta (o la prima rata, se scelgono il pagamento rateale) entro il <b>16.3.2015</b></li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <ul style="list-style-type: none"><li>Coloro che presentano la dichiarazione Iva 2015 all'<b>interno di Unico 2015</b> possono decidere liberamente (disponendo della facoltà di scegliere di rimandare il pagamento) se effettuare il versamento (in un'unica soluzione o della prima rata) entro il <b>16.3.2015</b> o rinviarlo al <b>16.6.2015</b> oppure, come ultima «chance», a questi contribuenti è consentito di differire ulteriormente il pagamento al <b>16.7.2015</b>, previa un'ulteriore maggiorazione, a titolo di interesse, della somma da versare <b>dello 0,40%</b></li></ul> |

## 2. Calcolo dell'Iva dovuta

La determinazione dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale avviene mediante la compilazione del **Quadro VL** «Liquidazione dell'imposta annuale» del Modello di dichiarazione annuale Iva.

In particolare, salvo specifici settori per i quali sono previsti regimi particolari, i contribuenti Iva sono obbligati ad effettuare le liquidazioni e i corrispondenti versamenti dell'imposta, con **cadenza periodica** (generalmente mensile o trimestrale).

Va però ricordato che, mentre, i **versamenti periodici** costituiscono una liquidazione provvisoria del debito o del credito del contribuente, la **liquidazione definitiva** avviene con la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

In linea di massima, considerando il caso dei contribuenti Iva «ordinari», la procedura di calcolo dell'Iva annuale può essere così riassunta:

- calcolo dell'imposta a debito o a credito mediante la **somma algebrica** tra Iva a debito e Iva detraibile;
- calcolo dell'imposta **dovuta o a credito**, apportando al valore determinato al punto precedente, apposite rettifiche in aumento e in diminuzione per tenere conto degli altri fattori che incidono sul calcolo (tra i quali, ad esempio, i versamenti periodici effettuati nel corso del periodo d'imposta, eventuali crediti dell'anno precedente portati a nuovi o scomputati in sede di versamento di imposte e contributi, rimborsi infrannuali, ecc.).

Il risultato finale corrisponde all'esatto ammontare dell'Iva dovuta (e quindi da versare entro le scadenze accennate) o dell'Iva a credito (da utilizzare in compensazione o da riportare a nuovo).

In linea generale, pertanto, la posizione del contribuente si determina come differenza fra «Iva a debito» e «Iva a credito» (relative all'intero anno solare) e i crediti d'imposta eventualmente spettanti.

Dal punto di **vista operativo**, la determinazione dell'Iva dovuta o a credito per il periodo d'imposta si può riassumere nel seguente modo.

### Tabella n. 3 – Calcolo dell'Iva a debito/a credito

|                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Iva relativa alle <b>operazioni imponibili</b> , compresa quella relativa a particolari operazioni (ad esempio, acquisti di beni provenienti dallo Stato del Vaticano o di San Marino, acquisti di oro da investimento, ecc.) |
| <i>meno</i>                                                                                                                                                                                                                   |
| Iva <b>ammessa in detrazione</b> (compresa quella detraibile per le operazioni occasionali rientranti nel particolare regime previsto per le attività agricole connesse dall'art. 34-bis)                                     |
| <i>uguale</i>                                                                                                                                                                                                                 |
| Imposta <b>dovuta</b> (ovvero imposta a <b>credito</b> )                                                                                                                                                                      |

Come appena detto, il risultato può essere un importo a debito o a credito.

A questo punto, si procede alla determinazione dell'Iva a debito (e quindi da versare) o a credito (e quindi da compensare, da riportare a nuovo o, in alcuni casi particolari, da chiedere a rimborso).

### 3. Come e quando si versa

Come già anticipato in premessa, per quest'anno, **entro il 16.3.2015**, i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva 2015 devono versare il **saldo Iva risultante** dalla dichiarazione annuale.

Infatti, **lunedì 16.3.2015** è l'ultimo giorno per pagare il saldo Iva (prima o unica rata) relativo all'anno 2014. La scadenza, **inderogabilmente** impressa nel *memorandum* dei pagamenti Iva di tutti i contribuenti che presentano la dichiarazione in via autonoma, anche quest'anno segue **regole sostanzialmente immutate** rispetto agli anni precedenti.

Infatti, chiamati in cassa alla scadenza indicata sono espressamente i contribuenti Iva che presentano la dichiarazione annuale Iva 2015 «sganciata» da Unico 2015, che, in caso di mancato versamento entro il termine previsto, potranno sanare questo loro inadempimento solo attraverso il **ravvedimento operoso**, cioè riparando volontariamente alla loro dimenticanza.

Tutti i contribuenti, come accennato, possono scegliere se pagare in un'unica soluzione o invece scegliere la forma rateale.

In quest'ultima ipotesi, infatti, è possibile **rateizzare** la somma dovuta in rate di pari importo di cui:

- la prima deve essere versata entro il 16 marzo;
- quelle successive devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza (16 aprile, 16 maggio, e così via) ed in ogni caso l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'**interesse** fisso di rateizzazione pari allo 0,33% mensile (pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dell'0,66%, la quarta dell'0,99%, ecc.).

Come già evidenziato, se il contribuente è obbligato alla presentazione della **dichiarazione unificata** (in tale categoria rientrano la maggior parte dei contribuenti Iva) il versamento può essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base al Modello Unico, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo. Naturalmente, avvalersi di tale facoltà, vuol dire comunque mettersi in regola con il fisco entro il termine previsto per il versamento delle imposte riguardanti il Modello Unico.

| <b>Tabella n. 4 – Dichiarazione Iva 2015 in via «autonoma» – Opzioni di versamento</b>                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Versamento in un'unica soluzione entro il 16 marzo</li></ul>                                          |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Rateizzazione, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima</li></ul> |

| <b>Tabella n. 5 – Dichiarazione Iva 2015 all'interno del Modello Unico 2015 – Opzioni di versamento</b>                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Versamento dell'importo dovuto in unica soluzione entro il 16 marzo</li></ul>                                                                                                                                                                                                                    |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Versamento di tale importo sempre in unica soluzione entro la scadenza per i versamenti di Unico con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo</li></ul>                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Rateizzazione dal 16 marzo, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima</li></ul>                                                                                                                                                                               |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Rateizzazione dalla data di pagamento delle somme dovute in base al Modello Unico, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima</li></ul> |

Riguardo alle **modalità di versamento**, si precisa che il versamento del saldo Iva annuale 2014 va effettuato utilizzando il **Modello F24**, esclusivamente in modalità telematica, direttamente da parte dell'interessato (attraverso il servizio **Fisconline**, la rete **Entratel** o i servizi offerte da banche o Posta) oppure tramite gli intermediari autorizzati al servizio telematico Entratel, indicando nella sezione «Erario» il codice tributo **6099** «Versamento Iva sulla base della dichiarazione annuale». Quale anno di riferimento va riportato il **2014**.

Gli **interessi** relativi alla rateizzazione, invece, devono essere esposti nel Modello F24 separatamente dall'ammontare della rata dell'Iva da versare a saldo, con il codice tributo «**1668**».

Pertanto, nella sezione «Erario» del **Modello F24** vanno compilati i seguenti campi, come meglio illustrato nella tabella n. 6.

| <b>Tabella n. 6 – Modalità di compilazione del Modello di pagamento F24</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| •                                                                           | <b>Codice tributo:</b> in cui va riportato il codice <b>6099</b> (Iva annuale saldo)                                                                                                                                                                            |
| •                                                                           | <b>Rateazione/regione/prov:</b> in cui si devono indicare il <b>numero della rata</b> che si sta versando e il <b>numero totale</b> delle rate prescelte (ad esempio, “0106” per la prima rata di 6, «0101» se si è scelto il versamento in un’unica soluzione) |
| •                                                                           | <b>Anno di riferimento:</b> che nel nostro caso specifico è il <b>2014</b>                                                                                                                                                                                      |
| •                                                                           | <b>Importi a debito versati:</b> in cui riportare <b>l’importo che si versa</b> (importo del saldo Iva dovuto)                                                                                                                                                  |

Si ricorda, inoltre, che i contribuenti che versano l’Iva trimestralmente devono sommare all’importo dovuto **gli interessi dello 0,50%**.

Infatti, a partire dal **1° gennaio 2015**, il saggio legale di interesse è sceso dall’1% allo 0,50%, grazie a quanto stabilito dal D.M. 11.12.2014 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 290 del 15.12.2014).

Si precisa, inoltre, che ai fini del versamento del saldo Iva, è possibile avvalersi della **compensazione** con eventuali crediti tributari o contributivi: in questo caso nella sezione «Erario» del Modello di pagamento F24 si potrà esporre ed indicare anche l’importo del credito eventualmente disponibile (ad esempio, Irpef, Ires, ecc.) utilizzato in compensazione del saldo Iva.

#### **4. Sanzioni amministrative**

Le violazioni alle norme in materia di versamento dell’Iva possono determinare l’applicazione di sanzioni sia di natura amministrativa che penale.

Nelle ipotesi di omesso, tardivo o insufficiente versamento dell’acconto Iva, dell’Iva risultante dalle liquidazioni periodiche o dell’Iva a conguaglio risultante dalla dichiarazione annuale è prevista una **sanzione amministrativa pari al 30%** della somma non versata, ai sensi dell’art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997, più gli interessi di mora. Si precisa, a tal fine, che il mancato versamento del saldo Iva si può, comunque, regolarizzare ricorrendo all’istituto del «**ravvedimento operoso**», ai sensi dell’art. 13, D.Lgs. 472/1997, come da ultimo modificato per effetto della Legge di Stabilità 2015.

Infatti, la Legge di Stabilità 2015 ha modificato l’istituto del ravvedimento operoso intervenendo direttamente sullo stesso art. 13.

Le riduzioni introdotte, che si aggiungono (si veda la tabella n. 7) a quelle già vigenti, sono le seguenti:

- **sanzione a 1/9 del minimo**, per i ritardi sino a 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione o quando non è prevista dichiarazione periodica entro novanta giorni dall’omissione o dall’errore (**nuova lettera a-bis**);
- **sanzione a 1/7 del minimo**, se la violazione è sanata entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva all’anno in cui la violazione è stata commessa ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall’omissione o dall’errore (**nuova lettera b-bis**);

- **sanzione a 1/6 del minimo**, se la violazione è sanata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva all'anno in cui la violazione è stata commessa ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (**nuova lettera b-ter**);
- **sanzione a 1/5 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. 7.1.1929, n. 4 - consegna Pvc (**nuova lettera b-quater**).

In pratica la nuova scaletta, tralasciando il cosiddetto «ravvedimento sprint» per i versamenti regolarizzati entro il quindicesimo giorno successivo alla scadenza del termine, prevede una riduzione della sanzione minima che va **da un massimo di 1/10 ad un minimo di 1/5**.

A tale riguardo si ricorda, infatti, che grazie al ravvedimento operoso si può procedere all'autodeterminazione ed applicazioni delle sanzioni amministrative ridotte, così come previsto ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997 e, **prima delle modifiche intervenute con la Legge di Stabilità 2015**, erano da calcolare nella misura seguente:

- di un decimo del 30% (**3%**), se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (cd. «**ravvedimento breve**»);
- di un ottavo del 30% (**3,75%**), se il pagamento avviene entro la data di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (cd. «**ravvedimento lungo**»).

Per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i **quattordici giorni successivi alla scadenza**, l'art. 23, co. 31, D.L. 98/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta.

In particolare, la sanzione **ordinaria del 30%** (che si applica all'omesso o tardivo pagamento) **si riduce allo 0,2%** per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di trenta giorni dalla scadenza (cd. «**ravvedimento sprint o mini ravvedimento**»).

Contestualmente al versamento dell'imposta e alla sanzione ridotta, occorre versare anche gli **interessi moratori**, calcolati al tasso legale annuo (pari allo 0,50% dal 1° gennaio 2015 - D.M. 11.12.2014) per tutti i giorni di ritardo: dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui effettivamente il versamento è eseguito.

A tal fine si ricorda che i **codici tributo** da utilizzare per il ravvedimento operoso nel Modello di pagamento F24 sono i seguenti:

- codice **6099**: per l'importo del debito versato in ritardo;
- codice **1991**: per la quota di interessi tardivi;
- codici **8904**: per la sanzione amministrativa, indicando l'anno di imposta per cui si effettua il pagamento.

**Tabella n. 7 – Sanzioni amministrative e ravvedimento operoso prima e dopo la Legge di Stabilità 2015**

|                                                 |
|-------------------------------------------------|
| <b>SANZIONI OMESSO VERSAMENTO del SALDO IVA</b> |
|-------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Violazione per omesso, tardivo o insufficiente versamento del saldo Iva risultante dalla dichiarazione annuale</b></p> <p>Il mancato, tardivo o insufficiente versamento del saldo Iva è punito con una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta</p>                                          | <p><b>Sanzione amministrativa del 30% dell'importo non versato</b> (art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <p align="center"><b>RAVVEDIMENTO OPEROSO (art. 13, D.Lgs 472/1997) «ANTE RIFORMA»</b></p> <p>Il contribuente che non ha versato il saldo Iva, per sanare l'irregolarità, ha la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso applicando le seguenti riduzioni alla suddetta sanzione minima:</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <p><b>1/10 del 30%</b> (ossia il 3%)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p>Se il pagamento avviene entro <b>30 giorni</b> dalla scadenza (cd. «<b>ravvedimento breve</b>»)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p><b>1/8 del 30%</b> (ossia il 3,75%)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                         | <p>Se il pagamento avviene entro il termine di presentazione della <b>dichiarazione relativa all'anno</b> nel corso del quale la violazione è stata commessa (cd. «<b>ravvedimento lungo</b>»)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <p><b>1/15 del 30%</b> (ossia il 0,2%)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                         | <p>Se il versamento dell'imposta è effettuato entro <b>quattordici giorni</b> dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di trenta giorni dalla scadenza (cd. «<b>ravvedimento sprint o mini ravvedimento</b>»)</p> <p><b>N.B.</b> Con il «<b>ravvedimento sprint</b>» (entrato in vigore con il D.L. 98/2011) la sanzione ordinaria del 30% si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo. La misura del 30%, che si riduce normalmente al 3% in caso di ravvedimento «breve o mensile» entro trenta giorni, è ulteriormente ridotta a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Il quindicesimo del 3% è infatti uguale allo 0,2% giornaliero. La misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo. A partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno si applica la misura fissa del 3%, prevista per il ravvedimento «breve o mensile».</p> <p>Oltre il <b>trentesimo giorno</b> si applica il ravvedimento lungo che prevede l'applicazione di una <b>sanzione pari al 3,75%</b>.</p> |
| <p align="center"><b>RAVVEDIMENTO OPEROSO (art. 13, D.Lgs 472/1997) «POST RIFORMA»</b></p>                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <p><b>1/9 del minimo</b> (nuova lett. a-bis)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>Entro il <b>novantesimo giorno successivo</b> al termine di presentazione della dichiarazione, ovvero quando non è prevista dichiarazione periodica entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <p><b>1/7 del minimo</b> (nuova lett. b-bis)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>Entro il termine per la presentazione della <b>dichiarazione relativa all'anno successivo</b> a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

|                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                              | dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>1/6 del minimo</b> (nuova lett. b-ter)    | <b>Oltre</b> il termine per la presentazione della <b>dichiarazione relativa all'anno successivo</b> 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                                                                         |
| <b>1/5 del minimo</b> (nuova lett. b-quater) | Dopo la constatazione della violazione ex art. 24, L. 7.1.1929, n. 4 (notifica del PVC), salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, D.Lgs. 471/1997 (sanzioni in tema di emissione di scontrini, ricevute fiscali o documenti di trasporto e di installazione di registratori di cassa) |

**N.B.** Nulla cambia, invece, con riguardo alla lett. c), del co. 1, dell'art. 13, che disciplina il ravvedimento operoso nei casi di ritardata presentazione delle dichiarazioni fiscali.

## 5. Sanzioni penali

Per quanto concerne le sanzioni di carattere penale, va ricordato che per l'omesso versamento del saldo Iva si può incorrere anche in sanzioni di natura penale (**reclusione** da sei mesi a due anni).

Queste scattano, come vedremo nel dettaglio, nel caso di mancato versamento dell'Iva dovuta sulla base della dichiarazione annuale per un **importo superiore a 50mila euro** e se l'omissione perdura fino alla scadenza per il versamento del successivo acconto.

Infatti, l'art. 10-bis, D.Lgs. 74/2000 (che regola la materia del mancato versamento di ritenute certificate) si applica negli stessi limiti (euro 50.000), «*anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*».

Sotto il profilo temporale, il reato si perfeziona quando il mancato versamento dell'Iva risultante dalla dichiarazione annuale avviene «*entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*», come letteralmente previsto dalla norma in esame.

In sostanza, la violazione penale (cioè il reato) si perfeziona se, ad esempio, alla data del 27 dicembre 2014, non risulta versato un ammontare dell'Iva relativa all'anno 2013, superiore all'importo limite di 50mila euro.

A tal riguardo si precisa che, con specifico riferimento alle sanzioni di natura penale, al fine di contrastare l'evasione dell'Iva derivante da mancato versamento dell'imposta, l'art. 35, co. 7, D.L. 223/2006 ha introdotto nel D.Lgs. 74/2000 gli artt. 10-ter e 10-quater, che prevedono due nuove fattispecie di reato.

In particolare, le disposizioni in commento, prevedono la **reclusione da sei mesi a due anni** per chi incorre in una delle seguenti fattispecie delittuose:

- omesso versamento dell'Iva dovuta sulla base della dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, per un importo superiore a 50mila euro per periodo di imposta (art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000);
- utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, per un importo superiore a 50mila euro per periodo di imposta (art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000).

Infatti, con riferimento alla prima ipotesi delittuosa, il contribuente che omette di versare l'Iva risultante dalla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo è punito con la reclusione da sei mesi a due anni. La norma opera qualora l'Iva non versata nell'anno risulti superiore a 50mila euro.

Per la consumazione del reato **non è sufficiente un qualsiasi ritardo** nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'**omissione del versamento dell'imposta** dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento (quindi, come abbiamo già detto, nell'esempio per l'Iva relativa all'anno di imposta 2013, fino al 27 dicembre 2014).

Passando alla seconda fattispecie delittuosa (utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o non esistenti) la stessa sanzione penale si applica per l'omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in **compensazione crediti non spettanti o inesistenti**. Il debito si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore a 50mila euro, con riferimento al singolo periodo d'imposta.

Più precisamente, pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a 50.000 euro.

#### **Tabella n. 8 – Sanzioni di natura penale**

|                                                                                                                                                 |                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>Omesso versamento Iva (art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000)</b>                                                                                      |                                   |
| Omesso versamento dell'Iva dovuta sulla base della dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta | Reclusione da sei mesi a due anni |
| <b>Indebita compensazione (art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000)</b>                                                                                  |                                   |
| Utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o non esistenti, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta      | Reclusione da sei mesi a due anni |