

IVA

Moratoria e-fatture: l'interpretazione dell'Agenzia non convince

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

Sempre **sanzionabili**, ancorché in misura **ridotta dell'80%**, le **tardive emissioni/trasmissioni delle fatture** elettroniche relative alle operazioni poste in essere dai soggetti mensili nel periodo dal 1° luglio al 30 settembre 2019.

Questa, diciamolo con fermezza, la **non condivisibile interpretazione** dell'Agenzia delle entrate che sembra emergere dalla [circolare 14/E/2019](#), paragrafo 4.1.

Vediamo il perché, ricordando – innanzitutto - che per le operazioni effettuate a partire dal 1° ottobre 2019 si è indubbiamente entrati in pieno regime di fatturazione elettronica, giacché non sono più operative, nemmeno per i mensili, le misure “attenuative” introdotte dall'[articolo 10 D.L. 119/2018](#).

Com’è noto, dette misure hanno avuto lo scopo di “ammorbidire”, in una prima fase, gli **effetti negativi** dei possibili **ritardi nell’adeguamento dei sistemi informativi** e delle conseguenti difficoltà nel rispettare i **termini di emissione** (trasmissione) delle fatture elettroniche.

Due sono le “**attenuazioni**” previste dalla norma per il **primo semestre 2019 (per tutti)** allungato fino a **settembre per i soli mensili**:

1. **disapplicazione delle sanzioni per le fatture emesse (trasmesse)** in ritardo **entro la liquidazione Iva** di riferimento;
2. **riduzione dell'80%** nel caso di emissione (trasmissione) **entro la liquidazione successiva**.

In merito a detta “prima fase”, da una attenta lettura della [circolare 14/E/2019](#), emerge come l’AdE interpreti l’applicazione delle attenuazioni come segue:

- tanto in termini **disapplicativi** (punto 1) che **riduttivi** (punto 2) per tutti gli operatori (sia mensili che trimestrali), con riferimento alle **operazioni effettuate entro il 30 giugno 2019**;
- solo in termini **riduttivi** (punto 2) e limitatamente ai **soggetti mensili**, per le operazioni effettuate fino al **30 settembre 2019**.

Pur confermando che la riduzione (punto 2) troverà applicazione fino al **16 novembre 2018** (18 se consideriamo la festività) tanto per i mensili, con riferimento alle operazioni di settembre, quanto per i trimestrali con riferimento a quelle del 2° trimestre, **l’Agenzia sembra sostenere**,

in sostanza, che anche per i mensili non sia più operativa dal 1° luglio l'esimente di cui punto 1, ossia la **disapplicazione della sanzione** per le trasmissioni tardive effettuate entro il termine della liquidazione Iva di riferimento.

In altri termini, ciò significherebbe che, ancorché in misura ridotta, sarebbero **sanzionabili**, ad **esempio**, le seguenti operazioni:

- **operazione del 5 luglio**, fatturata oltre il 17/07/2019 (**12 giorni**) – in mancanza dei requisiti per la fatturazione differita - ancorché entro i termini della **liquidazione mensile di luglio** scaduta il **20 agosto 2019** (nessun problema, invece, per la **fatturazione differita** effettuata **entro il 20 agosto** considerato che lo slittamento agostano *ex articolo 37, comma 11-bis, D.L. 223/2006* opera tanto per i termini di liquidazione e versamento quanto per quelli di fatturazione);
- **operazione del 27 agosto**, fatturata **oltre il 08/09/2019** (oppure 15/09/2019 in caso di fatturazione differita) ancorché entro i termini della liquidazione di agosto (16/09/2019);
- **operazione del 27 settembre**, fatturata oltre il 09/10/2019 (oppure il 15/10/2019 in caso di fatturazione differita) ancorché entro i termini di liquidazione di settembre (16/10/2019).

Nei casi citati la **sanzione ridotta dell'80% (18-36% dell'Iva con minimo di € 100 per le operazioni imponibili; 1-2% con minimo di € 100 per quelle non imponibili, esenti o in reverse charge)** sarebbe applicabile quindi anche per il caso di **lievi ritardi** che non hanno inciso sul regolare versamento dell'Iva in quanto rimossi proprio entro la scadenza della liquidazione Iva di riferimento.

Detta conclusione non è condivisibile, non solo perché ci sarebbe una norma di portata generale ([articolo 6 comma 5-bis del D.Lgs 472/1997](#)) che prevederebbe la **non sanzionabilità delle irregolarità meramente formali**, ma perché è già chiaro dalla norma che tanto l'esimente (punto 1) quanto la riduzione (punto 2) opera per le **operazioni effettuate fino a fine settembre dai soggetti mensili**.

Lo dice chiaramente il 4° periodo del sesto comma dell'[articolo 1 D.Lgs 127/2015](#), introdotto durante i lavori parlamentari di conversione del già citato [articolo 10 D.L. 119/2018](#), che così recita: *"Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019".*

Le disposizioni (plurale) di cui parla detta norma sono quelle del 3° periodo della medesima norma ossia quelle che così recitano: *"Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni di cui ai periodi precedenti: a) non si applicano se la fattura è emessa con le modalità di cui al comma 3 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100; b) si applicano con riduzione dell'80 per cento a condizione che la fattura elettronica*

sia emessa **entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo**".

Ora, è appena il caso di osservare che il "**periodo precedente**", (ossia il 3°) cui fa riferimento il citato 4° periodo, va preso per intero e non solo in parte.

Il periodo, infatti, va da "punto a punto" e non dal punto e virgola (inizio della **lettera b** al punto finale come sembrerebbe emergere invece dall'interpretazione della [circolare 14/E/2019](#)).

È noto infatti che il **punto e virgola** non indica né la fine di un concetto generale (come farebbe il punto), né la continuazione di un concetto minore (che costituisce il ruolo della virgola), ma qualcosa di intermedio tra queste due funzioni. In altri termini, è il punto – e non il punto e virgola – che determina la fine di una frase o di un periodo poiché quello che segue il punto e virgola si ricollega comunque alla più grande idea di cui tratta l'intero periodo.

Regole grammaticali a parte, l'**interpretazione omnicomprensiva** (estensione tanto dell'esimente quanto della riduzione) trova comunque conforto negli **atti dei lavori parlamentari** e, in particolare, a **pagina 66 del dossier Camera "D.L. 119/2018 - A.C. n. 1408 3 dicembre 2018"** che, proprio in merito al secondo periodo del **comma 1 dell'articolo 10 D.L. 119/2018**, ovvero del retro citato 4° periodo del **comma 6 D.Lgs 127/2015**, così si esprime: "*il secondo periodo del comma 1, introdotto al Senato, dispone che per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le deroghe richiamate nel primo periodo, non applicabilità delle sanzioni e riduzione dell'80%, si applicano fino al 30 settembre 2019*".

Tornando, ad ogni buon conto, all'accennata disposizione sulla non sanzionabilità delle irregolarità meramente formali ([articolo 6 comma 5-bis del D.Lgs 472/1997](#)), giova osservare che è stata l'Agenzia stessa a riconoscerne l'applicabilità con la [circolare n. 13/E/2018](#), § 1.5, per "*il file fattura, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta*"; il tutto limitatamente ad una, non meglio definita, "*fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerando anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea dei soggetti coinvolti*".

Fase di prima applicazione che, appare chiaro, il legislatore ha quantomeno riconosciuto nell'individuazione del **primo semestre 2019 allungato a settembre per i mensili**.

Al di là del dettato letterale della "moratoria" ([articolo 10 D.L. 119/2018](#) cit.), a giudizio di chi scrive risulta quindi quantomeno bizzarro che – con le proprie interpretazioni - l'Agenzia abbia:

- dapprima ([circolare 13/E/2018](#)) **limitato la tolleranza dei lievi ritardi** di trasmissione ad una fase esclusivamente **transitoria**;
- successivamente (e apprezzabilmente) riconosciuto che la fattura si considera emessa

quando trasmessa al Sdi con possibile **retrodatazione al giorno di effettuazione o anche a fine mese** ([circolare 14/E/2019](#) e [risposta interpello 389/E/2019](#));

- **interpretato in modo restrittivo** l'esimente sanzionatoria per i **lievi ritardi** circoscrivendo il periodo di prima applicazione alle sole operazioni **fino al 30 giugno 2019**, quando il legislatore ha allungato detto periodo fino a settembre, ancorché limitatamente ai contribuenti mensili, con la conseguenza che – sulla base di detta restrittiva lettura - risulterebbe **sanzionabile una fattura differita relativa ad operazioni di settembre 2019 trasmessa il 16/10/2019** (con regolare versamento dell'Iva) anziché entro il rituale termine del **15/10**.

Quindi, non si vede come – anche nel caso da ultimo citato - non possa offrire in ogni caso valida copertura l'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs 472/1997](#) ove dice che “**non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo**”. Non si comprende quale pregiudizio possa arrecare all'efficienza dell'Amministrazione finanziaria **un giorno di ritardo a fronte di un versamento Iva regolarmente eseguito** e tanto più non si capisce perché, con una circolare, l'Agenzia dovrebbe ridimensionare ciò che il legislatore ha quantomeno regolamentato in modo inequivocabile fino a settembre 2019.

Vi sono dunque, a nostro giudizio, **ampie argomentazioni per ritenere che tutte le emissioni tardive effettuate entro la scadenza della liquidazione dell'Iva non siano sanzionabili** per i mensili per le operazioni effettuate **fino al 30/09/2019**; per i **trimestrali**, ricordiamo, l'esimente è invece spirata con riferimento alle **operazioni effettuate entro il 30/6/2019**.

Rammentiamo, infine, che la [circolare 14/E/2019](#):

- ha confermato quanto precisato dall'Agenzia stessa in occasione dei convegni di inizio anno, ossia che le **fattispecie sanzionatoria** interessate dalla disapplicazione/riduzione in analisi solo quelle dell'**omessa/tardiva fatturazione** di cui [all'articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#) e non anche quelle per l'eventuale **omesso/tardivo versamento**, utilizzo di crediti non spettanti o corretta tenuta e conservazione di scritture e documenti e scritture contabili;
- ha precisato che rimane in ogni caso ferma la disciplina del **ravvedimento operoso**.

Ravvedimento operoso che, laddove operato **entro la liquidazione del periodo successivo**, va ovviamente commisurato sulla sanzione ridotta dell'80% (vedi retro) per le operazioni effettuate entro il 30 settembre 2019 dai mensili ed entro il 30 giugno dai trimestrali.

Seminario di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE OPERATIVO: LE DIECI DOMANDE ALLE QUALI RISPONDERE PER RAGGIUNGERE GLI OBIETTIVI AZIENDALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)