

Risposta n. 528

**OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Data della fattura per le prestazioni di servizi - Sanzioni in caso di
tardiva trasmissione della fattura**

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

QUESITO

La società [ALFA] , di seguito istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, nello svolgimento della propria attività di erogazione di servizi logistici integrati, per documentare le prestazioni eseguite nei confronti del medesimo cliente, alla fine di ciascun mese emette una fattura elettronica che viene riscossa "*30 giorni data fattura fine mese*" o, comunque, "*xx giorni data fattura fine mese*" e che trasmette mediante Sistema di Interscambio (di seguito, SdI) entro il giorno 15 del mese successivo, ovvero in tempo utile per la liquidazione dell'imposta relativa al mese precedente.

L'ipotesi prospettata dall'istante è la seguente:

- prestazioni eseguite dal 1° al 31 ottobre 2019;
- pagamento "*30 giorni data fattura fine mese*";
- fattura c.d. anticipata datata 31 ottobre 2019 e trasmessa mediante SdI entro il

15 novembre 2019;

- imposta inserita nel calcolo della liquidazione periodica Iva del mese di ottobre 2019.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere:

a) posto che l'articolo 21, comma 4, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) stabilisce che *"La fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6"*, entro quale data va trasmessa mediante SdI la fattura nell'ipotesi prospettata;

b) quale violazione si intende commessa e, quindi, quale sanzione sarebbe applicabile, in caso di fattura emessa successivamente al termine individuato in risposta al quesito *sub a)*, ma non oltre il giorno 15 del mese successivo alla data di fine mese riportata sulla fattura.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la fattura vada trasmessa tramite SdI non oltre il dodicesimo giorno successivo alla data di fine mese riportata sulla fattura (nell'ipotesi prospettata entro il 12 novembre 2019).

L'eventuale violazione commessa in caso di fattura emessa dal giorno 13 al giorno 15 avrebbe però natura meramente formale, in quanto non idonea ad ostacolare le attività di controllo e, pertanto, non sarebbe sanzionabile ai sensi degli articoli 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e 6, comma 5-*bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 21 del decreto IVA, così come modificato dagli articoli 11, comma 1,

lettere a) e b), del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e 12-ter, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, con riferimento alle fatture emesse dal 1° luglio 2019, stabilisce che:

a) la fattura deve contenere l'indicazione della *"data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura"* (comma 2, lettera g-bis);

b) la possibilità di emettere la fattura *"entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6"* (comma 4, primo periodo), fermo restando che *"In deroga a quanto previsto nel primo periodo ... per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"* [comma 4, terzo periodo, lettera b), che disciplina la fattura c.d. riepilogativa differita].

Con riferimento alle operazioni "interne", che intervengono tra soggetti stabiliti in Italia, ovvero alle operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, rese nei confronti di privato consumatore, la regola generale relativa al momento in cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate è contenuta nel terzo comma dell'articolo 6 del decreto IVA, che individua come momento di effettuazione dell'operazione quello in cui viene pagato il corrispettivo, indipendentemente dalla circostanza che la prestazione sia o meno già stata resa o ultimata, fermo restando che, in base al quarto comma del citato articolo 6, *"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"*.

Quindi, in base al novellato articolo 21 del decreto IVA, impregiudicati i

momenti di effettuazione dell'operazione, così come individuati dal predetto articolo 6, la documentazione della stessa:

a) se non è contestuale - entro le ore 24 del medesimo giorno (cfr. la circolare n. 225 del 16 settembre 1996) - può avvenire nei dodici giorni successivi, indicando comunque in fattura la data di effettuazione dell'operazione;

b) in caso di fattura riepilogativa differita può avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

La facoltà in esame riguarda tutte le fatture, comprese quelle elettroniche veicolate tramite SdI, come chiarito dalla circolare n. 14/E del 17 giugno 2019.

Tanto premesso, nel caso prospettato dall'istante non è esatto parlare di fatturazione riepilogativa differita, da intendersi (si richiama in proposito la risposta ad interpello n. 389 pubblicata il 24 settembre 2019 sul sito dell'Agenzia delle entrate) come la documentazione cumulativa di prestazioni di servizi rese nel mese *"per cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta"*, posto che il pagamento del corrispettivo avviene solo successivamente all'emissione della fattura e, dunque, la prestazione non si considera ancora effettuata, né l'imposta è quindi esigibile, al momento della fatturazione.

Si è, invece, in presenza di una *"fattura che documenta più prestazioni rese nel mese, il cui momento impositivo (ossia quello nel quale la prestazione si considerata effettuata e, di conseguenza, l'imposta si rende esigibile) coincide con l'emissione della fattura stessa, che costituisce anche la data da indicare nel relativo campo del file"* (cfr. la risposta ad interpello n. 389 del 24 settembre 2019).

La fattura va, quindi, trasmessa allo SdI entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, momento che coincide con la data riportata sulla stessa fattura.

Così, riprendendo l'esempio formulato dall'istante, nel caso di prestazioni eseguite dal 1° al 31 ottobre 2019, la fattura datata 31 ottobre 2019, con pagamento *"30 giorni data fattura fine mese"*, andava trasmessa entro il 12 novembre 2019 (dodicesimo giorno successivo).

Con riguardo, quindi, al quesito *sub a)* si condivide la soluzione interpretativa prospettata dall'istante.

Ciò chiarito, la mancata emissione della fattura nel termine predetto, cui va equiparata la tardività di tale adempimento (cfr. la circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, punto 2.1), derivante dalla non tempestiva trasmissione allo SdI, comporta l'applicazione delle sanzioni di cui al comma 1 dell'articolo 6 (*Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ossia, per ciascuna violazione:

a) *"fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato"* con un minimo di 500 euro (comma 1, primo periodo e comma 4);

b) *"da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo"* (comma 1, ultimo periodo).

In proposito, la circolare n. 11/E del 15 maggio 2019 ha chiarito che la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, sanzionata dall'articolo 6, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, rientra tra le violazioni c.d. formali, ovvero tra le *"inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale"*.

Tanto premesso, nell'ipotesi prospettata, in cui la fattura tardiva viene emessa entro il giorno 15 del mese successivo e, quindi, l'imposta viene correttamente liquidata (in base all'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, come modificato dall'articolo 14 del decreto-legge n. 119 del 2018), non ricorre l'esimente invocata dall'istante, che è invece prevista - per le sole violazioni c.d. meramente formali - dagli articoli 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 e 6, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui *"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".

Solo con riferimento alle operazioni effettuate nel primo semestre del periodo d'imposta 2019, opera l'esimente prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto-legge n. 119 del 2018, che ha modificato l'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, stabilendo che *".. le sanzioni di cui ai periodi precedenti (ossia, in base al rinvio ivi contenuto, quelle dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997, ndr): a) non si applicano se la fattura è emessa ... entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ... "*

Fino al 30 settembre 2019, per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica con cadenza mensile, le stesse sanzioni *"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"* (cfr. la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, punto 4.1), ferma restando l'applicazione del c.d. ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Conseguentemente, dopo il 30 settembre 2019, in base all'articolo 6, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, l'eventuale violazione è sanzionabile *"da euro 250 a euro 2.000"* per ciascuna operazione tardivamente documentata, salva comunque la possibilità di avvalersi del c.d. ravvedimento operoso.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)