

Risposta n. 14

OGGETTO: Consulenza giuridica - quesiti - articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, pone i quesiti qui di seguito sinteticamente riportati.

1) Tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 25, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e dall'articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, in caso di omesso, insufficiente o ritardato pagamento dell'imposta di bollo, la sanzione applicabile è in funzione del tipo di fattura - cartacea o elettronica - in relazione alla quale è commessa la violazione?

2) Per le fatture elettroniche emesse a decorrere dal 1° gennaio 2021 mediante il Sistema di Interscambio (di seguito SdI) l'articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019 dispone, tra l'altro, che "in caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento [dell'imposta di bollo, n.d.r.], l'Agenzia delle entrate comunica al contribuente [...] l'ammontare [...], della sanzione amministrativa dovuta

ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta ad un terzo, [...]". La riduzione ad un terzo si applica alle diverse misure sanzionatorie come individuate dal citato articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997?

3) La sanzione dettata dall'articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019 per il ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse a decorrere dal 1° gennaio 2021 mediante SdI può essere ravveduta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472? In caso di risposta affermativa:

- le riduzioni dettate dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 si applicano alle diverse misure sanzionatorie come individuate dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997?

- il ravvedimento è inibito dalla ricezione della comunicazione con la quale l'Agenzia delle entrate informa il contribuente dell'ammontare dell'imposta, della sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ad un terzo, nonché degli interessi dovuti?

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che:

1) all'omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta di bollo relativa:

- a fatture cartacee, fatture elettroniche emesse fino al 31 dicembre 2020 e fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2021, per le quali l'Agenzia delle entrate non ha potuto calcolare l'imposta stessa, si applichi la sanzione di cui all'articolo 25, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972 (dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta);

- a fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2021, per le quali l'Agenzia delle entrate ha potuto calcolare l'imposta stessa, si applichi la sanzione di cui all'articolo 13,

comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ad un terzo.

2) la riduzione ad un terzo disposta dall'articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019 si applichi alle diverse misure sanzionatorie come individuate dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

3) in caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse a decorrere dal 1° gennaio 2021 mediante SdI:

- la sanzione cui rinvia l'articolo 12-novies, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019 (ovvero le diverse misure sanzionatorie come individuate dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997) possa essere ravveduta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997;

- il ravvedimento non sia inibito dalla ricezione della comunicazione con la quale l'Agenzia delle entrate informa il contribuente della violazione commessa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si fa presente che le risposte ai quesiti formulati dall'istante sono rese sulla base di quanto disposto dall'articolo 12-*novies*, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019, non risultando ancora emanato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze con cui devono essere adottate le disposizioni di attuazione dello stesso, "*ivi comprese le procedure per il recupero dell'imposta di bollo non versata e l'irrogazione delle sanzioni di cui al terzo periodo*".

Tanto premesso, al fine di rispondere compiutamente al quesito 1), occorre ricordare che relativamente al trattamento tributario, ai fini dell'imposta di bollo, delle fatture, l'articolo 13, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972, prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di 2 euro per ogni esemplare, per le "*fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti [...], ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una*

obbligazione pecuniaria". In applicazione della nota 2 lettera a), in calce al predetto articolo, inoltre, l'imposta non è dovuta "quando la somma non supera lire 150.000 (euro 77,47)". Circa le modalità di assolvimento della citata imposta, l'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972 stabilisce che *"l'imposta di bollo si corrisponde secondo le indicazioni della Tariffa allegata: a) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno; b) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia dell'entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale".* La disciplina del pagamento dell'imposta in modo virtuale è recata dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972, secondo cui *"per determinate categorie di atti e documenti, [...] l'intendente di finanza può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta anziché in modo ordinario o straordinario avvenga in modo virtuale [...]. Ai fini dell'autorizzazione [...] l'interessato deve presentare apposita domanda corredata da una dichiarazione [...] contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi e ricevuti durante l'anno".* In sintesi, il versamento è eseguito annualmente sulla base della liquidazione fatta dall'ufficio, dapprima a titolo provvisorio per l'anno in corso e, successivamente, a titolo definitivo sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente. Con riguardo alle fatture elettroniche, invece, l'articolo 6 del decreto ministeriale 17 giugno 2014 dispone che *"1. L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica. 2. [...] Il pagamento dell'imposta relativa alle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare è effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo. A tal fine, l'Agenzia delle entrate rende noto l'ammontare dell'imposta dovuta sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di interscambio di cui all'art. 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, riportando*

l'informazione all'interno dell'area riservata del soggetto passivo I.V.A. presente sul sito dell'Agenzia delle entrate. Il pagamento dell'imposta può essere effettuato mediante il servizio presente nella predetta area riservata, con addebito su conto corrente bancario o postale, oppure utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle entrate. Le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi del presente decreto". Quindi, riepilogando, l'imposta di bollo sulle fatture può essere assolta:

- mediante contrassegno (per le sole fatture cartacee);
- con le modalità virtuali di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972 (tanto per le fatture cartacee quanto per quelle emesse con sistemi elettronici);
- con le modalità individuate dall'articolo 6 del decreto ministeriale del 2014 (per le fatture elettroniche emesse attraverso lo SdI).

Come chiarito con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2015, paragrafo 7, laddove l'imposta di bollo sia assolta:

- mediante contrassegno, la sanzione applicabile è quella dettata dall'articolo 25, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972, secondo cui "*I. Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta. ovvero dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta*";

- con modalità diverse dal contrassegno (ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972, oppure dell'articolo 6 del decreto ministeriale del 2014, ma comunque mediante versamento cumulativo dell'imposta) la sanzione applicabile - anche rispetto alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2021 - è quella di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, secondo cui "*I. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in*

acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Si precisa, inoltre, che la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 da ultimo richiamata, modulata secondo il momento in cui la tardività è rimossa [cfr. quanto chiarito con la risposta al quesito 2]):

- è comunicata dall'Agenzia delle entrate, insieme all'eventuale imposta o maggiore imposta, ove dovuta, ed agli interessi, ai sensi dell'articolo 12-*novies*, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019;

- è ridotta ad un terzo qualora il contribuente ne effettui il versamento (e regolarizzi la violazione, in caso di omissione) entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione.

Diversamente, se il contribuente non provvede al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il suddetto termine di trenta giorni, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate procede all'iscrizione a ruolo, a titolo definitivo, della sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 in misura piena, nonché dell'imposta o della maggiore imposta, ove dovuta, e dei relativi interessi.

Quanto al quesito 2), si conferma la soluzione prospettata dall'istante, stante il

rinvio operato dall'articolo 12-*novies*, comma 1, terzo periodo, del decreto-legge n. 34 del 2019 all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 e, dunque, alla modulazione della sanzione. In particolare, la sanzione su cui applicare, in caso di definizione entro trenta giorni dalla comunicazione, la riduzione pari ad un terzo, ai sensi dello stesso articolo 12-*novies*, comma 1, è pari:

- al trenta per cento, se il versamento è eseguito oltre novanta giorni dalla scadenza del termine per l'adempimento;

- al quindici per cento, se il versamento è eseguito entro novanta giorni dalla scadenza del termine per l'adempimento;

- ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (un per cento), se il versamento è eseguito entro quindici giorni dalla scadenza del termine per l'adempimento.

Con riferimento, infine, al quesito 3), si è dell'avviso che:

- la sanzione richiamata dall'articolo 12-*novies*, comma 1, terzo periodo, del decreto-legge n. 34 del 2019 (ovvero la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997) sia ravvedibile ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. La misura su cui applicare le riduzioni disposte dalle lettere da a) a b-quater) dell'articolo da ultimo citato va individuata secondo le regole dettate dal medesimo articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 [cfr. quanto chiarito con la risposta al quesito 2)];

- la comunicazione di cui all'articolo 12-*novies*, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2019 - con cui l'Agenzia delle entrate constata la violazione e comunica l'imposta, gli interessi e la sanzione da versare - inibisca al contribuente di avvalersi della facoltà di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)