



SETTORE

IVA

**MEMORIZZAZIONE / INVIO CORRISPETTIVI:  
IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO**

RIFERIMENTI

- Art. 1, commi da 1109 a 1115, Legge n. 178/2020
- Art. 2, D.Lgs. n. 127/2015
- Artt. 6, 11 e 12, D.Lgs. n. 471/97

IN SINTESI

*La Finanziaria 2021 ha rivisto ed aggiornato il regime sanzionatorio previsto per le violazioni inerenti la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate.*

*Il nuovo regime (che per molti aspetti ricalca quello previsto per le violazioni in materia di scontrini / ricevute fiscali) è entrato in vigore a decorrere dall'1.1.2021, tuttavia, si ritiene possibile applicare il principio del c.d. "favor rei".*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

**SO** *fisco*  
SCHEDE OPERATIVE

**ilnotiziario**



RIPRODUZIONE VIETATA

Con riferimento all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi giornalieri previsto a carico dei commercianti al minuto e soggetti ad essi assimilati, previsto dall'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015 (e successive modifiche) va evidenziato che **a decorrere dal 2021:**

- **non è più possibile avvalersi della procedura prevista per il periodo transitorio** che prevede(va) la possibilità di inviare i corrispettivi giornalieri con cadenza mensile tramite la procedura messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito Internet. Di conseguenza, i dati relativi ai corrispettivi giornalieri devono essere memorizzati elettronicamente e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate, mediante un Registratore Telematico (RT), entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Sono comunque fatte salve le **fattispecie di esonero** disposte dal DM 10.5.2019, successivamente aggiornato dal DM 24.12.2019 (ad esempio, operazioni "marginali" e operazioni di cui all'art. 2, DPR n. 696/96 - Informativa SEAC [8.1.2020, n. 5](#));

- la Finanziaria 2021 ha rivisto il **regime sanzionatorio** applicabile in caso di omessa / non corretta memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate ed in caso di omesso / non corretto utilizzo del Registratore Telematico.

In particolare con la lett. c) del comma 1109 dell'art. 1, Legge n. 178/2020 è stato **abrogato il comma 6** dell'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015 ai sensi del quale:



*"ai soggetti che effettuano la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica ... si applicano, in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, le sanzioni previste dagli articoli 6 comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."*

Fino al 31.12.2020, pertanto, per l'omessa / errata memorizzazione e/o trasmissione dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate risulta(va) applicabile la sanzione pari al **100% dell'imposta** corrispondente all'importo non correttamente documentato. A decorrere dall'1.1.2021 trova applicazione il nuovo regime sanzionatorio previsto dalla Finanziaria 2021.



In tale contesto **si ritiene possibile applicare** il principio del **c.d. "favor rei"** e pertanto, se più favorevole, è possibile considerare le nuove sanzioni anche con riferimento a violazioni commesse precedentemente all'1.1.2021 ma rilevate successivamente.

Merita infine rammentare che la lett. a) del citato comma 1109 ha integrato il comma 5 dell'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015, prevedendo che **la memorizzazione elettronica e, a richiesta del cliente, la consegna del documento** che attesta l'operazione (documento commerciale o fattura) va effettuata **non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione**.

Si analizza di seguito il nuovo regime sanzionatorio al ricorrere delle diverse fattispecie previste.

#### OMESSA / TARDIVA / ERRATA MEMORIZZAZIONE O TRASMISSIONE

In base al nuovo comma 2-bis dell'art. 6, D.Lgs. n. 471/97 (introdotto ad opera dell'art. 1, comma 1110, lett. a, Finanziaria 2021), in caso di:

- **mancata o non tempestiva** memorizzazione o trasmissione;
- ovvero
- memorizzazione o trasmissione **con dati incompleti o non veritieri**;

la sanzione è pari, **per ciascuna operazione**, al **90%** (in luogo del precedente 100%) **dell'imposta corrispondente** all'importo non memorizzato o trasmesso.

Pertanto, per le violazioni inerenti la memorizzazione e per quelle riguardanti la trasmissione dei dati è prevista la medesima sanzione.



In ogni caso, ai sensi dell'art. 6, comma 4, D.Lgs. n. 471/97, **la sanzione non può essere inferiore a € 500**.

Come desumibile dalla Relazione alla Finanziaria 2021 la sanzione nella nuova misura del 90% risulta applicabile



*"qualora i dati dei corrispettivi dell'operazione **non siano regolarmente memorizzati o trasmessi**, ricomprendendo in tale locuzione **tutte le ipotesi che si possono verificare** (ossia omessa, tardiva e/o infedele memorizzazione e omessa, tardiva e/o infedele trasmissione), **tanto singolarmente quanto cumulativamente**.*

*La mancata o tardiva memorizzazione, nonché la memorizzazione di dati incompleti o non veritieri ("infedele") sono **violazioni sanzionate nella medesima misura**, ferma restando **l'applicazione di un'unica sanzione** pur a fronte di violazioni inerenti i diversi momenti (memorizzazione e trasmissione)".*



Pertanto, nel caso in cui l'omessa / tardiva / incompleta / non veritiera trasmissione dei dati faccia seguito ad un'omessa / tardiva / incompleta / non veritiera memorizzazione degli stessi, la sanzione in esame **si applica una sola volta**, fermo restando che la stessa riguarda ciascuna operazione.

La **nuova misura della sanzione (90%)** risulta applicabile **anche alle violazioni relative all'emissione dello scontrino / ricevuta fiscale** commesse dai soggetti per i quali trovano applicazione le predette **fattispecie di esonero dall'attivazione del RT**.

#### **CORRETTA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA**

La predetta sanzione **non trova applicazione nel caso in cui**, nonostante l'**omessa / errata trasmissione** dei dati, l'**IVA sia stata correttamente assolta** in sede di liquidazione periodica.

Al ricorrere di tale situazione, infatti, il nuovo comma 2-quinquies dell'art. 11, D.Lgs n. 471/97, dispone che, **se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo**:

- all'omessa / tardiva trasmissione dei dati;

ovvero

- alla trasmissione con dati incompleti / non veritieri;

si applica la **sanzione in misura fissa di € 100 per ciascuna trasmissione**.

Merita evidenziare che il citato comma 2-quinquies fa espresso **riferimento al solo adempimento della trasmissione** dei dati e pertanto l'operatività della sanzione di € 100 richiede, non solo la corretta liquidazione dell'IVA, ma anche la memorizzazione dei dati con il conseguente rilascio del documento commerciale.



È espressamente **esclusa la possibilità di ricorrere al "cumulo giuridico"** di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/97. Di conseguenza in caso di diverse violazioni le sanzioni vanno sommate matematicamente.

#### **MANCATO / ERRATO FUNZIONAMENTO RT**

In base al sopra citato nuovo comma 2-bis dell'art. 6, D.Lgs. n. 471/97 la **sanzione pari al 90% dell'imposta corrispondente** all'importo non memorizzato / non trasmesso si applica anche in caso di **mancato o irregolare funzionamento del RT** (o analogo strumento utilizzato).

In merito si rammenta che la violazione si configura nel momento in cui, al verificarsi del mal funzionamento del RT, non si provvede a:

- richiedere tempestivamente l'intervento del tecnico abilitato;
- segnalare la disfunzione tramite l'apposita funzione "procedure di emergenza" disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- annotare i dati dei corrispettivi su un apposito registro, anche informatico, qualora non si disponga di un altro RT. In alternativa è possibile utilizzare il servizio *"documento commerciale on line"* disponibile nel portale *"Fatture e corrispettivi"* del sito Internet della stessa Agenzia.

## TARDIVA RICHIESTA DI INTERVENTO DI MANUTENZIONE

Se non risultano omesse annotazioni (anche su apposito registro cartaceo / informatico quando il RT è "fuori servizio"), per la **mancata tempestiva richiesta di intervento** per la manutenzione del RT è prevista la **sanzione da € 250 a € 2.000**.

Tale sanzione trova applicazione **anche in caso di omessa verifica periodica** del RT / strumenti analoghi nei termini legislativamente previsti.

## OMESSA INSTALLAZIONE DEL RT

L'art. 1, comma 1111, lett. b), Finanziaria 2021 ha modificato anche il comma 5 del citato art. 11, D.Lgs. n. 471/97, ai sensi del quale, ora, **la sanzione da € 1.000 a € 4.000** (precedentemente prevista per l'omessa installazione del registratore di cassa / mancata emissione dello scontrino) si applica anche all'**omessa installazione del RT** / strumento analogo per la memorizzazione e trasmissione telematica, fermo restando che il contribuente può scegliere di adottare le procedure alternative per assolvere gli adempimenti in esame (ad esempio, utilizzo della procedura "*documento commerciale online*" presente nel portale "*Fatture e corrispettivi*" del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate).

## MANOMISSIONE / ALTERAZIONE DEL RT

Il nuovo comma 5-bis del citato art. 11, dispone che, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque **manomette o altera** gli strumenti di trasmissione telematica **o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati** o **consente che altri ne facciano uso** al fine di eludere le disposizioni in materia di memorizzazione e trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi giornalieri è punito con la **sanzione da € 3.000 a € 12.000**.

## SANZIONI ACCESSORIE

L'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/97, risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1112, Finanziaria 2021, dispone che **anche per le violazioni di mancata / non tempestiva memorizzazione e/o trasmissione e di memorizzazione e/o trasmissione con dati incompleti o non veritieri**, trovano applicazione le **sanzioni accessorie** consistenti nella **sospensione della licenza / autorizzazione all'esercizio dell'attività**, qualora siano state contestate, ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. n. 472/97, **4 distinte violazioni dei predetti obblighi nel corso di un quinquennio**, compiute in giorni diversi.

Il relativo provvedimento è immediatamente esecutivo e la sospensione può essere disposta per un periodo **da 3 giorni a 1 mese** ovvero **da 1 a 6 mesi** se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione è **superiore a € 50.000**.

Con riferimento alle **sanzioni accessorie** previste in caso di **omessa installazione del RT** ovvero di **manomissione / alterazione del RT** / strumenti analoghi, il comma 1113 stabilisce che, come previsto in passato per i registratori di cassa, trova applicazione l'art. 12, comma 3, D.Lgs. n. 471/97, in base al quale in caso di omessa installazione è prevista la **sospensione della licenza / autorizzazione all'esercizio dell'attività** nei locali ad essa destinati per un periodo **da 15 giorni a 2 mesi e da 2 a 6 mesi in caso di recidiva**.

## RAVVEDIMENTO

Al fine di regolarizzare le violazioni in esame il contribuente può ricorrere al ravvedimento e quindi fruire delle riduzioni previste dall'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 **a condizione che la violazione non sia stata già constatata** e comunque **non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Va infatti evidenziato che l'art. 1, comma 1114, Finanziaria 2021, ha integrato l'art. 13, comma 1, lett. b-quater), D.Lgs. n. 472/97, prevedendo **l'esclusione delle violazioni in esame** dall'ambito

di applicazione del **ravvedimento con la riduzione ad 1/5 del minimo** per previsto per la regolarizzazione degli errori / omissioni **dopo la constatazione della violazione**.

In tale contesto va posta attenzione alla rilevanza della citata **sanzione minima di € 500**. In presenza di un'omessa trasmissione di un'operazione di € 610 (compresa IVA 22%) la sanzione del 90% sarebbe pari a € 99 (110 x 90%) ma, dovendo considerare la misura minima, la sanzione risulta pari a € 500. Ciò si riflette nella determinazione della sanzione ridotta a seguito del ravvedimento.

Non solo, in presenza di un significativo numero di violazioni commesse appare conveniente non ricorrere al ravvedimento ma attendere l'emissione dell'avviso da parte dell'Ufficio il quale deve applicare il cumulo giuridico di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/97. Si ipotizzi l'effettuazione di 50 violazioni relativi all'omessa / tardiva trasmissione di corrispettivi, che hanno inciso sulla liquidazione dell'IVA, di importo pari a € 610 (compresa IVA 22%). Dovendo considerare la sanzione minima per operazione di € 500, complessivamente risulta dovuta una sanzione di € 25.000 che, beneficiando della riduzione ad 1/9, si riduce a € 2.777,77 (500 / 9 x 50). In caso di contestazione da parte dell'Ufficio, a seguito dell'applicazione del cumulo giuridico e con la definizione ad 1/3, la sanzione dovuta risulta pari a € 208,33 [(500 + 125) / 3].

| VIOLAZIONE                                                                                                                                                                                 | SANZIONE                                                                                                       | SANZIONE ACCESSORIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>mancata o non tempestiva memorizzazione/trasmissione dati incompleti o non veritieri</b>                                                                                                | <b>90% dell'imposta</b> corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con <b>minimo di € 500 (*)</b> | <b>sospensione licenza / autorizzazione all'esercizio dell'attività</b> , se contestate <b>4 distinte violazioni nel corso di un quinquennio</b> , compiute in giorni diversi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• da 3 giorni a 1 mese</li> <li>• da 1 a 6 mesi se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione è superiore a € 50.000</li> </ul> |
| <b>trasmissione dati mancata / non tempestiva / con dati incompleti o non veritieri che non ha inciso sulla corretta liquidazione dell'IVA</b>                                             | <b>€ 100</b> per ciascuna trasmissione                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>mancata / non tempestiva / incompleta / non veritiera emissione scontrino o ricevuta fiscale da parte dei soggetti esonerati dall'utilizzo del RT</b>                                   | <b>90% dell'imposta</b> corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con <b>minimo di € 500</b>     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>mancato o irregolare funzionamento del RT / strumento analogo</b>                                                                                                                       | <b>90% dell'imposta</b> corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con <b>minimo di € 500</b>     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>non tempestiva richiesta di intervento</b> per la manutenzione del RT / strumenti analoghi                                                                                              | <b>da € 250 a € 2.000.</b>                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>omessa verifica periodica</b> del RT / strumento analogo                                                                                                                                |                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>omessa installazione del RT / strumento analogo</b>                                                                                                                                     | <b>da € 1.000 a € 4.000</b>                                                                                    | <b>sospensione licenza / autorizzazione all'esercizio dell'attività</b> nei locali ad essa destinati per un periodo <b>da 15 giorni a 2 mesi e da 2 a 6 mesi in caso di recidiva</b>                                                                                                                                                                                        |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>manomissione / alterazione</b> RT / strumenti analoghi</li> <li>• <b>uso</b> di RT / strumenti analoghi <b>manomessi o alterati</b></li> </ul> | <b>da € 3.000 a € 12.000</b>                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

(\*) Se l'omessa / tardiva / incompleta / non veritiera trasmissione dei dati fa seguito all'omessa / tardiva / incompleta / non veritiera memorizzazione degli stessi, la sanzione in esame si applica una sola volta.

■