

# MANCATA EMISSIONE di SCONTRINI: NUOVE SANZIONI

*Sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività nel caso di quattro distinte violazioni (compiute in giorni diversi, nell'arco di un quinquennio) dell'obbligo di emissione di ricevuta e/o scontrino fiscale.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista - studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

La L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) è intervenuta a modificare alcune disposizioni del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 con particolare riferimento alla disciplina dettata dal Legislatore tributario in materia di violazione degli obblighi relativi alla documentazione e registrazione delle operazioni soggette ad Iva, nonché in materia di sanzioni accessorie ex art. 12, D.Lgs. 471/1997 [CFF ● 1627], la cui nuova regolamentazione incide sulle condotte specifiche di particolari categorie di soggetti che sono difatti chiamati ad una nuova forma di responsabilizzazione sotto il profilo sanzionatorio.

## DISCIPLINA SANZIONATORIA ORDINARIA

Come noto, l'art. 6, D.Lgs. 471/1997 [CFF ● 1621] regola la disciplina sanzionatoria in materia di violazioni inerenti gli obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, l'art. 6, co. 1, D.Lgs. 471/1997 punisce il contribuente che omette di ottemperare agli obblighi relativi alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini Iva.

In questo caso, il contribuente è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria compresa nella misura tra il 100% ed il 200% dell'imposta imponibile non correttamente documentata o registrata nel corso dell'esercizio.

La medesima sanzione trova applicazione anche quando il contribuente indica un'imposta inferiore rispetto a quella realmente dovuta nella documentazione o nei registri. Nel caso in cui il contribuente ometta di ottemperare agli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni non imponibili od esenti Iva, la sanzione amministrativa pecuniaria irrogabile è calcolata nella misura compresa tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o registrati.

Se, tuttavia, la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito, l'art. 6, co. 2, D.Lgs. 471/1997 prescrive l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria da € 528 ad € 2.065.

La mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero l'emissione dei documenti fiscali recanti importi inferiori a quelli realmente acquisiti è soggetta alla sanzione amministrativa pecuniaria pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo dovuto non documentato, così come meglio specificato dall'art. 6, co. 3, D.Lgs. 471/1997.

La medesima sanzione trova altresì applicazione nel caso di omesse annotazioni sul registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali.

## **MODIFICHE alla DISCIPLINA**

In questo contesto sanzionatorio d'ordine generale, si inseriscono le novità apportate dall'art. 1, co. 159, L. 244/2007 che ha difatti, introdotto dopo il comma 3, il nuovo comma 3-bis avente ad oggetto le sanzioni derivanti dalle violazioni degli obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'Iva dei contribuenti operanti nel settore previsto dall'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF ● 274].

Il suddetto articolo prescrive difatti la perentorietà dell'imposta Iva non solo per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico, ma anche per le presta-

zioni aventi ad oggetto la vendita di qualsiasi mezzo tecnico – compresa la fornitura di codici di accesso – necessari per usufruire dei servizi di telecomunicazione fissa o mobile e telematica.

Per tale tipologia di prestazioni, l'imposta Iva deve essere determinata sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente ovvero, se non ancora specificato, in relazione al prezzo mediamente praticato per la cessione al pubblico ed alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico.

È altresì opportuno precisare che nel caso di vendita dei mezzi tecnici ex art. 74, D.P.R. 633/1972 a favore dei soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche successive alla prima cessione, i cedenti rilasciano un documento in cui vanno obbligatoriamente indicate la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta.

Si tratta di un'indicazione che deve essere altresì riportata sul supporto fisico atto a veicolare il mezzo tecnico predisposto diret-

<b>Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione degli obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'Iva per il settore ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972</b>		
Art. 6, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997	Omessa integrazione del documento certificante la vendita dei mezzi tecnici ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, con la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta	Sanzione amministrativa pecuniaria pari al 20% del corrispettivo derivante dalla cessione non regolarmente documentata
Art. 6, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997	Indicazioni relative alla denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 riportate in modo non veritiero	Sanzione amministrativa pecuniaria tra il 20% ed il 40% del valore del corrispettivo
Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997	Omesso adempimento dell'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi attraverso il meccanismo dell'inversione contabile da parte del cessionario o committente esercente esercizio di attività di imprese, arti o professioni	Sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta, non inferiore ad € 258
Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997	Omesso versamento dell'Iva esposta in fattura	Sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta, non inferiore ad € 258
Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997	Adempimento dell'Iva da parte cessionario o dal committente ovvero dal cedente o dal prestatore	Sanzione amministrativa pecuniaria sul 3% dell'imposta irregolarmente assolta con un minimo di € 258 ed un massimo di € 10.000
Art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 471/1997	Mancata emissione di fattura da parte del cedente o del cessionario	Sanzione amministrativa pecuniaria tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati
Art. 6, co. 9-ter, D.Lgs. 471/1997	Consegna di documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o consegna di un documento contenente indicazioni non veritiere	Sanzione amministrativa pari al 20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente

tamente o tramite terzi dal soggetto che realizza o commercializza gli apparati.

Esaurita codesta indispensabile premessa, si segnala che l'art. 6, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997, così come introdotto dall'art. 1, co. 159, L. 244/2007, prescrive l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 20% del corrispettivo derivante dalla cessione non regolarmente documentata, nel caso in cui il cedente non integri il documento certificante la vendita dei mezzi tecnici ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, con la denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta.

Analogha sanzione è applicata anche al soggetto che realizza o commercializza i mezzi tecnici quando, nel predisporre direttamente od anche mediante terzi i supporti fisici atti a veicolare i mezzi, omette di indicare ai sensi dell'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, la denominazione e la partita Iva del soggetto che ha assolto l'imposta.

Se le indicazioni relative alla denominazione e la partita Iva del soggetto passivo che ha assolto l'imposta ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 non vengono riportate in modo veritiero, la sanzione è notevolmente aumentata in quanto deve essere calcolata nella misura comprensiva tra il 20% ed il 40% del valore del corrispettivo.

In ogni caso, la sanzione amministrativa pecuniaria irrogabile per la violazione delle disposizioni ex art. 6, co. 1, 2, 3, primo e secondo periodo e 3-bis non può essere inferiore all'importo di € 258, così come modificato dall'art. 1, co. 159, punto 2), L. 244/2007.

## REGOLARIZZAZIONE delle OPERAZIONI

In proposito è interessante notare che l'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997 prevede, poi, che il cessionario od il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge ovvero con l'emissione di una fattura irregolare da

parte dell'altro contraente è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria pari al 100% dell'imposta con un minimo di € 258, a meno che non venga operata la regolarizzazione dell'operazione.

Nel caso in cui non sia stata ricevuta fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, il contribuente, previo pagamento dell'imposta, può difatti normalizzare la sua posizione presentando, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni contenute nell'art. 21, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 221], relativamente alla fatturazione delle operazioni.

Se invece è stata ricevuta una fattura irregolare, il contribuente deve presentare sempre entro il trentesimo giorno successivo rispetto a quello della registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni ex art. 21, D.P.R. 633/1972, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Nel caso di avvenuta registrazione, un esemplare del documento recante l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento deve essere restituito al contribuente, il quale deve registrarlo ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 225].

## NUOVE SANZIONI in MATERIA di REVERSE CHARGE

L'art. 1, co. 155, L. 244/1997 ha introdotto il comma 9-bis all'art. 6, D.Lgs. 471/1997 che punisce il cessionario od il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, quando non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi attraverso il meccanismo dell'inversione contabile ex artt. 17 [CFF ● 217] e 74, co. 7 e 8, D.P.R. 633/1972 (*reverse charge*).

In questo caso la sanzione amministrativa pecuniaria applicabile è compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta, ma non può comunque essere inferiore alla soglia minima di € 258.

La sanzione trova altresì applicazione nei

confronti del cedente o del prestatore che ha irregolarmente addebitato l'Iva in fattura senza tuttavia provvedere al suo versamento. Se l'Iva è stata assolta anche irregolarmente dal cessionario o dal committente ovvero dal cedente o dal prestatore, la sanzione amministrativa pecuniaria è invece calcolata nella misura del 3% dell'imposta irregolarmente assolta con un minimo di € 258 ed un massimo di € 10.000 per le irregolarità commesse nei primi 3 anni di applicazione della disposizione, fermo comunque restando il diritto alla detrazione ex art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 219].

Si noti, comunque, che al pagamento delle sanzioni, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

È altresì punito con la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati, così come prescritto dall'art. 6, co. 2, D.Lgs. 471/1997, il cedente od il prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario od il committente di regolarizzare l'omissione, applicando, comunque il meccanismo dell'inversione contabile.

Si noti, infine, che l'art. 1, co. 159, L. 244/2007 ha altresì introdotto il comma 9-ter all'art. 6, D.Lgs. 471/1997 che punisce il cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni abbia acquistato mezzi tecnici ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, in relazione ai quali sia stato al medesimo rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta ovvero sia stato rilasciato un documento contenente indicazioni manifestamente non veritiere.

In questo caso, il cessionario è punito, con la sanzione amministrativa pari al 20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente, fatto salvo il caso in cui si assista ad una responsabilità esclusiva del cedente.

Il cessionario può, tuttavia, non vedersi irrogata la sanzione amministrativa pecuniaria, se il contribuente provvede entro i 15 giorni

immediatamente successivi all'acquisto dei mezzi tecnici ex art. 74, D.P.R. 633/1972 a presentare un documento riportante i dati relativi all'operazione irregolarmente conclusa. In ogni caso, l'ultimo periodo dell'art. 6, co. 9-ter, D.Lgs. 471/1997, così come riformato dalla Finanziaria 2008, prescrive che nelle eventuali successive transazioni, ciascun cedente deve indicare nel documento attestante la vendita, gli estremi dell'avvenuta regolarizzazione risultanti dal documento rilasciato dall'ufficio competente.

### **SOSPENSIONE della LICENZA e dall'ESERCIZIO dell'ATTIVITÀ per VIOLAZIONE dell'art. 12, D.Lgs. 471/1997**

L'art. 1, co. 118, L. 244/2007 ha apportato alcune significative modificazioni anche all'art. 12, D.Lgs. 471/1997 che detta una disciplina specifica delle sanzioni accessorie in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto.

Le principali innovazioni rispetto alla disciplina previgente si sono concentrate sui presupposti oggettivi di azionabilità della sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'esercizio dell'attività nel caso di omessa emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale.

Secondo la nuova formulazione dell'art. 12, co. 2, D.Lgs. 471/1997, la sanzione della sospensione può essere irrogata solamente nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente, esercente un'attività commerciale, ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. 472/1997 [CFF ● 9479], la violazione di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere ricevuta o scontrino fiscale.

Non è, tuttavia, sufficiente l'elemento quantitativo delle violazioni ad assumere rilevanza ai fini dell'applicabilità della sanzione, dal momento che l'irrogabilità della sanzione richiede anche che il soddisfacimento di un requisito di natura temporale, dal momento che le quattro infrazioni non solo devono

**Sanzione accessoria della sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività secondo il nuovo art. 12, D.Lgs. 471/1997**

Art. 12, co. 2, D.Lgs. 471/1997	Quattro infrazioni per omessa emissione della ricevuta o scontrino fiscale di qualsivoglia importo compiute in giorni diversi contestate nell'arco di 5 anni	Sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività da 3 giorni ad 1 mese
Art. 12, co. 2, D.Lgs. 471/1997	Quattro infrazioni per omessa emissione della ricevuta o scontrino fiscale dell'ammontare complessivo superiore ad € 50.000 compiute in giorni diversi contestate nell'arco di 5 anni	Sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività da 1 mese a 6 mesi
Art. 12, co. 2-quater, D.Lgs. 471/1997	Sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività con apposizione di sigillo e sottoscrizioni del personale incaricato	Scompare il riferimento a «qualsiasi mezzo idoneo ad indicare il vincolo imposto ai fini fiscali»
Art. 12, co. 2-quinques, D.Lgs. 471/1997	Tre distinte contestazioni entro 12 mesi per violazione dell'obbligo di regolarizzazione delle operazioni di acquisto dei mezzi tecnici secondo ex art. 6, co. 9-ter, D.Lgs. 471/1997	Sospensione della licenza o dell'esercizio dell'attività da 3 giorni a 3 mesi

essere state oggetto di contestazione nell'arco di un periodo di 5 anni, ma devono altresì essere state compiute in giorni diversi.

Solamente con la contemporanea presenza dei requisiti testé richiamati deve ritenersi legittima l'irrogazione della sanzione, peraltro immediatamente esecutiva, della sospensione della licenza o dell'esercizio dell'attività per un periodo da 3 giorni ad 1 mese.

Per completezza si segnala inoltre che se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione è superiore alla somma di € 50.000, la sanzione della sospensione è disposta per un periodo che va da 1 mese a 6 mesi.

Un'ulteriore novità in materia di sospensione della licenza o dall'esercizio dell'attività riguarda le modalità concrete di esecuzione della sanzione, dal momento che l'art. 1, co. 118, L. 244/2007 ha abrogato l'ultimo periodo dell'art. 12, co. 2-quater, D.Lgs. 471/1997 nella parte in cui prevedeva la possibilità di applicare la misura interdittiva con qualsiasi mezzo idoneo ad indicare il vincolo imposto ai fini fiscali.

Ne consegue che la sanzione della sospensione può essere concretamente inflitta solamente attraverso modalità definite in modo tassativo e cioè mediante l'apposizione di un sigillo da parte dell'organo precedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato, così come meglio evidenziato nel primo periodo dell'art. 12, co. 2-quater, D.Lgs. 471/1997.

L'art. 1, co. 159, lett. b), L. 244/2007 ha infine introdotto, dopo il comma 2-quater, anche il comma 2-quinques all'art. 12, D.Lgs. 471/1997 che prescrive la possibilità di applicare la sanzione della sospensione della licenza o dell'esercizio dell'attività ai soggetti esercenti i posti ed apparati pubblici di telecomunicazione, nonché nei confronti dei rivenditori rispetto agli utenti finali dei mezzi tecnici ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972.

Il presupposto di applicazione della sanzione della sospensione risiede nel fatto che i contribuenti abbiano subito tre distinte contestazioni nell'arco temporale di 12 mesi delle violazioni dell'obbligo di regolarizzazione delle operazioni di acquisto dei mezzi tecnici secondo quanto prescritto dall'art. 6, co. 9-ter, D.Lgs. 471/1997.

**NUOVA DISCIPLINA  
SANZIONATORIA in MATERIA  
di CESSIONE di IMMOBILI**

L'art. 1, co. 164, L. 244/1997 ha altresì apportato una modifica sostanziale all'art. 60-bis, D.P.R. 633/1972, avendo aggiunto il comma 3-bis che, configurando la responsabilità solidale dell'acquirente e del venditore, punisce solidalmente gli acquirenti ed i venditori di immobili per Iva e sanzioni de-

rivanti dalla conclusione di contratti di compravendita con corrispettivo parzialmente pagato in nero.

L'art. 60-bis, co. 3-bis, D.P.R. 633/1972 prescrive infatti che se l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione.

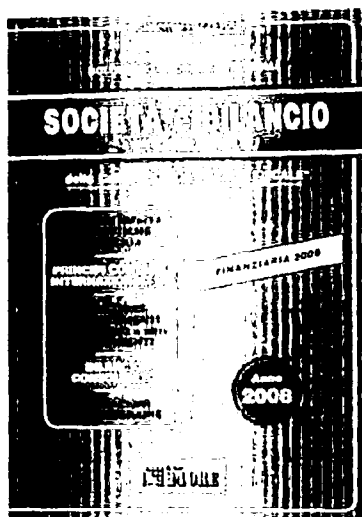
Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può, tuttavia, regolarizzare la propria posizione, versando la maggiore imposta dovuta entro il termine di

60 giorni dalla stipula dell'atto.

Sempre entro il termine di 60 giorni, il cessionario che ha operato la regolarizzazione della violazione deve obbligatoriamente presentare all'Amministrazione finanziaria territorialmente competente copia dell'attestazione di avvenuto pagamento, nonché delle fatture oggetto di regolarizzazione.

Si noti, peraltro, che il cessionario che agisce in veste di soggetto passivo di imposta Iva è già di per sé assoggettato alla responsabilità solidale ex art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997 nel caso di mancato ricevimento della fattura oppure nell'ipotesi di ricevimento di fattura irregolare. Se il cessionario non provvede alla regolarizzazione, lo stesso risponde in modo indipendente della sanzione per un importo pari al 100% dell'imposta.

**SistemaFRIZZERA**



**GUIDA PRATICA SOCIETÀ e BILANCIO 2008**

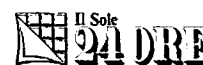
di R. Bolongaro, G. Borgini e M. Peverelli  
a cura di Bruno Frizzera

Completamente rivista alla luce della Riforma societaria e della Riforma fiscale e dell'introduzione degli IAS, la Guida costituisce un punto di riferimento per i professionisti contabili. Nella prima parte viene analizzata ogni voce di bilancio; i capitoli specifici sono dedicati al bilancio consolidato, alle assemblee ordinarie e straordinarie, agli adempimenti per il deposito dei bilanci. La seconda parte è dedicata alle operazioni straordinarie. Aggiornamento con le novità contenute nella Finanziaria 2008 sulle interferenze fiscali a bilancio.

Pagg. 432 – € 30,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.  
Trova quella più vicina all'indirizzo [www.librerie.ilssole24ore.com](http://www.librerie.ilssole24ore.com)

Gruppo



La cultura dei fatti.