

Per il **primo periodo di applicazione** dell'obbligo di fatturazione elettronica l'art. 10, DL n. 119/2018, modificando l'art. 1, comma 6, D.Lgs. n. 127/2015, ha previsto un **regime sanzionatorio "attenuato"** in caso di mancata / tardiva emissione del documento riferito a:

- operazioni effettuate entro il 30.6.2019 per i soggetti trimestrali;
- operazioni effettuate entro il 30.9.2019 per i soggetti mensili.

In particolare è stata prevista l'esclusione / riduzione delle sanzioni ex art. 6, D.Lgs. n. 471/97 qualora la fattura sia emessa entro il termine della liquidazione IVA di riferimento ovvero entro quello della liquidazione IVA del periodo successivo. Con riguardo al secondo trimestre / mese di settembre il termine ultimo per poter usufruire di tali benefici era rappresentato dal 18.11.2019 (termine liquidazione terzo trimestre / mese di ottobre).

Con la **conclusione del periodo transitorio** sono ora applicabili le **sanzioni "piene"** previste dal citato art. 6. In particolare le stesse riguardano la mancata / tardiva emissione della fattura elettronica riferita a:

- **operazioni effettuate entro il:**

– 30.6.2019 per i soggetti trimestrali;
– 30.9.2019 per i soggetti mensili;

qualora la **fattura sia emessa dal 19.11.2019;**

- **operazioni effettuate a decorrere dal:**

– 1.7.2019 per i soggetti trimestrali;
– 1.10.2019 per i soggetti mensili.

Si rammenta che **dall'1.7.2019 la fattura immediata può essere emessa (invio al Sdl) entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione**. Così per una cessione effettuata il 28.11.2019, la fattura immediata:

- può essere emessa (ossia generata ed inviata al Sdl) il medesimo giorno. In tal caso la data di effettuazione dell'operazione e di emissione della fattura coincidono e nel campo "Data" del file fattura va indicato "28.11.2019";
- può essere generata il giorno dell'effettuazione dell'operazione ed inviata al Sdl nei 12 giorni successivi (ad esempio, il 10.12.2019). In tal caso:

– dal Sistema risulterà che l'emissione (trasmissione al Sdl) della fattura elettronica è avvenuta il 10.12.2019;

– nel campo "Data" del file fattura va indicato "28.11.2019", ossia la data di effettuazione dell'operazione;

- può essere generata ed inviata al Sdl in uno dei 12 giorni intercorrenti tra il 28.11 e il 10.12.2019.

Anche in tal caso, il Sistema attesterà la data di emissione (trasmissione al Sdl) della fattura e nel campo "Data" va indicato "28.11.2019", ossia la data di effettuazione dell'operazione.

Va evidenziato che, come recentemente ribadito dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito del Principio di diritto 11.11.2019, n. 23, **la fattispecie di omessa fatturazione si determina anche in caso di scarto da parte del Sdl della fattura elettronica / fatture del lotto inviato.**

In tal caso, per non incorrere in sanzioni, è necessario **procedere ad una nuova trasmissione entro 5 giorni dalla notifica** di scarto (comunque considerando la possibilità di "sfruttare" i predetti 12 giorni).

REGIME SANZIONATORIO “A REGIME” (OPERAZIONI DALL’1.7 / 1.10)

La mancata / tardiva emissione della fattura elettronica comporta l’applicazione della sanzioni di cui al citato art. 6, ossia:

- **dal 90% al 180% dell’imposta** relativa all’importo non correttamente documentato/registrato **con importo minimo non inferiore inferiore a € 500.**
- in **misura fissa (da € 250 a € 2.000) se la violazione non ha inciso sulla liquidazione dell’IVA;**
- **dal 5% al 10% del corrispettivo** non documentato / registrato in presenza di operazioni **non imponibili, esenti, non soggette, soggette a reverse charge** ex artt. 17 e 74, commi 7 e 8, DPR n. 633/72. La sanzione **non può essere inferiore a € 500.** La sanzione è dovuta in **misura fissa (da € 250 a € 2.000) se la violazione non ha inciso “neppure” ai fini della determinazione del reddito;**

Nel citato Principio n. 23 l’Agenzia ha affermato che alle suddette sanzioni si rendono applicabili, **alternativamente** (e, pertanto, non cumulativamente), gli istituti previsti dal D.Lgs. n. 472/97:

– all’art. 12, ossia il concorso di violazioni e continuazione (c.d. “**cumulo giuridico**”);

– all’art. 13, ossia il **ravvedimento**.

In presenza di violazioni ripetute (ad esempio, omessa emissione di un rilevante numero di fatture), va pertanto valutata la “convenienza” alla regolarizzazione (spontanea) tramite ravvedimento quale alternativa all’applicazione, da parte dell’Ufficio, del cumulo giuridico, ossia “*della sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio*”.

SEMPLIFICAZIONI

Esempio 1

Un contribuente mensile presenta la seguente situazione:

Data operazione	25.11.2019
Invio fattura Sdl	25.11.2019

Dopo aver ricevuto la notifica di scarto (in data 26.11) il contribuente procede ad un nuovo invio corretto in data 29.11.2019.

Essendo trascorsi meno di 5 giorni dalla notifica di scarto non sono applicabili sanzioni (in tale situazione è possibile considerare il termine di 12 giorni per l’invio della fattura).

Esempio 2

Un contribuente mensile presenta la seguente situazione:

Data operazione	25.11.2019
Invio fattura Sdl	5.12.2019

Dopo aver ricevuto la notifica di scarto (in data 6.12) il contribuente procede ad un nuovo invio corretto in data 9.12.2019.

Essendo trascorsi meno di 5 giorni dalla notifica di scarto non sono applicabili sanzioni.

Esempio 3

Un contribuente mensile presenta la seguente situazione:

Data operazione	25.11.2019
Invio fattura Sdl	5.12.2019

Dopo aver ricevuto la notifica di scarto (in data 6.12) il contribuente procede ad un nuovo invio corretto in data 23.12.2019.

Essendo trascorsi più di 5 giorni dal 6.12.2019 e decorso il termine dei 12 giorni previsti è applicabile la sanzione da € 250 a € 2.000 (la relativa IVA è confluita nella liquidazione IVA di novembre).

Ipotizzando che il ravvedimento sia effettuato in data 23.12.2019 la sanzione ridotta è pari a € 27,78 (250 x 1/9), trovando applicazione la lett. a-bis) del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi meno di 90 giorni dal termine ultimo per l'emissione della fattura**).

Esempio 4

Un contribuente mensile presenta, relativamente ad un'operazione imponibile (IVA pari a € 400), la seguente situazione:

Data operazione	01.11.2019
Invio fattura Sdl	15.11.2019

Considerato che la fattura è emessa oltre i 12 giorni ed ipotizzando che:

- il ravvedimento sia effettuato in data 6.12;
- la relativa imposta, pari a € 400, confluisca nella liquidazione IVA del mese di novembre (16.12);

è applicabile la sanzione da € 250 a € 2.000.

In tal caso, la sanzione ridotta risulta pari a € 27,78 (250 x 1/9) trovando applicazione la lett. a-bis) del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi meno di 90 giorni dal termine ultimo per l'emissione della fattura**).

Esempio 5

Un contribuente mensile presenta, relativamente ad un'operazione imponibile (IVA pari a € 850), la seguente situazione:

Data operazione	01.11.2019
Invio fattura Sdl	30.12.2019

Considerato che la fattura è emessa oltre i 12 giorni ed ipotizzando che:

- il ravvedimento sia effettuato in data 30.12;
- la relativa imposta, pari a € 850, **non** sia stata conteggiata nella liquidazione IVA del mese di novembre (16.12);

è applicabile la sanzione dal 90% al 180%.

In tal caso, la sanzione piena risulta pari a € 765 (850 x 90%). Ai fini del ravvedimento:

– la sanzione ridotta per la tardiva emissione della fattura risulta pari € 85 (765 x 1/9) trovando applicazione la lett. a-bis) del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi meno di 90 giorni dal termine ultimo per l'emissione della fattura**);

– è necessario regolarizzare anche il tardivo (eventuale) versamento del saldo della liquidazione IVA del mese di novembre 2019. Nel caso di specie è applicabile la sanzione ridotta pari allo 1,4% (1% x 14gg x 1/10) ai sensi della lett. a) del citato comma 1.

Esempio 6

Un contribuente mensile presenta, relativamente ad un'operazione imponibile (IVA pari a € 510), la seguente situazione:

Data operazione	14.10.2019
Invio fattura Sdl	30.1.2020

Considerato che la fattura è emessa oltre i 12 giorni ed ipotizzando che:

- il ravvedimento sia effettuato in data 30.1.2020;
- la relativa imposta, pari a € 510, non sia stata conteggiata nella liquidazione IVA del mese di ottobre (18.11);

è applicabile la sanzione dal 90% al 180%.

Poiché la sanzione "teorica" piena per la tardiva emissione della fattura risulterebbe pari a € 459 (510 x 90%), **trova applicazione il minimo previsto** (€ 500). Ai fini del ravvedimento:

– la sanzione ridotta per la tardiva emissione della fattura risulta pari € 62,50 (500 x 1/8) trovando applicazione la lett. b) del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi più di 90 giorni dal termine ultimo per l'emissione della fattura**);

– è necessario regolarizzare anche il tardivo (eventuale) versamento del saldo della liquidazione IVA del mese di ottobre 2019. Nel caso di specie è applicabile la sanzione ridotta pari allo 1,67% (15% x 1/9) ai sensi del della lett. a-bis) del citato comma 1.

Esempio 7

Un contribuente trimestrale, relativamente ad un'operazione imponibile (IVA pari a € 620) presenta la seguente situazione:

Data operazione	30.06.2019
Invio fattura Sdl	19.11.2019

Ancorché il 30.6 rientri nel "periodo di tolleranza", la fattura non è stata emessa entro il termine della liquidazione IVA del terzo trimestre (18.11) e pertanto risulta applicabile la sanzione ordinariamente prevista. Ipotizzando che:

- la fattura non sia stata conteggiata nella liquidazione IVA del secondo trimestre;
- il ravvedimento sia effettuato in data 29.11;

è applicabile la sanzione dal 90% al 180%.

La sanzione piena per la tardiva emissione della fattura risulta pari a € 558 (620 x 90%).

Ai fini del ravvedimento:

– la sanzione ridotta per la tardiva emissione della fattura risulta pari € 69,75 (558 x 1/8) trovando applicazione la lett. b) del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi più di 90 giorni dal termine ultimo per l'emissione della fattura**);

– è necessario regolarizzare anche il tardivo (eventuale) versamento del saldo della liquidazione IVA del secondo trimestre (20.8). Nel caso di specie è applicabile la sanzione ridotta pari al 3,75% (30% x 1/8) essendo decorsi più di 90 giorni dal 20.8;

– è necessario regolarizzare anche la comunicazione dei dati della liquidazione IVA del secondo trimestre. Nel caso di specie è applicabile la sanzione ridotta pari a € 55,56 (500 x 1/9) non essendo decorsi 90 giorni dal 16.9.2019.

Esempio 8

Un contribuente trimestrale presenta la seguente situazione:

Data operazione	22.7.2019
Invio fattura Sdl	6.12.2019

Considerato che:

- il 22.7 non rientra nel “periodo di tolleranza”;
- la fattura è stata emessa oltre 12 giorni;

ipotizzando che:

- il ravvedimento sia effettuato in data 18.12;
- la relativa imposta sia confluita nella liquidazione IVA del terzo trimestre (18.11);

è applicabile la sanzione da € 250 a € 2.000.

In tal caso, la sanzione ridotta per la tardiva emissione della fattura risulta pari a € 31,25 (250 x 1/8) trovando applicazione la lett. b) del comma 1 dell’art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**sono decorsi più di 90 giorni dal termine ultimo per l’emissione della fattura**).

Non è necessario regolarizzare la comunicazione dei dati della liquidazione IVA del terzo trimestre.

Esempio 9

Un contribuente, relativamente ad un’operazione esente IVA (corrispettivo pari a € 2.300), presenta la seguente situazione:

Data operazione	1.11.2019
Invio fattura Sdl	25.11.2019

Considerato che la fattura è emessa oltre i 12 giorni ed ipotizzando che il ravvedimento sia effettuato in data 25.11, è applicabile la sanzione dal 5% al 10%.

In tal caso, poiché la sanzione “teorica” piena risulterebbe pari a € 115 (2.300 x 5%), è applicabile il minimo (€ 500).

Di conseguenza la sanzione ridotta, trovando applicazione la lett. a-bis) del comma 1 dell’art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**non sono decorsi più di 90 giorni dal termine ultimo per l’emissione della fattura**), è pari a € 55,56 (500 x 1/9).

Esempio 10

Un contribuente esercente l’attività nel settore edile, relativamente ad un’operazione in reverse charge (corrispettivo pari a € 12.500), presenta la seguente situazione:

Data operazione	1.12.2019
Invio fattura Sdl	30.12.2019

Considerato che la fattura è emessa oltre i 12 giorni ed ipotizzando che il ravvedimento sia effettuato in data 30.12, è applicabile la sanzione dal 5% al 10%. In tal caso, la sanzione piena risulta pari a € 625 (12.500 x 5%).

La sanzione ridotta, trovando applicazione la lett. a-bis) del comma 1 dell’art. 13, D.Lgs. n. 472/97 (**non sono decorsi più di 90 giorni dal termine ultimo per l’emissione della fattura**), è pari a € 69,44 (625 x 1/9).