

SETTORE

SANZIONI

## LE SANZIONI PER MANCATA EMISSIONE DELLA FATTURA E LE OPERAZIONI DALL'1.7 / 1.10.2019

### RIFERIMENTI

- **Art. 6, D.Lgs. n. 471/97**
- **Circolare Agenzia Entrate 17.6.2019, n.14/E**
- **Principio di diritto Agenzia Entrate 11.11.2019, n. 23**
- **Informative SEAC 3.10.2019, n. 278 e 8.10.2019, n. 283**

### IN SINTESI

*Per la tardiva emissione delle fatture elettroniche è applicabile la sanzione "piena", beneficiando "soltanto" della riduzione prevista in caso di ravvedimento, relativamente a:*

- *operazioni effettuate fino al 30.6 (soggetti trimestrali) / 30.9.2019 (soggetti mensili), qualora la fattura sia emessa a decorrere dal 19.11.2019 (non è più applicabile la disciplina transitoria);*
- *operazioni effettuate dall'1.7 / 1.10.2019.*

*Con riferimento al "periodo di tolleranza" va evidenziato che recentemente l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che per i soggetti mensili, relativamente alle operazioni effettuate dall'1.7 al 30.9.2019, opera soltanto la riduzione al 20% della sanzione mentre non opera la disapplicazione della sanzione per le fatture emesse entro il termine della liquidazione periodica di riferimento.*

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** (per le operazioni fino al 30.6.2019 la data di effettuazione dell'operazione coincide con quella di emissione della fattura). 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)**

Come accennato, 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. La sanzione **non può essere inferiore a € 500.**

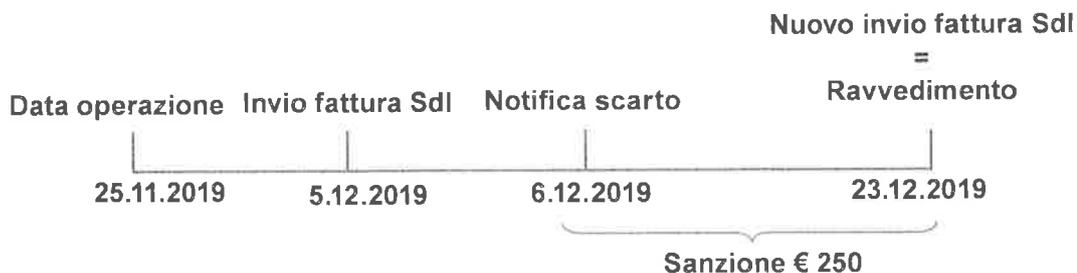


**Esempio 3** Un contribuente mensile presenta la seguente situazione.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>25.11.2019</b> |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>5.12.2019</b>  |

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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>1.11.2019</b>  |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>15.11.2019</b> |



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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>1.11.2019</b>  |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>30.12.2019</b> |



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%.

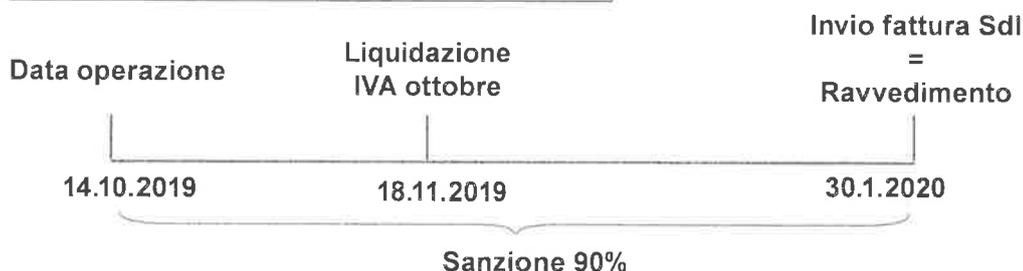
In tal caso, la sanzione piena risulta pari a € 765 (850 x 90%). Ai fini del ravvedimento:

- 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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>14.10.2019</b> |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>30.1.2020</b>  |



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 € 450, 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 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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>30.6.2019</b>  |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>19.11.2019</b> |



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 ordinarimente 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.



|                          |                  |
|--------------------------|------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>22.7.2019</b> |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>6.12.2019</b> |



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 ( $250 \times 1/8$ ) 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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>1.11.2019</b>  |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>25.11.2019</b> |



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 ( $2.300 \times 5\%$ ), 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 ( $500 \times 1/9$ ).

**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.



|                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Data operazione</b>   | <b>1.12.2019</b>  |
| <b>Invio fattura Sdl</b> | <b>30.12.2019</b> |



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 ( $12.500 \times 5\%$ ).

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 ( $625 \times 1/9$ ).

**REGIME SANZIONATORIO “PERIODO DI TOLLERANZA” (OPERAZIONI FINO AL 30.6 / 30.9)**

Come sopra accennato, 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 base al quale:

 **“per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni ... a) non si applicano se la fattura è emessa con le modalità di cui al comma 3 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ...; 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. Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019”.**

Di conseguenza, come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 17.6.2019, n. 14/E, **la disapplicazione / riduzione** delle sanzioni per le operazioni effettuate **fino al 30.6.2019 riguarda tutti i contribuenti**, a prescindere dalla periodicità (mensile / trimestrale) di liquidazione dell'IVA.

Relativamente ai **contribuenti mensili** il citato art. 10 stabilisce che **“le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019”.**

Ciò indurrebbe a ritenere che il “*periodo precedente*” ricomprenda sia la previsione di cui alla lett. b), con riduzione della sanzione al 20% se la fattura è emessa entro la liquidazione del periodo successivo, che quella della lett. a), con disapplicazione della sanzione se la fattura è emessa entro la liquidazione del periodo (Informativa SEAC 8.10.2019, n. 283).

| Contribuente | Operazioni effettuate | Emissione fattura                                | Sanzione       |
|--------------|-----------------------|--------------------------------------------------|----------------|
| Trimestrale  | Fino al 30.6.2019     | Entro la liquidazione IVA del periodo            | ----           |
|              |                       | Entro la liquidazione IVA del periodo successivo | Ridotta al 20% |
| Mensile      | Fino al 30.6.2019     | Entro la liquidazione IVA del periodo            | ----           |
|              |                       | Entro la liquidazione IVA del periodo successivo | Ridotta al 20% |
|              | Dall'1.7 al 30.9.2019 | Entro la liquidazione IVA del periodo            | ----           |
|              |                       | Entro la liquidazione IVA del periodo successivo | Ridotta al 20% |

Nella citata Circolare n. 14/E l'Agenzia ha fornito un'interpretazione “restrittiva” precisando che

 **“per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta con cadenza mensile, le indicazioni sub b) si applicano fino al 30 settembre 2019”.**

La stessa Agenzia, nel citato Principio di diritto n. 23, ribadisce tale interpretazione, evidenziando che nel periodo di tolleranza (primo semestre 2019) le sanzioni:

-  – “non trovano applicazione qualora la fattura elettronica sia regolarmente emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'IVA relativa all'operazione documentata;
- **sono ridotte dell'80 per cento, se la fattura elettronica è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA del periodo successivo, riduzione che si applica sino al 30 settembre 2019 per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta con cadenza mensile (si veda la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019)”.**

Secondo l'Agenzia quindi, **per i soggetti mensili**, per le operazioni effettuate (dall'1.7) entro il 30.9.2019 opera soltanto la riduzione al 20% della sanzione mentre non opera la disapplicazione della sanzione per le fatture emesse entro il termine della liquidazione periodica di riferimento.

■