

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. **08/A/190826**

San Fior, lì 26/08/2019

Ai gentili **Clienti**

Loro sedi

OGGETTO: LE SANZIONI PER LA TARDIVA EMISSIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE (ANCHE A SEGUITO DELLO "SCARTO") ED IL RAVVEDIMENTO OPEROSO.

Introduzione

Trascorso il primo semestre 2019, nel corso del quale (a determinate condizioni) era operante la moratoria delle sanzioni, è opportuno riflettere sulle conseguenze dell'**omessa/tardiva** fatturazione ed, in particolare, della tardività determinatasi a seguito dello "**scarto**" da parte dello SDI.

La fattura elettronica è da considerarsi tempestivamente emessa:

- a. se, essendo "**immediata**", è spedita allo SDI entro **dodici giorni** dalla data di effettuazione dell'operazione;
- b. se, essendo "**differita**"¹, è spedita allo SDI entro il giorno **quindici del mese successivo** alla data di effettuazione dell'operazione.

Si ricorda che la fattura "**scartata**" dallo SDI si ha come **non emessa** (inesistente).

Nei casi in cui la fattura è scartata, l'emittente ha, normalmente, 5 giorni per ritrasmettere allo SDI la fattura elettronica corretta, con la data ed il numero del documento originario, **senza incorrere in alcuna sanzione** (circolare 13/E/2018)².

¹ 4. La fattura è emessa **entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione** determinata ai sensi dell'articolo 6. La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:

- a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione delle medesime;
- b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
- c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

²1.5 Termini di trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio (SdI)

...In altri termini, inviato tempestivamente al SdI il documento, in assenza di un suo scarto – che comporta comunque la possibilità di un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi (si veda il quesito successivo)....

Purtroppo, 5 giorni passano velocemente e non tutti hanno il tempo ed il modo di esercitare un continuo e tempestivo monitoraggio degli esiti delle fatture elettroniche trasmesse allo SDI: lo sfioramento dei termini di spedizione, in caso di inerzia, rischia di risultare piuttosto caro!

Lo strumento per limitare i danni è il ravvedimento operoso.

1.6 Modalità di inoltro di una fattura scartata

Si chiede se, a fronte dello scarto di una fattura da parte del SdI, si possa procedere ad un nuovo inoltro del medesimo documento con un numero diverso e stessa data di quello iniziale.

Risposta

Secondo quanto indicato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, il SdI, per ogni file della fattura elettronica o lotto di fatture elettroniche correttamente ricevuti, effettua successivi controlli del file stesso.

In caso di mancato superamento dei controlli viene recapitata - entro 5 giorni - una "ricevuta di scarto" del file al soggetto trasmittente sul medesimo canale con cui è stato inviato il file al SdI (cfr. il punto 2.4 del provvedimento).

Allo stesso modo, la fattura, pur formalmente corretta, viene scartata laddove si utilizzi un codice destinatario inesistente (si veda il punto 3.4 del medesimo provvedimento).

In tali ipotesi la fattura elettronica (o le fatture del lotto) di cui al file scartato dal SdI si considera non emessa. Circostanza che, qualora il cedente/prestatore abbia effettuato la registrazione contabile del documento, comporta - se necessario - una variazione contabile valida ai soli fini interni, senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al SdI (si veda il punto 6.3 del citato provvedimento prot. n. 89757/2018).

In tutti i casi, a fronte della mancata emissione della fattura, è necessario documentare correttamente l'operazione sottesa.

In questo senso, valgono i principi generali in materia, legati non solo alla tenuta di una ordinata contabilità, ma anche ai requisiti legislativamente previsti per l'emissione e la registrazione dei documenti in esame (cfr., ad esempio, gli articoli 21 e 23 del d.P.R. n. 633 del 1972).

Si ritiene, dunque, fermi i chiarimenti già resi con la risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013 sull'identificazione univoca del documento - nonché quelli della risposta al quesito precedente - che la fattura elettronica, relativa al file scartato dal SdI, vada preferibilmente emessa (ossia nuovamente inviata tramite SdI entro cinque giorni dalla notifica di scarto) con la data ed il numero del documento originario.

Pertanto, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al richiamato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757/2018 (cfr. pag. 142 della versione 1.1 aggiornata al 7 giugno 2018), le verifiche di unicità della fattura, effettuate dal SdI al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato, comporteranno lo scarto della fattura che rechi dati (identificativo cedente/prestatore, anno della data fattura, numero fattura) coincidenti con quelli di una fattura precedentemente trasmessa, solo ove non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto del precedente documento.

Qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile, i citati principi, ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, impongono alternativamente:

a) l'emissione di una fattura con nuovo numero e data (coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltro tramite SdI), per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata da SdI e successivamente stornata con variazione contabile interna onde rendere comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;

b) l'emissione di una fattura come sub a), ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta di un documento rettificativo del precedente, variamente viziato e scartato dal SdI. Si pensi a numerazioni quali "1/R" o "1/S" volte ad identificare le fatture, inserite in un apposito registro sezionale, emesse in data successiva in luogo della n. 1 (nell'esempio fatto) prima scartata dal SdI. Così, ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2/01/2019 e n. 50 dell'1/03/2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dal SdI sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10/01/2019 e la n. 50/R dell'8/03/2019 annotate nell'apposito sezionale.

Ovviamente, anche se sono decorsi i 5 giorni dallo scarto, ma risultano ancora pendenti i termini di cui sub a. e b., la fattura può essere tranquillamente ritrasmessa dopo la correzione, con la data ed il numero del documento originario, senza rischio di sanzioni.

Le sanzioni ordinarie (a regime)

In base all'art. 6, 1° e 4° comma, del D.Lgs. 18-12-1997 n. 471, la mancata emissione della fattura è punita con la sanzione amministrativa compresa fra il **novanta e il centoottanta per cento dell'imposta, con il minimo di euro 500**.

Tuttavia, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo la sanzione è dovuta nella misura **da euro 250 a euro 2.000** (ultimo periodo del comma 1 del citato art. 6).

In pratica, la **omessa/tardiva** emissione di una fattura anche di importo modestissimo (fossero anche soli 10 euro di imponibile, oltre a 1 euro di iva), se non regolarizzata spontaneamente prima della contestazione della violazione, comporta, a regime, l'irrogazione delle seguenti sanzioni:

1. una sanzione di euro 250, se è stata (almeno) effettuata correttamente la liquidazione periodica Iva (ad esempio, se, pure **inesistente** per effetto dello scarto, la fattura è stata comunque registrata in contabilità e ha concorso alla liquidazione dell'Iva periodica);
2. una sanzione di euro 500, nel caso contrario (la fattura, siccome **inesistente** per effetto dello scarto, non è stata registrata e non ha concorso alla liquidazione dell'Iva).

Da quanto sopra emerge una prima importante considerazione: anche se "**inesistente**", è opportuno che la fattura scartata venga, comunque, registrata nella contabilità Iva.

Le sanzioni nel periodo transitorio (1° semestre 2019, esteso per i contribuenti mensili al 30 settembre 2019)

L'art. 1, 6° comma del D.Lgs. 5-8-2015 n. 127, ha stabilito che: "**Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni di cui ai periodi precedenti:**

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 ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100;

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".

L'ultimo periodo del 6° comma ("*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*") è stato aggiunto dall' art. 10, comma 1, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.

Tale inserimento è stato generalmente (ma erroneamente, alla luce della circolare AdE n. 14/E del 17/06/2019) interpretato come una integrale estensione al 30 settembre, per i soli contribuenti mensili, della moratoria provvisoria prevista per il primo semestre.

Wikipedia riporta: "Ogni periodo grammaticale termina con un segno di punteggiatura terminale: punto fermo (.), punto esclamativo (!), punto interrogativo (?)".

D'accordo, Wikipedia non sarà l'**Accademia della Crusca**, ma neppure lo è l'Agenzia delle entrate, secondo la quale il "**periodo precedente**" è quello, evidenziato in grassetto, che inizia dalla **lettera b)** del sopra riportato 6° comma.

L'indicazione, contenuta nel paragrafo 4.1 della Circolare AdE n. 14/E del 17/06/2019³, ha spiazzato tutti quelli che, dando per scontato che il "**periodo precedente**" iniziasse dalla lettera a), confidavano nel completo esonero delle sanzioni fino al 30 settembre 2019, limitatamente ai contribuenti mensili che avessero regolarizzato la fattura entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto (cioè entro il 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione).



Conseguentemente all'indicazione, contenuta nel paragrafo 4.1 delle Circolari AdE n. 14/E del 17/06/2019, il contribuente **mensile** che avesse, ad esempio, trascurato di rimettere nei termini dei 5/12 giorni (rispettivamente, dallo scarto o dalla data di effettuazione dell'operazione) una fattura **immediata** del 10 luglio, **scartata** dallo SDI il giorno successivo, non può (più) contare sulla **totale** esenzione dalle sanzioni se effettua la rispeditura della fattura corretta dopo il 22 luglio ma entro il 15 agosto, registrandola con riferimento alla liquidazione del mese di luglio (come, invece, poteva fare nel primo semestre 2019); **infatti, in tal caso, la sanzione sarà, comunque, irrogata, seppur nella misura ridotta dell'80% (ovvero 50 euro, invece di 250).**

In realtà, nell'ipotesi sopra esemplificata, la sanzione di 50 euro sarebbe applicabile fino alla liquidazione del mese di agosto (15 settembre)⁴, però, in tal caso, alla stessa si aggiungerebbero inevitabilmente anche le altre sanzioni relative all'omesso versamento dell'IVA e quelle in tema di corretta tenuta e conservazione di scritture contabili, documenti e registri previsti dalla legge.

Per le violazioni in questione commesse dai contribuenti mensili a partire dal 1° ottobre verrà meno la temporanea riduzione della sanzione amministrativa al 20%, che salirà, perciò, nel minimo da 50 a 250 euro (oppure 500, se la violazione ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo) per ciascuna fattura.

Va osservato come la previsione di un importo minimo della sanzione finirà inevitabilmente per

³ 4.1 Fatturazione elettronica

L'articolo 10, comma 1, del d.l. n. 119, modificando l'articolo 1, comma 6, del d.lgs. n. 127 del 2015, ha delineato un peculiare quadro sanzionatorio proprio delle sole fatture elettroniche.

In particolare, per il primo semestre del periodo d'imposta 2019, le sanzioni individuate nello stesso articolo 1, comma 6 (ossia, in base al rinvio ivi contenuto, quelle dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471):

a) non trovano applicazione qualora la fattura elettronica sia regolarmente emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'IVA relativa all'operazione documentata;

b) sono ridotte al 20 per cento, se la fattura elettronica è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA del periodo successivo.

Inoltre, 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 (leggasi: per le violazioni commesse fino al 30/09/2019)...

⁴ Cioè, entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.

castigare più pesantemente proprio le violazioni di più lieve entità!

Fatta salva, ovviamente, la possibilità di effettuare il **ravvedimento operoso**.

Il ravvedimento operoso

Riprendendo l'esempio della fattura del 10 luglio, con imponibile di 10 euro ed un'Iva di 1 euro, scartata l'11 luglio e ritrasmessa dopo le correzioni allo SDI, supponiamo, il 31 luglio (regolarmente ricompresa nella liquidazione dello stesso mese di luglio dal contribuente mensile), per evitare l'irrogazione della sanzione di euro 50 (fino al 30 settembre **e di 250 euro dal 1° ottobre**), **occorrerà ravvedersi spontaneamente versando**, in base all'art. 13, 1° comma, lett. a-bis), del D.Lgs. 18-12-1997 n. 472, **"sempreché 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", la sanzione ridotta di euro 5,56⁵** (euro 27,78 dal 1° ottobre).

⁵ D.Lgs. 18-12-1997 n. 472- Art. 13. Ravvedimento

1. **La sanzione è ridotta, se e purché 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:**

a) **ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;**

a-bis) **ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;**

b) **ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;**

b-bis) **ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;**

b-ter) **ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;**

b-quater) **ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;**

c) **ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.**

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Causa la novità e la particolare complessità della materia trattata, la presente circolare informativa potrebbe contenere imprecisioni ed errori, anche rilevanti; pertanto:

- essa non impegna né il suo autore, né lo STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI;
- il suo contenuto, che ci **si riserva di rettificare o di integrare senza alcun preavviso**, dovrà essere attentamente verificato dal gentile lettore nelle sedi più opportune.

Il personale dello STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI resta, comunque, a disposizione dei propri assistiti per ogni ulteriore chiarimento.

Cordialità.

GiAn

Documento in fase di trattamento redazionale, suscettibile di modificazioni senza alcun preavviso