

Circol@re nr. 3 del 10 gennaio 2024

FATTURAZIONE ELETTRONICA RAVVEDIMENTO PER IL TARDIVO INVIO

a cura del Dott. DANIELE LAURENTI, commercialista e revisore legale

Secondo quanto stabilito dal D.L. Crescita n. 34/2019, la **fattura elettronica immediata** deve essere emessa e trasmessa al SdI **entro 12 giorni** dall'effettuazione dell'operazione a cui il documento si riferisce.

In caso di **invio tardivo** di una fattura elettronica, si può incorrere in **sanzioni**, che vanno:

- dal **90% al 180% dell'importo non correttamente documentato** (conformemente all'art. 6 del DLgs. n. 471/97);
- da **euro 250 a euro 2.000** quando la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo (art. 6, co. 1, ultimo periodo);
- tra il **5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati** con un **minimo di 500 euro** se l'operazione è esente, non imponibile, non soggetta ad IVA oppure soggetta all'inversione contabile.

Quando la violazione **non rileva** neppure ai fini della **determinazione del reddito** si applica la sanzione amministrativa **da euro 250 a euro 2.000** (art. 6, co. 2).

Le sanzioni da pagare in caso di **tardiva emissione della fattura elettronica** possono tuttavia essere ridotte tramite l'istituto del **ravvedimento operoso IVA**, previsto dall'articolo 13 del decreto n. 472/1997.

Vediamo dunque con la presente circolare di **fare chiarezza sui termini di emissione e invio della fattura elettronica** e quali sono le **possibilità di ravvedimento** se ci si accorge di aver commesso un errore.

LE FATTURE ELETTRONICHE, LA DATA DEL DOCUMENTO E LA DATA DI EMISSIONE

Ripassiamo innanzitutto le diverse tipologie di fatture che possiamo utilizzare:

- **la fattura immediata** in cui la data di emissione coincide con la data di effettuazione della operazione;
- **la fattura anticipata**, emessa prima dell'effettuazione dell'operazione;
- **la fattura differita**, utilizzata per riepilogare le operazioni cessioni/prestazioni effettuate nel mese solare con il medesimo acquirente o committente. Le operazioni fatturate devono essere documentate nella fattura mediante documento di trasporto (DDT) o altra documentazione idonea ad identificare i soggetti tra i quali sono state effettuate le operazioni ed avente le caratteristiche di cui al DPR n.472/1996 ossia data, generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti o dei servizi prestati.

Come è noto ai sensi dell'art.21 del DPR 633/72, la fattura, cartacea o elettronica, è considerata emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del

cessionario o committente. Secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 3 del Decreto Legislativo n.127/2015, **l'emissione della fattura elettronica, avviene al momento della trasmissione al Sistema di Interscambio (SdI).**

Vediamo i diversi **termini di emissione delle fatture elettroniche:**

- ✓ le **fatture immediate**, come previsto dal Decreto Crescita (Legge n. 58/2019), possono essere emesse e trasmesse al Sistema di Interscambio, **entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.**



L'agenzia delle entrate nella circolare n. 14/E/2019 ha chiarito che la **data documento** da riportare nella **fattura immediata** è la seguente:

- **fattura elettronica emessa e inviata allo SdI il medesimo giorno dell'operazione**, avrà la **"data dell'operazione"** e **"data di emissione"** coincidenti;
- **fattura elettronica generata il giorno dell'operazione e trasmessa allo SdI entro i 12 giorni successivi**, avrà la **"data dell'operazione"** coincidente con il momento di consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente, ma una **differente "data di emissione"** ossia quella del momento in cui viene trasmessa allo SdI.

Esempio:

Supponiamo che si venda un bene il 28 ottobre 2023. Possiamo inviare la fattura elettronica al SdI:

1. il giorno stesso dell'operazione, così da avere:
 - ✓ data dell'operazione: 28.10.2023,
 - ✓ data di emissione: 28.10.2023,
 - ✓ numero e data della fattura: fattura del 28.10.2023,
 - ✓ campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica: 28.10.2023;
2. uno dei 12 giorni successivi (per esempio il 5 novembre), avremo quindi:
 - ✓ data dell'operazione: 28.10.2023,
 - ✓ data di emissione: 05.11.2023,
 - ✓ numero e data della fattura: fattura del 28.10.2023campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica: 28.10.2023.

- ✓ per le **fatture anticipate l'emissione e la trasmissione deve avvenire entro 12 giorni dalla data di emissione**, che è considerata quale data di effettuazione dell'operazione;



Per le **fatture anticipate**, l'Agenzia delle Entrate in **risposta ad interpello n. 389/2019**, ha fornito alcuni chiarimenti circa il valore da riportare nel campo **"data del documento"**.

Per prestazioni rese nel corso del mese con compenso riscosso non prima di 30 giorni dalla data di emissione del documento, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile emettere una **fattura immediata**, anticipando il momento impositivo e indicando nel campo data, alternativamente:

- **la data della fine del mese in cui sono state rese le prestazioni oggetto di fattura**, per poi trasmettere il documento allo SdI entro 12 giorni. In questo caso l'IVA concorre alla liquidazione del mese indicato in fattura;
- **il primo giorno del mese successivo**, facendo concorrere l'IVA alla liquidazione del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le prestazioni, ossia **al mese in cui si riceverà effettivamente il compenso**. La trasmissione allo SdI deve sempre avvenire entro 12 giorni.

Esempio:

Supponiamo di aver fornito diverse prestazioni a un cliente nello stesso mese, per esempio il 5, 13, e il 27 ottobre, il cui incasso non avverrà prima di trenta giorni dalla data della fattura, in questo caso si potrà:

- ✓ compilare la fattura indicando la data del 30 Ottobre 2023 nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura si indicherà lo stesso giorno di compilazione della fattura ossia il 30.10.2023, si effettuerà l'invio allo SdI entro i 12 giorni successivi, l'IVA concorrerà al calcolo della liquidazione di Ottobre 2023;

oppure

- ✓ compilare la fattura con data 1° novembre 2023 nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura si indicherà lo stesso giorno di compilazione della fattura ossia 01.11.2023, si effettuerà l'invio al SdI entro i 12 giorni successivi, l'IVA concorrerà al calcolo della liquidazione di Novembre 2023.

- ✓ la **fattura differita**, come indicato nell'art. 21, co. 4, lett. a), D.P.R. 633/1972, deve essere **emessa e annotata nel registro delle fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**. Nel caso di **triangolazione**, ossia cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, **la fattura differita deve essere emessa entro la fine del mese successivo**.



Per la **fattura differita** elettronica sono rimaste in vigore le prescrizioni contenute nel DPR 633/72, dunque **se nel corso del mese sono state effettuate più operazioni, nelle fatture differite dovranno risultare le corrispondenti date di effettuazione** e sarà possibile indicare una sola data. Nella fattura elettronica il campo **data documento** potrà essere valorizzato, alternativamente, con:

- ✓ la data di predisposizione della fattura e del contestuale invio allo Sistema ("**data emissione**");
- ✓ la data di almeno una delle operazioni effettuate nel corso del mese (preferibilmente la **data dell'ultima operazione effettuata nel mese** al quale si riferisce il documento), anche se viene inviata al Sistema di Interscambio entro il giorno 15 del mese successivo;
- ✓ **l'ultimo giorno del mese**, data questa rappresentativa del momento di esigibilità dell'imposta.

Va infine precisato che, **secondo il parere dato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 129 del 2019, alla fatturazione elettronica non si applica la disposizione** di cui all'art. 7, lettera h), del decreto-legge n. 70 del 2011, **che consente di rinviare i versamenti e i pagamenti che scadono il sabato o un giorno festivo al primo giorno lavorativo successivo**.

Secondo l'Agenzia delle Entrate il citato art. 7 riguarda gli adempimenti che il contribuente deve assolvere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, mentre la fattura elettronica, è destinata alla controparte contrattuale affinché quest'ultima possa esercitare i diritti fiscalmente riconosciuti (detrazione dell'IVA e deduzione del costo).

LE SANZIONI E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO IN CASO DI ERRORI

La mancata o la tardiva emissione della fattura elettronica entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione è punita con delle **sanzioni contenute nell'articolo 6 del decreto n. 471 del 1997**.

Le sanzioni per tardiva emissione della fattura elettronica ammontano:

- ✓ tra il **90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato con un minimo di 500 euro** (articolo 6, comma 1, primo periodo e comma 4);
- ✓ **da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo** (articolo 6, comma 1, ultimo periodo);
- ✓ **tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati** con un minimo di 500 euro se l'**operazione è esente, non imponibile, non soggetta ad IVA oppure soggetta all'inversione contabile**. Quando la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 (articolo 6, comma 2);

| Tipologia di violazione | Riferimento normativo | Sanzioni amministrative |
|--|-------------------------------|--|
| Violazione registrazione o fatturazione senza conseguenze sul calcolo dell'Iva | Art. 6 comma 1 D.Lgs 471/1997 | Da 250 euro a 2.000 euro |
| Fattura elettronica o registrazione omessa, tardiva o errata | Art. 6 comma 1 D.Lgs 471/1997 | Dal 90% al 180% dell'imposta, con importo minimo di 500 euro |
| Violazione fatturazione e/o registrazione importi esenti, non imponibili, non soggetti ad Iva o reverse charge | Art. 6 comma 2 D.Lgs 471/1997 | Dal 5% al 10% dei corrispettivi, con un minimo di 500 euro; se non ci sono conseguenze sul calcolo dell'Iva o delle imposte sui redditi le sanzioni sono comprese da un minimo di 250 ad un massimo di 2.000 euro. |



Secondo la **risposta all'interpello n. 528 del 2019** le **sanzioni per tardiva emissione della fattura elettronica** vengono irrogate anche quando il contribuente, **nonostante il ritardo dell'emissione e/o dell'invio allo Sdl della fattura medesima, abbia liquidato e pagato correttamente l'IVA dovuta**. In sostanza, l'Agenzia delle Entrate ha associato questa fattispecie alla violazione dell'art. 6 del decreto legislativo numero 471/1997.

Il ravvedimento operoso

L'istituto del **ravvedimento operoso** permette una **riduzione delle sanzioni** in caso di emissioni di fatturazione elettronica avvenute con ritardo, errate o addirittura omesse.

Il calcolo del ravvedimento operoso su tardiva emissione di fattura elettronica è stabilito all'art. 13 del D. Lgs. numero 472/97:

- ✓ **1/10 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **entro 30 giorni** dalla data di omissione o dell'errore;
- ✓ **1/9 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **entro 90 giorni** dalla data dell'omissione o dell'errore;
- ✓ **1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione**;
- ✓ **1/7 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**;
- ✓ **1/6 del minimo oltre il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno successivo in cui è stata commessa la violazione**.

Il procedimento di ravvedimento operoso richiede la **compilazione del Modello F24**:

- nella **sezione "Erario"** si dovrà compilare i campi indicando il **codice tributo 8911** e l'**anno di avvenuto illecito**.

Cumulo giuridico

Nel caso di **plurime violazioni della stessa disposizione**, il contribuente può aderire all'istituto del c.d. "**cumulo giuridico**" esclusivamente qualora le predette violazioni si qualificano come "**formali**" e non "**sostanziali**". Nel novero delle violazioni formali, può rientrare la fattispecie della tardiva fatturazione come sanzionata dall'art. 6, primo comma del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471,

Attraverso l'istituto del cumulo giuridico, la sanzione può essere calcolata come segue:

- **sanzione minima edittale** pari ad Euro 250,00;
- **aumento della sanzione** dal 25% al 200%, quindi un aumento che va da Euro 62,50 ad Euro 500,00.

Il massimo erogabile può essere dunque pari ad euro 750 anche se è verosimile ritenere che **l'entità dell'aumento della sanzione** concretamente applicata dall'Ufficio, vari in funzione della numerosità delle violazioni commesse ossia del numero di fatture non tempestivamente trasmesse.

Va detto che una volta **raggiunti dall'avviso di irrogazione sanzioni**, l'importo delle stesse può essere oggetto di **ulteriore riduzione** avvalendosi della definizione delle sanzioni ex art. 16 c.3 D.Lgs. 472/1997, che prevede **la riduzione delle stesse ad 1/3 dell'importo irrogato in assenza di impugnazione dell'atto**.

Alla luce di quanto sopra, **la scelta se applicare o meno il cumulo giuridico deve essere fatta valutando il numero delle fatture non trasmesse: più è rilevante il numero, più è conveniente l'applicazione del cumulo giuridico**.

LO SCARTO DI UNA FATTURA ELETTRONICA

Va infine ricordato che nell'ipotesi in cui la fattura elettronica inviata allo Sdi venga **scartata dal sistema di interscambio**, la fattura risulterà non inviata, quindi **soggetta a sanzione se non re-inviata entro i 5 giorni dalla data di notifica dello scarto**.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it