Tardiva e-fatturazione. Applicabile il cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 in alternativa al ravvedimento

All'omessa o tardiva emissione di più *e-fatture* applicabile il cumulo giuridico delle sanzioni *ex* art. 12 del D.Lgs. n. 472/97. Mentre è impossibile applicare il suddetto cumulo per il computo delle sanzioni ridotte per il ravvedimento operoso della mancata (o tardiva) emissione di più fatture nei termini legislativamente previsti. In pratica, confermato il principio secondo cui ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente, ma devono essere definite singolarmente.

Per comprendere appieno la portata principio n. 23 del 11 novembre 2019 (**di seguito riportato**), nel quale è stata statuita **l'applicabilità del cd. cumulo giuridico** di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (*Concorso di violazioni e continuazione*), occorre preliminarmente rilevare, che nella sintetica argomentazione motivazionale adottata dall'Agenzia delle entrate viene espressamente richiamato il **paragrafo 2.1** del capitolo secondo della circolare ministeriale n. 23/E del 25 gennaio 1999 (i**n *"Finanza & Fisco" n. 5/99, pag. 558***).

Pertanto, nel *principio* si fa il riferimento alle importanti precisazioni, sul rapporto intercorrente tra l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1992 – richiamato dall'articolo 1, comma 6, del D.Lgs. n. 127 del 2015 – e l'art. 12 del D.Lgs. n. 472 che disciplina il concorso di violazioni e la continuazione, impartite dall'allora Ministero delle Finanze

in relazione al comma 2 del citato art. 12, secondo cui è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione **più grave, aumentata da un quarto al doppio**, «*chi, anche in tempi diversi, commette **più violazioni** che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo*». In particolare, sembra farsi riferimento ai precisi chiarimenti secondo cui "la norma appena citata può trovare applicazione nei casi di **ripetute omesse fatturazioni e/o registrazioni** commesse dallo stesso soggetto sia quando a tali violazioni non faccia seguito l'infedele dichiarazione (ipotesi di progressione che tende a pregiudicare la determinazione dell'imponibile) sia quando alla mancata fatturazione e/o registrazione segua l'infedele dichiarazione (progressione che pregiudica la determinazione dell'imponibile). Tutto ciò purché la progressione non sia interrotta dalla constatazione della violazione, secondo quanto stabilito dal comma 6 dell'art. 12".

Dunque, l'Amministrazione finanziaria, attraverso il citato rinvio, ha sostanzialmente esteso il cumulo giuridico delle sanzioni anche nelle ipotesi di tardiva/fatturazione elettronica **che abbiano inciso sulla corretta liquidazione del tributo**, a nulla rilevando sia la natura sostanziale delle violazioni, sia la natura proporzionale delle sanzioni.

Si è dell'avviso, che il *principio* in esame ha correttamente interpretato la normativa relativa al cumulo giuridico. La posizione, del tutto logica e corretta, di *andare oltre* all'ipotesi «*di violazioni che non hanno inciso sulla corretta liquidazione del tributo*» che pacificamente configurano un'ipotesi di concorso materiale omogeneo di violazioni formali, alla quale si applica il cumulo giuridico *ex* art. 12 D.Lgs. n. 472/1997 delle sanzioni, (aumentando di 1/4 la sanzione prevista per la violazione

più grave), non può che essere salutata con favore.

Il testo del principio di diritto dell'Agenzia delle Entrate n. 23 del 11 novembre 2019

OGGETTO: IVA (Imposta sul valore aggiunto) – FATTURAZIONE ELETTRONICA – SANZIONI TRIBUTARIE – Concorso di violazioni e violazioni continuate – Pluralità di violazioni sostanziali – Diverse violazioni "riunibili" in ragione della loro progressione – Violazioni in materia fatturazione – Omessa (o tardiva fatturazione) o registrazione di operazioni imponibili – Caso di specie – Lotto di fatture elettroniche scartato dallo SdI – Vincolo della progressione delle violazioni – Configurabilità – Cumulo giuridico delle sanzioni per più violazioni tra loro connesse – Possibilità – Ravvedimento operoso e cumulo giuridico – Alternatività dei due istituti – Affermazione – Art. 1, comma 6, del D.Lgs. 05/08/2015, n. 127 – Art. 10-*bis*, del DL 23/10/2018, n. 119, conv., con mod., dalla L 17/12/2018, n. 136 – Provvedimento Agenzia delle entrate 30 aprile 2018, prot. n. 89757/2018 – Art. 6, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Art. 12, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 – Art. 13, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472

OGGETTO: IVA (Imposta sul valore aggiunto) – FATTURAZIONE ELETTRONICA – SANZIONI TRIBUTARIE – Concorso di violazioni e violazioni continuate – Pluralità di violazioni – Violazioni formali della stessa disposizione di legge – Violazioni in materia fatturazione – Tardiva fatturazione per lo scarto dallo SdI di lotto di fatture elettroniche – Caso di specie – Violazioni che non hanno inciso sulla corretta liquidazione dell'IVA – Configurabilità di un'ipotesi di concorso materiale omogeneo di violazioni di natura formale – Applicazione del cumulo giuridico – Possibilità – Art. 1, comma 6, del D.Lgs. 05/08/2015, n. 127 – Art. 10-*bis*, del DL 23/10/2018, n. 119, conv., con mod., dalla L 17/12/2018, n. 136 – Provvedimento Agenzia delle entrate 30 aprile 2018, prot. n. 89757/2018 – Art. 6, comma 1, terzo periodo, del

D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Art. 12, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 – Art. 13, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472

Secondo quanto precisato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 – attuativo dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 127 del 2015 – da ultimo aggiornato con il successivo provvedimento prot. n. 164664 del 30 maggio 2019, «*La fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al file scartato dal SdI si considerano non emesse*» (*cfr.* il paragrafo 2.4).

La mancata emissione della fattura nei termini legislativamente previsti – cui va **equiparata la tardività di tale adempimento** [*cfr.* la circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, **punto 2.1** (*n.d.r del capitolo secondo, **in "Finanza & Fisco" n. 5/99, pag. 558***)] – comporta, in *primis*, l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, rubricato: «*Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*», ossia, per ciascuna violazione:

- «*fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato*» con un minimo di 500 euro (*cfr.* il comma 1, primo periodo, nonché il successivo comma 4);
- «*da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo*» (ipotesi specificamente introdotta dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 con decorrenza 1° gennaio 2016).

Troveranno altresì applicazione, **non cumulativa**, **ma alternativa** tra loro, gli istituti **individuati nell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (concorso di violazioni e continuazione)** e nell'articolo 13 del medesimo D.Lgs. (c.d. "*ravvedimento operoso*").

Va aggiunto che il legislatore, con specifico riferimento al primo periodo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica tramite SdI (primo semestre del 2019), tramite l'articolo 10, comma 1, del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, ha statuito che le sanzioni individuate nell'articolo 1, comma 6, del D.Lgs. n. 127 del 2015 (ossia, in base al rinvio ivi contenuto, quelle dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997):

- 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, par.4 **in *"Finanza & Fisco" n. 18/2019, pag. 786*).**