

Dopo il rinvio, esterometro ai blocchi di partenza

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Il 28 febbraio 2019 era previsto il primo appuntamento, per i soggetti passivi stabiliti che svolgono operazioni "transfrontaliere", di trasmettere mensilmente e in via telematica all'Agenzia delle entrate la comunicazione di tali operazioni. Il termine, relativo alle comunicazioni di gennaio e di febbraio, è stato rinviato, ad opera del D.P.C.M. 27 febbraio 2019, al 30 aprile 2019, scadenza in cui era già prevista la comunicazione delle operazioni relative al mese di marzo. Più in particolare, l'adempimento riguarda la comunicazione delle operazioni effettuate, in cui è parte un soggetto non stabilito, per le quali non siano state emesse fatture elettroniche (che transitano dal Sistema di Interscambio), ovvero non siano state emesse bollette doganali (per importazioni o esportazioni). La nuova trasmissione dei dati, immediatamente ribattezzata come "spesometro transfrontaliero", o "esterometro", di fatto, sostituisce la precedente trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010, e comunemente conosciuta come "spesometro". Per certi versi, l'esterometro ricalca il precedente adempimento, tuttavia, rispetto allo spesometro presenta taluni aspetti che meritano un approfondimento, soprattutto in questa prima fase di applicazione, dove si lamenta la mancanza di compiute istruzioni da parte dell'Amministrazione finanziaria che trattino l'argomento in modo organico.

1. Premessa

Il comma 3-bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015 prevede che, dal 1° gennaio 2019, i **soggetti passivi stabiliti**, quando effettuano **operazioni**, alle quali partecipano soggetti **non stabiliti** o comunque non residenti, siano essi comunitari o extracomunitari, debbano comunicarle telematicamente all'Agenzia delle entrate. In ogni caso, non deve essere oggetto di invio la comunicazione delle operazioni per le quali si può considerare che l'Amministrazione finanziaria sia già a conoscenza delle stesse, in quanto sono state emesse fatture elettroniche, che, ovviamente, sono transitate attraverso il Sistema di Interscambio (anche detto SdI); analogamente, la comunicazione non riguarda le esportazioni o le importazioni, che sono documentate da bolletta doganale.

In prima approssimazione si potrebbe, perciò, affermare che questo nuovo adempimento concerne, non solo le **operazioni transfrontaliere** vere e proprie, ma più in generale tutte quelle in cui è obbligatorio emettere una **fattura cartacea** e per le quali sono coinvolti **soggetti non residenti**.

Si pensi, solo per fare due esempi di operazioni da indicare nell'esterometro, ad una impresa italiana che vende il proprio show room di Milano ad una società svizzera o, ancora, alla prestazione di un imbianchino che provvede alla ritinteggiatura della casa vacanze in Italia di un privato residente in Inghilterra. In entrambi i casi, pur non essendoci un invio di beni all'estero, né una prestazione materialmente resa in un Paese estero, è necessario effettuare la comunicazione in parola, per permettere all'Ammini-

(*) Pubblicista.

(**) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

strazione di venire a conoscenza degli intervenuti rapporti.

Altro elemento su cui concentrare l'attenzione riguarda lo stretto rapporto esistente tra l'**esterometro** e la **fattura elettronica** (1), che si presentano come **complementari** l'uno all'altra.

Laddove si volesse riprendere la precedente esemplificazione, supponendo che la società svizzera abbia una propria stabile organizzazione in Italia e che il privato inglese abbia preso la residenza in Italia, si arriverebbe alla conclusione che entrambe le operazioni dovrebbero essere assoggettate alla fatturazione elettronica e, di conseguenza, non sarebbero oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate.

Come si può facilmente evincere da queste due esemplificazioni, la circostanza che i cessionari o committenti siano incisi da IVA è del tutto ininfluenza, quello che rileva è l'emissione della fattura elettronica. Da qui la necessità di riprendere preliminarmente le disposizioni che impongono, o consentono facoltativamente, questo adempimento, per comprendere appieno in quali casi sia necessario trasmettere l'esterometro.

2. Profili soggettivi

Come già detto, i soggetti obbligati alla predisposizione e all'invio dell'esterometro, in base al comma 3-bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, coincidono con quelli individuati al precedente comma 3, il quale ha introdotto dal 1° gennaio 2019 l'obbligo della **fatturazione elettronica** per tutte le cessioni di beni e per tutte le prestazioni di servizi effettuate dai **soggetti passivi stabiliti in Italia** nei confronti, sia di soggetti passivi di imposta, che nei confronti di consumatori finali, purché anche essi siano stabiliti o residenti in Italia.

Si sottolinea come questo obbligo generalizzato di emissione della fatturazione elettronica è circoscritto solamente ai soggetti passivi stabiliti e, pertanto, ne sono **esclusi** i soggetti passivi **non residenti** anche se identificati direttamente, ovvero in possesso di un proprio rappresentante fiscale in Italia.

Emblematico, sul punto, l'intervento del legislatore, il quale, con il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, ha eliminato dal comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, la parola "identificati" a fianco dell'espressione "soggetti passivi stabiliti", rendendo quindi evidente che la fatturazione elettronica non è obbligatoria, in ogni caso, per i soggetti passivi identificati (2).

Peraltro, il comma 3, in un'ottica di semplificazione, esclude dall'obbligo di emissione della fatturazione elettronica anche i **soggetti** passivi con **ridotto volume d'affari**.

Segnatamente, sono **esclusi** dall'obbligo gli operatori nazionali che rientrano nel c.d. **regime di vantaggio**, di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, e quelli che applicano il **regime forfetario**, di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014. Peraltro, la Legge di bilancio per il 2019 ha stabilito un regime di *flat tax* che, per il 2019 (3), riguarda i soggetti con volume d'affari fino a 65.000 euro, grazie al quale, questi soggetti sono esonerati dall'emissione della fattura elettronica.

Diversamente, i contribuenti che potranno utilizzare il regime sostitutivo della *flat tax* e avranno compensi tra 65.001 e 100.000 euro dovranno comunque emettere le fatture elettroniche.

Altri soggetti esclusi sono gli **operatori sanitari** che inviano i dati delle fatture al **Sistema della Tessera Sanitaria** (4). Quest'ultima esclusione, introdotta in fase di conversione del D.L. n.

(1) Basta pensare alla formulazione usata dal legislatore nel comma 3-bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015 per individuare i soggetti tenuti alla presentazione dell'esterometro. In primo luogo, si fa riferimento ai soggetti passivi di cui al comma 3 (dello stesso articolo), vale a dire ai "soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato"; poi, lo stesso comma 3-bis limita l'applicazione dell'adempimento ai soli "dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato", escludendo le operazioni "per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3".

(2) Nella versione originaria, l'art. 1, comma 909, della Legge di bilancio 2018 - Legge n. 205/2017 - imponeva la fatturazione elettronica anche ai soggetti non residenti, ma identificati ai fini IVA in Italia. Tuttavia, la norma nazionale si poneva in contrasto con l'autorizzazione rilasciata dal Consiglio euro-

peo all'Italia [Decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio europeo del 16 aprile 2018]. Detta decisione, infatti, rilasciata in base ad una circostanziata richiesta italiana, prevede l'autorizzazione, in deroga alla Direttiva 2006/112/CE, a rendere obbligatoria la fattura elettronica tra privati (nel senso di soggetti diversi da Pubbliche amministrazioni o Enti pubblici) solo e unicamente per le due predette categorie di soggetti (residenti e stabiliti) e non anche per i soggetti identificati (soggetti esteri, muniti di partita IVA in Italia). Per evitare una procedura d'infrazione il legislatore italiano ha provveduto a modificare la norma eliminando l'obbligo per i soggetti identifica-

(3) Il regime di *flat tax* dal 2020 interesserà i soggetti con volume d'affari fino a 100.000 euro.

(4) Il divieto di emissione della fattura elettronica per il 2019 riguarda, con più precisione, i soggetti tenuti all'invio della comunicazione al Sistema Tessera Sanitaria, che possono essere individuati in: i) farmacie, aziende sanitarie locali,

119/2018, allo stato attuale dovrebbe riguardare solo l'anno 2019.

Con lo stesso provvedimento è stato introdotto l'esonero dall'emissione della fattura elettronica anche per le **associazioni sportive dilettantistiche** che hanno optato per il regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'attività commerciale proventi per un importo non superiore a 65.000 euro.

Questi, in breve, i soggetti esclusi dall'obbligo della fattura elettronica, per i quali si ritiene vi sia anche l'esonero dalla trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere. È da ritenersi, infatti, che, per come è formulato il comma 3-*bis* in esame, il richiamo al comma 3 deve essere inteso nella sua integralità. Una diversa interpretazione rischierebbe di portare ad una situazione paradossale in cui i c.d. soggetti passivi "minori" o che operano in franchigia non sarebbero tenuti ad emettere fattura elettronica, ma sarebbero costretti a compilare l'esterometro.

3. Operazioni escluse dall'obbligo di trasmissione

Sia in premessa che nel corso della trattazione, si è più volte evidenziato come la logica che determina l'esclusione dalla trasmissione dei dati transfrontalieri sia legata alla presenza delle **fatture elettroniche** ovvero delle **bollette doganali** sia che riguardino cessioni all'esportazione, sia che riguardino importazioni.

Tuttavia, non si tratta di una preclusione di tipo assoluto, nel senso che nel punto 9.2 (relativo alla "Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere") del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile

2018, è introdotta una **facoltà** di presentazione della comunicazione (5), per cui i soggetti passivi stabiliti, pur non essendo obbligati, possono, comunque, trasmettere i dati anche di quelle operazioni per le quali siano state emesse fatture elettroniche o bollette doganali.

Resta da comprendere se l'invio, in modo errato o incompleto, di queste comunicazioni "facoltative" possa determinare l'applicazione di sanzioni. Sempre con riferimento alla facoltatività della trasmissione dei dati, nel medesimo provvedimento al punto 9.4 è previsto che, in caso di emissione di fatture (da presumere elettroniche) nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti o privati non residenti**, può essere compilato l'esterometro, anche se con talune semplificazioni (6).

Da un punto di vista tecnico, questo è possibile emettendo fatture elettroniche nei confronti di soggetti non stabiliti ed indicando nel campo "**codice destinatario**" sette "X".

Secondo quanto precisato nella FAQ n. 30, pubblicata il 27 novembre 2018 dall'Agenzia delle entrate (7), è possibile emettere fattura elettronica ed essere esonerati dall'esterometro anche per le operazioni che hanno comportato l'emissione della fattura nei confronti di soggetti non stabiliti, ancorché siano identificati direttamente ovvero abbiano un proprio rappresentante fiscale in Italia.

In questo caso, tuttavia, il codice destinatario da indicare nella fattura elettronica non può essere costituito da sette "X", ma da sette "0", così come avviene per le operazioni realizzate nei confronti di soggetti passivi in franchigia d'imposta ovvero di privati residenti in Italia, o soggetti ad essi assimilati (8).

La ragione di questa differenza è legata all'impossibilità del Sistema di Interscambio di rice-

aziende ospedaliere e strutture accreditate con il SSN; ii) medici iscritti all'ordine dei medici chirurghi e odontoiatri; iii) strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari (non accreditate al SSN); iv) strutture autorizzate per la vendita al dettaglio dei medicinali veterinari; v) esercizi commerciali che svolgono l'attività di distribuzione al pubblico di farmaci (in possesso del codice identificativo univoco); vi) esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico; vii) iscritti agli albi professionali di psicologi, infermieri, ostetriche ed ostetrici, medici veterinari e tecnici sanitari di radiologia medica. Il divieto di emissione della fattura elettronica vale anche per le prestazioni sanitarie rese nei confronti dei consumatori finali, nel caso in cui i dati non siano trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria per effetto dell'opposizione manifestata dall'interessato. Inoltre, il divieto è stato esteso anche ad altri soggetti che erogano prestazioni sanitarie i cui dati non devono essere inviati al Sistema Tessera Sanitaria (quali podologi, fisioterapisti, logopedisti, ecc.).

(5) "La comunicazione di cui al precedente punto 9.1 è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una

bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le regole stabilite nei punti precedenti".

(6) "Per le sole fatture emesse, le comunicazioni di cui al punto 9.1 possono essere eseguite trasmettendo al sistema dell'Agenzia delle entrate l'intera fattura emessa, in un *file* nel formato stabilito al punto 1.3 e compilando solo il campo 'Codice-Destinatario' con un codice convenzionale indicato nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento".

(7) La FAQ, insieme a tutte le altre relative alle fatture elettroniche, è disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate nell'area dedicata alla fatturazione elettronica, all'indirizzo <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/aree+tematiche/fatturazione+elettronica>.

(8) Nella FAQ si legge, tra l'altro, che, "qualora l'operatore IVA residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell'operatore IVA identificato, riportando in fattura il numero di partita IVA italiano di quest'ultimo, sarà possibile inviare al SdI il *file* della fattura inserendo il valore

vere una fattura elettronica con un codice destinatario composto da sette "X" dove sono riportati i dati del rappresentante fiscale o della identificazione del soggetto non stabilito.

Ad ogni modo, al di là di questo aspetto meramente tecnico, quel che preme sottolineare è la possibilità di evitare la trasmissione dei dati tramite l'esterometro, provvedendo a documentare l'operazione mediante **fattura elettronica** e fermo restando l'obbligo di trasmettere alla controparte interessata un documento in formato analogico (fattura cartacea).

Questa soluzione, peraltro, è limitata soltanto al **ciclo attivo** e, pertanto, nel caso di acquisti presso soggetti passivi non stabiliti, l'invio di un documento elettronico al sistema di interscambio per assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile non esclude l'obbligo dell'invio dei dati tramite esterometro, così come indicato nella FAQ n. 36, pubblicata il 27 novembre 2018 dall'Agenzia delle entrate sul proprio sito (9).

Quanto alle transazioni con la Repubblica di **San Marino**, merita una puntualizzazione il problema dell'assenza delle bollette doganali. In effetti, negli scambi di beni con operatori sammarinesi, non sono utilizzate le bollette doganali, nonostante che il Paese sia da considerare a tutti gli effetti extracomunitario.

Questo comporta che, per tutte le operazioni da e per questo Paese, i relativi dati devono essere comunicati tramite l'esterometro; è, comunque, possibile evitarlo nelle sole transazioni attive attraverso l'emissione di fatture elettroniche dove sono apposte sette "X" nel codice destinatario, alla stessa stregua di quanto sopra detto per le operazioni effettuate nei confronti di altri soggetti non stabiliti, diverse dalle esportazioni.

Resta inteso che nelle transazioni con San Marino, sulla base delle disposizioni contenute nel Decreto ministeriale del 24 dicembre 1993, l'emissione della fattura elettronica non sostituisce l'emissione di quella cartacea che, se munita di visto dell'Ufficio tributario sammarinese, co-

stituisce l'unico documento che comprova l'effettiva correttezza dell'operazione eseguita, oltre all'uscita dei beni dal territorio italiano per essere introdotti in quello sammarinese.

Da ultimo si rileva come la trasmissione dei dati transfrontalieri non è alternativa all'invio all'Amministrazione finanziaria degli elenchi riepilogativi delle operazioni realizzate in ambito unionale.

Gli elenchi INTRASTAT, infatti, dovranno, comunque, essere inviati secondo le consuete modalità, a nulla influenzando la circostanza che le operazioni effettuate nell'ambito degli scambi intraunionali siano anche oggetto di comunicazione tramite esterometro.

4. Operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale

La stretta connessione tra fatturazione elettronica ed esterometro richiede una particolare attenzione per quelle operazioni che, seppur carenti del presupposto territoriale, devono comunque essere oggetto di fatturazione da parte dei soggetti passivi stabiliti, in base a quanto previsto dalle lett. a) e b) del comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In effetti, la non perfetta simmetria delle disposizioni contenute nelle due richiamate lettere determina numerose difficoltà.

In particolare, il legislatore impone l'**obbligo** di emettere **fattura in ambito unionale** per le "cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è **debitore** dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea" integrando la fattura con l'annotazione "**inversione contabile**". Al contrario, per le "cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea" non viene fatta distinzione tra tipologia di operazioni; in questa seconda ipotesi nella fattura dovrà essere riportata l'annotazione "operazione non soggetta".

predefinito '000000' nel campo 'codice destinatario' della fattura elettronica, salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Per quanto riguarda il soggetto identificato in Italia, lo stesso non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche."

(9) La richiamata FAQ espressamente indica che "(p)er quanto riguarda le operazioni in *reverse charge* bisogna fare una distinzione di base. Per gli acquisti intracomunitari e per gli acquisti di servizi extracomunitari, l'operatore IVA residente o stabilito in Italia sarà tenuto ad effettuare l'adempimento della comunicazione dei dati delle fatture d'acquisto ai sensi del-

l'art. 1, comma 3 bis, del d.Lgs. n. 127/15", anche quando abbia proceduto ad integrare, in modalità elettronica, la fattura ricevuta. Inoltre, l'Agenzia delle entrate precisa che l'assolvimento dell'imposta per le operazioni in inversione contabile, come già rappresentato con la circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, può essere effettuato con "una modalità alternativa all'integrazione della fattura" consistente nella "predisposizione di un altro documento, da allegare al *file* della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa".

Dalla lettura della norma si evince con chiarezza che la citata lett. a) circo-scrive l'obbligo della emissione della fattura per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi in altro Stato membro quando questi assumono la qualifica di debitori dell'imposta. Tuttavia, l'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile non è obbligatorio in tutti i Paesi dell'Unione, ma soltanto in: Belgio, Estonia, Finlandia, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Romania, Spagna e Svezia.

In termini pratici e per quanto concerne l'esterometro, questa obbligatorietà determina soluzioni diverse a seconda, ad esempio, che un operatore italiano effettui una cessione di un bene precedentemente trasferito in Germania nei confronti di un soggetto passivo tedesco ovvero di un bene precedentemente trasferito in Francia e qui ceduto ad un soggetto passivo francese.

Nel primo caso non dovrebbe essere emessa fattura perché l'operatore tedesco non è tenuto ad assolvere l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*, ma è il cedente italiano che deve nominare un proprio rappresentante fiscale in detto Stato, in modo da poter emettere fattura con addebito dell'IVA tedesca nei confronti del proprio cliente.

Diversamente, nel secondo esempio, è l'operatore francese che assolverà l'imposta mediante l'inversione contabile, integrando la fattura emessa dal cedente italiano in base al dettato della richiamata lett. a) del comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

Per quanto attiene alla trasmissione dei dati tramite esterometro, è evidente che la cessione nei confronti dell'operatore tedesco, non richiedendo l'emissione di una fattura, non imporrebbe neanche la compilazione dell'esterometro, mentre tale obbligo deve essere osservato per la fattura emessa in favore dell'acquirente francese. Questa soluzione, che potrebbe apparire lineare e conforme alle metodologie adottate in altri Stati membri, non sembra essere coerente con il dato letterale di quanto riportato nel comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. Sarebbero auspicabili opportuni chiarimenti in merito da parte dell'Agenzia delle entrate.

Altri aspetti meritevoli di nota attengono all'esclusione di alcune prestazioni di servizi esenti da imposta e previste unicamente nella ripetuta

lett. a), riconducibili, in generale, ad **operazioni bancarie e assicurative**.

Inoltre, non deve sfuggire che, laddove il cessionario o committente non sia un soggetto passivo nello Stato UE, in cui l'**operazione** si consideri **territorialmente rilevante**, l'operatore italiano deve identificarsi o nominare un proprio **rappresentante fiscale** per assolvere l'imposta nel Paese di effettuazione delle operazioni. In simili ipotesi, il cedente italiano non deve emettere fattura ai sensi della lett. a) del comma 6-bis dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, indipendentemente dalla circostanza che in quello Stato UE sia prevista la possibilità di far ricorso al meccanismo dell'inversione contabile, che, però, riguarda solo le operazioni tra soggetti passivi. Anche in questo caso la mancata emissione della fattura porta a ritenere che non sia necessario compilare l'esterometro.

Merita di essere evidenziato che, nel caso di **trasferimento di un bene "a se stesso"** (c.d. *transfer*) **in altro Paese UE**, è richiesta l'emissione di una fattura che consente al soggetto stabilito in Italia di assolvere l'imposta nel Paese dove il bene è stato introdotto, mediante il numero di identificazione IVA, qui posseduto, ovvero per il tramite del rappresentante fiscale ivi nominato. Qualora successivamente il bene venga ceduto, nello Stato in cui è stato introdotto, ad un soggetto ivi stabilito, sarà il cedente italiano con il numero IVA italiano a dover emettere fattura nei confronti di tale cliente per consentirgli di assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Orbene, una situazione come quella appena segnalata presenta una serie di criticità in ordine all'emissione della fattura elettronica e alla compilazione dell'esterometro, oltre a dar luogo ad una duplicazione dell'operazione (10). Infatti, con riferimento al trasferimento a se stesso, si è del parere che non debba essere emessa fattura elettronica per gli effetti paradossali che comporterebbe l'identità del soggetto, che contestualmente è identificato con partita IVA italiana e con il numero IVA del Paese di destinazione. Ai fini di un più coerente trattamento dell'operazione di cui trattasi, questa dovrebbe essere considerata come cessione effettuata verso un numero IVA di altro Stato UE (11). Per contro, non sembra che possa essere compilato

(10) Il fornitore italiano emette due fatture per lo stesso bene: una volta nei confronti della propria partita IVA nel Paese di spedizione del bene, la seconda volta nei confronti del cliente finale. Ciò si tradurrebbe in un raddoppio del volume d'affari.

(11) Come si è avuto modo di precisare in un precedente articolo (cfr. G. Giuliani - M. Spera "Fatturazione elettronica delle operazioni in *reverse charge*", in *il fisco*, n. 8/2019, pag. 724) "il cedente è certamente un soggetto stabilito nello Stato, ma

l'esterometro, atteso che il destinatario del *transfer* è sempre lo stesso soggetto stabilito in Italia, per cui verrebbe meno il requisito di operazione effettuata nei confronti di soggetto non stabilito.

Parimenti, anche la lett. b) del comma 6-*bis* dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 sembra far emergere alcune difficoltà a livello interpretativo che si riflettono sulla **obbligatorietà** dell'emissione della **fattura** e, di conseguenza, della compilazione dell'esterometro. In proposito, non è mai stato chiarito se le operazioni, indicate in quest'ultima norma, comportino l'emissione della fattura limitatamente ai rapporti con soggetti passivi d'imposta stabiliti fuori dall'Unione Europea oppure interessino anche operatori stabiliti nell'Unione ovvero privati.

Si pensi, solo per fare un esempio, alla locazione di un immobile ubicato in Svizzera da parte di una società italiana.

La fattura con l'annotazione che si tratta di operazione "non soggetta" deve essere emessa, comunque, a nulla influendo che il conduttore sia un soggetto passivo svizzero, francese o un privato?

Al riguardo gli scriventi ritengono che non vi siano limitazioni di tipo soggettivo, sicché in tutti e tre i casi appena rappresentati risulta necessario emettere una fattura con l'indicazione che trattasi di una **operazione "non soggetta"**; quel che rileva dovrebbe (il condizionale è d'obbligo) essere la circostanza che il servizio è "effettuato fuori dall'Unione Europea".

Le ipotesi sopra segnalate, dalle quali emerge un quadro non agevolmente definibile con correttezza, rendono sempre più pressante l'esigenza di un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria che delimiti con precisione il perimetro entro cui è necessario emettere la fattura per le operazioni territorialmente non rilevanti e, di conseguenza, anche l'ambito di applicazione dell'esterometro.

5. Termini di trasmissione e dati da comunicare

Sulla base di quanto previsto dall'art. 9, comma 1 del Provvedimento del 30 aprile 2018, il soggetto passivo stabilito deve trasmettere i dati delle cessioni di beni e prestazioni di servizi

realizzate e ricevute da soggetti esteri nel mese di riferimento.

In particolare, il successivo comma 3 prevede che i dati siano inviati all'Amministrazione finanziaria **entro l'ultimo giorno del mese successivo** a quello della data del **documento** emesso ovvero a quello della data di **ricezione** del documento comprovante l'operazione. Nel provvedimento si precisa, altresì, che per data di ricezione deve intendersi la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione IVA.

Al riguardo, appare opportuno tenere in debita considerazione il fatto che, nei rapporti con soggetti non residenti, l'assolvimento dell'imposta richiede spesso da parte del cessionario/committente stabilito in Italia l'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile anche con la predisposizione di un'autofattura.

In effetti, la possibilità di utilizzare la fattura emessa dal cedente prestatore è consentita unicamente nel caso in cui quest'ultimo sia un soggetto passivo stabilito in altro Stato UE.

Infatti, solo in tale ipotesi il cessionario committente deve attendere questo documento, così come previsto dall'art. 47, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, che è esplicitamente richiamato dall'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

In termini operativi, ne consegue che, laddove sia necessario emettere un'autofattura, il riferimento temporale per la compilazione dell'esterometro non può che essere il termine ultimo per la predisposizione di tale documento contabile.

Diversamente, per quanto attiene alle **fatture emesse**, dove vale la data del documento, ci si deve interrogare se differirne l'emissione nei quindici giorni del mese successivo (12) a quello dell'effettuazione abbia delle conseguenze.

Pur in assenza di chiarimenti, si è del parere che la risposta debba essere negativa, in quanto anche se le fatture sono differite queste devono comunque sempre fare riferimento al mese di effettuazione. L'unica eccezione è rappresentata dalle vendite con consegna a terzi (13).

Inoltre, per quanto attiene alle **informazioni** che gli operatori residenti devono trasmettere,

sarebbe tale anche il cliente, che nel diverso Stato membro ha solo una identificazione IVA. (...) questa fattispecie non dovrebbe comportare l'obbligo di emissione della fattura elettronica da parte del cedente nazionale (...) senza che ci sia l'obbligo di presentazione dell'esterometro, atteso che questo adempi-

mento riguarderebbe solo le operazioni effettuate nei confronti di soggetti 'non stabiliti'.

(12) Per le fatture c.d. immediate dal 1° luglio 2019 l'emissione è consentita nei dieci giorni successivi all'effettuazione.

(13) Si rammenta, in proposito, che nelle c.d. triangolazioni

l'art. 9, comma 1 del citato Provvedimento del 30 aprile 2018 (che rinvia alle specifiche tecniche allegate al medesimo provvedimento) richiede che siano indicati: "i dati identificativi del cedente/prestatore, i dati identificativi del cessionario/committente, la data del documento comprovante l'operazione, la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione), il numero del documento, la base imponibile, l'aliquota IVA applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione".

Infine, in merito alla **data** entro cui deve essere fatto l'adempimento della trasmissione telematica dei dati delle operazioni "effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato", come si è detto in precedenza, questa dovrebbe essere l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, il che avrebbe comportato che per i primi tre mesi del corrente anno le scadenze risultassero fissate, rispettivamente: al 28 febbraio, al 31 marzo e al 30 aprile. Senonché, tenuto conto delle difficoltà operative connesse con l'attuazione della nuova disposizione (14), i termini delle comunicazioni dei dati relativi ai primi due mesi sono stati spostati al **30 aprile 2019**, in cui già era

prevista la cadenza della comunicazione del mese di marzo.

6. Sanzioni

Secondo quanto previsto dal nuovo comma 2-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per l'**omessa o errata trasmissione dei dati** delle operazioni transfrontaliere è applicata la **sanzione** amministrativa di **2 euro** per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre.

Laddove la trasmissione è effettuata **entro i quindici giorni** successivi alla scadenza stabilita, la sanzione è ridotta alla **metà**, entro il limite massimo di euro 500, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Per esplicita previsione contenuta nel comma 2-*quater* in parola, non si applica l'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

La norma in esame non lo precisa, ma evidentemente l'operatore per sanare errori ed omissioni può, comunque, rimediare spontaneamente alle violazioni commesse mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

interne di cui all'art. 21, comma 4, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, è consentito al cessionario, promotore della triangolazione, di emettere la fattura nei confronti del destinatario finale entro la fine del mese successivo a quello di consegna e di contabilizzare l'imposta nel medesimo periodo.

(14) Nelle motivazioni del provvedimento viene evidenziata

la necessità di prorogare alcuni termini di trasmissione dati (tra cui spesometro, esterometro, comunicazioni liquidazioni IVA, ecc.) in considerazione delle "esigenze generali rappresentate dalle categorie professionali in relazione alle difficoltà tecniche riscontrate nella gestione della fatturazione elettronica".