

Fisco – La riconfigurazione dell'esterometro avvicina (ma non troppo) trasmissione delle operazioni con l'estero e inversione contabile dell'Iva

Ricca da pag. 8

Vademecum sui tratti essenziali e operativi dell'esterometro, rinnovato dal 1° luglio scorso

Trasmissione delle operazioni e reverse charge separati in casa

DI FRANCO RICCA

Con la riconfigurazione dell'esterometro, che dal 1° luglio segue il formato della fattura elettronica via Sdi, l'adempimento della trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero e quello dell'inversione contabile dell'Iva si intrecciano ancora di più; tuttavia, anche se possono essere assolti con un unico passaggio informatico, prospettiva vantaggiosa per le imprese più strutturate che provvedono "in house" alle registrazioni Iva, rimangono due adempimenti distinti, gestibili separatamente. Allo stato dell'arte, inoltre, non vi è alcun obbligo di adempiere all'inversione contabile per via elettronica tramite Sdi, essendo ammessa anche la procedura dell'integrazione (o autofatturazione) su supporto cartaceo. Molti continueranno a preferire questa procedura, anche per sottrarsi al monitoraggio automatico dell'osservanza dei termini stringenti, assai problematica soprattutto nel caso di acquisti dall'estero effettuati tramite le piattaforme elettroniche. Ma rivediamo i tratti essenziali e le nuove modalità operative della trasmissione delle operazioni con l'estero.

Profili soggettivi e oggetti dell'adempimento. L'art. 1, comma 3-bis, del dlgs n. 127/2015, fa obbligo ai soggetti passivi residenti tenuti alla fatturazione elettronica via Sdi di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate «i 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, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale, quelle per le

quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche...», nonché quelle, purché di importo non superiore ad euro 5.000 per ogni singola operazione, relative ad acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini Iva in Italia», secondo le disposizioni di cui agli artt. da 7 a 7-octies del dpr 633/72.

Dal punto di vista soggettivo, sono tenuti all'adempimento i soggetti passivi residenti o stabiliti nel territorio dello stato (se obbligati all'emissione della fattura elettronica via Sdi), comprese le stabili organizzazioni, mentre ne sono esclusi i soggetti stabiliti all'estero (inclusi quelli residenti nei comuni di Livigno e di Campione d'Italia, extraterritoriali ai fini Iva), anche nel caso in cui siano identificati in Italia ai fini dell'imposta, direttamente o mediante rappresentante fiscale. Ulteriore requisito è che il soggetto passivo stabilito sia tenuto all'emissione della fattura elettronica via Sdi; di conseguenza, al momento non sono tenuti alla trasmissione dei dati i soggetti passivi tuttora esclusi dall'obbligo della fatturazione elettronica (es. i contribuenti forfetari che nel 2021 hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, non superiore a 25 mila euro).

In relazione alle controparti estere, è da osservare che l'adempimento riguarda le operazioni scambiate con "soggetti non stabiliti" nel territorio dello stato, per cui non è richiesto che il fornitore o il cliente estero sia un soggetto passivo dell'Iva; vanno quindi trasmesse anche le operazioni scambiate con privati stabiliti all'estero, per esempio la fattura emessa nei confronti del consumatore resi-

dente all'estero, quella ricevuta da un fornitore estero senza partita Iva. Occorre rammentare che il soggetto stabilito all'estero rimane tale anche se è titolare di partita Iva in Italia mediante identificazione diretta o rappresentante fiscale.

Devono ritenersi invece escluse dall'adempimento le operazioni, rilevanti ai fini Iva, che l'impresa stabilita in Italia effettua nei confronti di se stessa: si pensi a un trasferimento di beni senza vendita dall'Italia a un magazzino in Francia, assimilato a una cessione intracomunitaria (peraltro, in relazione a tale operazione l'obbligo comunque non sussisterebbe perché è necessaria la fatturazione elettronica via Sdi). Lo stesso dicasi per i beni che l'impresa italiana trasferisce da un proprio magazzino in Francia nel territorio italiano, effettuando una cessione intracomunitaria in Francia e un acquisto intracomunitario in Italia: l'operazione non va comunicata perché non è scambiata con un soggetto estero.

Passando ai profili oggettivi, la trasmissione ha per oggetto i dati delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute, a eccezione: delle operazioni per le quali sia stata emessa una bolletta doganale; delle operazioni documentate da fatture elettroniche via Sdi; degli acquisti di beni e servizi



non territoriali di importo non superiore a 5 mila euro.

Il riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi potrebbe far ritenere che non debbano essere comunicate le operazioni mancanti del requisito oggettivo dell'Iva, per esempio la vendita di un terreno agricolo, la riscossione di una caparra, le mere movimentazioni di denaro. Tuttavia, la prassi dell'Agenzia in tema di fatturazione elettronica riconduce nell'obbligo tutte le operazioni per le quali è emessa fattura. Inoltre, nella risposta a interpello n. 91/2020, l'Agenzia ha dichiarato che, a differenza del precedente spesometro, l'estero metro «non riguarda le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, ma tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello stato». Questa interpretazione, per quanto concerne le operazioni prive del presupposto territoriale, è stata implicitamente avallata dall'art. 12 del n. 73/2022, che ha escluso dall'obbligo soltanto le operazioni passive entro la soglia di 5 mila euro. L'esclusione, sebbene efficace dal 22 giugno 2022, data di entrata in vigore del dl, dovrebbe esplicare effetti favorevoli anche per il passato, nel senso della non punibilità delle pregresse violazioni di omessa o irregolare trasmissione delle operazioni in esame. In questi casi dovrebbero trovare ingresso le disposizioni dell'art. 3, comma 2, del dlgs n. 472/1997, secondo cui «salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato». La retroattività della norma più favorevole, infatti, come chiarito dal ministero delle finanze nella circolare n. 180/1998, «trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire

la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria».

Quanto alla soglia di esclusione dell'obbligo, occorre sottolineare che il limite di 5 mila euro è espressamente stabilito con riferimento a ogni singola operazione. Un altro dubbio riguarda le operazioni non accompagnate da fatture, ma da altri supporti documentali. In proposito, si osserva che le modifiche apportate dalla legge 178/2020, nel dettare i tempi dell'adempimento, prevedono che la trasmissione telematica dei dati delle operazioni attive deve essere effettuata «entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi». La menzione di tali «documenti» non appare riferibile al documento commerciale emesso tramite registratore telematico oppure tramite la procedura web dell'Agenzia, essendo in tal caso l'operazione comunicata all'Agenzia in sede di trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 2 del dlgs n. 127/2015. Si è quindi dell'avviso che l'obbligo della comunicazione, anche in considerazione della ratio dell'adempimento, istituito nell'ambito (e a integrazione) dell'obbligo della fatturazione elettronica previsto dall'art. 1 del dlgs n. 127/2015, non riguarda le operazioni per le quali, legittimamente, non è emessa fattura, anche nel caso in cui non sussista l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, come per esempio le operazioni di commercio elettronico diretto.

Il discorso è diverso per le operazioni passive, la cui trasmissione va effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del «documento» comprovante l'operazione, oppure del mese di effettuazione dell'operazione. Il generico riferimento al «documento», in questo caso, parrebbe idoneo ad attrarre nell'adem-

pimento anche gli acquisti esteri non risultanti da supporti qualificabili come fattura.

I termini della comunicazione. A decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2022, la comunicazione dei dati delle operazioni scambiate con soggetti esteri va essere effettuata:

a) per le operazioni attive, entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. Tralasciando tali non meglio identificati documenti, quindi, la trasmissione delle operazioni attive va eseguita entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, ovvero entro il 15 del mese successivo nel caso di fatturazione differita e negli altri casi previsti dall'art. 21, quarto comma, dpr 633/72 (es. prestazioni verso soggetti esteri), nonché dell'art. 46, dl 331/93 (cessioni intracomunitarie)

b) per le operazioni passive, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello «di ricevimento del documento comprovante l'operazione» oppure al mese «di effettuazione dell'operazione». Di regola, il riferimento alla ricezione del documento riguarda le operazioni ricevute da fornitori Ue in relazione ad operazioni effettuate in ambito Ue, per le quali occorre procedere all'integrazione della fattura del fornitore, e poi alla trasmissione entro il giorno 15 del mese successivo. Per le operazioni ricevute da fornitori extraUe, o anche da fornitori Ue nel caso in cui il luogo dell'operazione sia extraUe, invece, il riferimento è all'effettuazione dell'operazione, in relazione alla quale il cessionario/committente deve emettere autofattura nei termini dell'art. 21 (es. entro dodici giorni dall'operazione in caso di fattura immediata), indi procedere alla trasmissione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. In questo caso vi sarà dunque uno scollamento dei termini di emissione dell'autofattura e di trasmissione della comunicazione al Sdi.

Le nuove modalità

- A decorrere dalle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio, i dati delle operazioni scambiate da soggetti passivi residenti con soggetti esteri devono essere trasmessi all'agenzia delle entrate secondo le modalità della fattura elettronica via Sdi
- Modificati anche i termini della trasmissione, che decorrono dall'emissione della fattura per le operazioni attive e dal ricevimento (o dall'effettuazione dell'operazione) per quelle passive
- Attraverso la trasmissione dei dati delle operazioni passive, è possibile assolvere contestualmente alle incombenze materiali dell'inversione contabile. Resta tuttavia possibile separare gli adempimenti e assolvere all'inversione contabile in modalità cartacea