

assonime

Associazione fra le società
italiane per azioni

CIRCOLARE N. 26 DEL 13 DICEMBRE 2018

IMPOSIZIONE INDIRETTA

IVA – Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere

ABSTRACT

La circolare illustra un nuovo adempimento comunicativo, introdotto a decorrere dal 1° gennaio 2019, che consiste nell'obbligo, a carico dei soggetti passivi IVA stabiliti in Italia, di trasmettere mensilmente per via telematica all'Agenzia delle entrate i dati delle operazioni, sia rese che ricevute, intercorse con soggetti esteri, che non siano documentate con fatture elettroniche o bollette doganali.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (art. 1, comma 909)

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 aprile 2018, n. 89757

Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (art. 15)

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Profili soggettivi	p. 5
1.1 Soggetti esonerati dall'adempimento	p. 8
2. Esclusioni dall'obbligo di trasmissione	p. 9
3. Rapporti con gli elenchi INTRASTAT	p.11
4. Formato della comunicazione	p.12
5. Dati da comunicare	p.12
6. Modalità di trasmissione	p.13
7. Termini di trasmissione	p.13
8. Sanzioni	p.14

Introduzione

La legge di Bilancio 2018¹, riformulando il comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2019², l'obbligo per i soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia di emettere e ricevere fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercorse sia con altri soggetti passivi (fatturazione B2B), che con consumatori finali (fatturazione B2C); è stato quindi generalizzato l'obbligo della fatturazione elettronica già vigente per le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione³.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi documentate da fatture elettroniche transitano attraverso il Servizio di Interscambio (SDI)⁴, con ciò permettendo all'Amministrazione finanziaria di acquisire direttamente i relativi dati in tempo reale.

Peraltro, l'obbligo di emettere e ricevere le fatture esclusivamente con modalità elettronica non riguarda tutte le operazioni effettuate o ricevute dagli anzidetti soggetti, ma solo quelle intercorse con soggetti stabiliti in Italia. Le fatture emesse nei confronti di soggetti esteri e quelle ricevute dai soggetti medesimi, continueranno, invece, ad essere documentate con fatture cartacee, ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 633⁵.

Si crea dunque l'esigenza di portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria i dati relativi a tali ultime operazioni, che non transitano attraverso il Sistema di interscambio: con questa finalità il nuovo comma 3-bis dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 ha previsto, a decorrere dal prossimo 1° gennaio, l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle entrate del cosiddetto spesometro transfrontaliero (o

¹ V. l'art. 1, comma 909, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018).

² La decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica è stata anticipata al 1° luglio 2018 per le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (v. circolare Assonime n. 17 del 2018), e per le operazioni effettuate da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro dei contratti di appalto di lavori, servizi o forniture stipulati con un'Amministrazione pubblica (v. circolare Assonime n. 24 del 2018).

³ Come è noto, la legge Finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) aveva già previsto l'obbligo per i soggetti IVA che forniscono beni e servizi alla Pubblica Amministrazione di formare, trasmettere e conservare le fatture esclusivamente in formato elettronico (art.1, commi da 209 a 214). I soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione obbligati a ricevere tali fatture sono quelli indicati nella circolare del Dipartimento delle finanze n. 1/DF del 9 marzo 2015 (v. circolare Assonime n. 24 del 2018, par. 1.1). Le disposizioni che disciplinano le procedure per la formazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione sono contenute nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55.

⁴ Il Sistema di Interscambio, gestito dall'Agenzia delle entrate, viene già utilizzato, dal 2014, per la trasmissione delle fatture elettroniche emesse dai soggetti IVA nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

⁵ È necessario, quindi, tenere un doppio sistema di fatturazione, e questo può essere causa di problemi operativi specie per i soggetti passivi d'imposta di piccole dimensioni, in quanto implica la predisposizione e la gestione di un doppio sistema di contabilità.

esterometro), relativo ai dati delle operazioni rese da soggetti passivi stabiliti in Italia a soggetti esteri, sia comunitari che extracomunitari, e di quelle da tali soggetti ricevute.

La previsione di questo nuovo adempimento comunicativo si è resa necessaria in considerazione del fatto che, a decorrere dalla stessa data, in concomitanza con l'entrata in vigore dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica di cui si è detto, è stato eliminato (dall'art. 1, comma 916, della citata legge di bilancio per il 2018) l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle entrate della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (il c.d. nuovo spesometro)⁶, nella quale era prevista l'indicazione anche delle operazioni intercorse con soggetti non stabiliti in Italia.

In questa circolare sono illustrate le caratteristiche del nuovo adempimento e le sue concrete modalità applicative, regolate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, n. 89757⁷, tenendo conto anche di alcune indicazioni fornite in materia dall'Agenzia delle entrate nelle FAQ pubblicate nell'area tematica del proprio sito dedicata alla "Fatturazione elettronica".

1. Profili soggettivi

Per espressa previsione normativa, i soggetti passivi d'imposta coinvolti dal nuovo adempimento comunicativo di cui si tratta sono gli stessi per i quali è stato stabilito l'obbligo di emissione e ricezione delle fatture con modalità elettronica.

Ed invero, il comma 3-*bis* dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, inserito dall'art. 1, comma 909, della legge di Bilancio 2018⁸, prevede l'obbligo di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere per i soggetti di cui al precedente comma 3.

Al riguardo giova premettere che tale ultima disposizione, nell'introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti sia di altri soggetti passivi d'imposta (fatturazione B2B), sia di consumatori finali (fatturazione B2C), nella sua originaria formulazione, prevista

⁶ In circolare Assonime n. 8 del 2017. In materia si vedano anche le news del 29 marzo 2017, del 7 aprile 2017, del 30 maggio 2017, del 1° settembre 2017, del 21 settembre 2018, del 26 settembre 2017, del 5 ottobre 2017, del 8 febbraio 2018, del 16 luglio 2018 e del 12 settembre 2018.

⁷ Si tratta dello stesso provvedimento che stabilisce le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche relative ad operazioni effettuate con soggetti "privati" (v. news del 7 maggio 2018 e circolari Assonime n.17 e n. 24 del 2018).

⁸ Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

dalla legge di Bilancio 2018, si riferiva testualmente ai soggetti passivi d'imposta residenti in Italia, "stabiliti o identificati"⁹.

Tenendo conto di tale previsione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, n. 89757 aveva individuato le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, "stabiliti o identificati" nel territorio dello Stato e per le relative variazioni¹⁰.

L'ambito applicativo della previsione contenuta nel richiamato comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 e del relativo provvedimento di attuazione appariva, però, più esteso di quello previsto dall'autorizzazione comunitaria con la quale il Consiglio dell'Unione Europea ha accettato la richiesta¹¹ dello Stato italiano di essere autorizzato ad introdurre una misura speciale che consentisse, in deroga a quanto previsto dalla Direttiva 2006/112/CE, un sistema generalizzato di fatturazione elettronica obbligatoria per i soggetti passivi d'imposta, ad esclusione di quelli che beneficiano della franchigia per le piccole imprese: lo Stato italiano è stato infatti autorizzato a prevedere tale obbligo solo per i "soggetti passivi stabiliti" nel proprio territorio.

Si è posta dunque la questione di accertare se i soggetti non residenti direttamente identificati dovessero essere compresi fra quelli "stabiliti" oppure fra quelli "non stabiliti".

E' da ricordare a questo riguardo che a norma dell'art 7, lett. d), del d.p.r. n. 633 del 1972, per soggetto passivo "stabilito" si intende un soggetto domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione di un soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente però alle operazioni da essa rese o ricevute.

Relativamente a questa seconda fattispecie, è da tenere presente che l'art. 11, paragrafo 3, del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE (Direttiva

⁹ V., per un primo commento, la circolare Assonime n. 17 del 2018.

¹⁰ Le disposizioni che disciplinano le procedure per la formazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione sono invece tuttora contenute nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 aprile 2013, n. 55. Nelle motivazioni del provvedimento del 30 aprile u.s., al punto 1.6., viene, infatti, precisato che, per le fatture elettroniche da inviare alla Pubblica Amministrazione, restano valide le vigenti regole tecniche previste dal richiamato decreto ministeriale n. 53 del 2013.

¹¹ Lo Stato italiano ha presentato richiesta di autorizzazione con lettera protocollata dalla Commissione europea il 27 settembre 2017. Il Consiglio dell'Unione europea ha concesso l'autorizzazione, per il periodo dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021, con la decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del 16 aprile 2018.

IVA) relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto statuisce che «*il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione*».

Peraltro, anche dalla relazione illustrativa del decreto legislativo n. 191 del 19 giugno 2002¹², che ha inserito nell'ambito del d.p.r. n. 633 l'art. 35-ter sull'identificazione diretta, si desume che il soggetto non residente direttamente identificato in Italia mantiene lo *status* di soggetto estero.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 13/E del 2018¹³, anche alla luce di tali disposizioni, ha collocato i soggetti direttamente identificati fra i soggetti "non stabiliti", e da ciò ha tratto la conseguenza che essi non sono obbligati ad emettere fatture elettroniche.

La questione è stata definitivamente risolta con una modifica normativa: nel decreto-legge n. 119 del 2018, collegato alla legge di Bilancio per il 2019¹⁴, è stata inserita una disposizione che elimina il richiamo ai soggetti passivi "identificati" in Italia dal citato comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, con ciò resolvendo i dubbi interpretativi di cui si è detto¹⁵.

Può dunque affermarsi, in base al combinato disposto dei commi 3 e 3-bis dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, che i soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia sono tenuti ad emettere fattura elettronica per le operazioni rese o ricevute che hanno come controparte soggetti residenti stabiliti in Italia; i medesimi soggetti devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni che hanno, come controparti, soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

Peraltro, i soggetti non stabiliti di cui si tratta possono essere sia comunitari che extracomunitari¹⁶. Può trattarsi, in particolare, di: soggetti direttamente identificati in Italia a norma dell'art. 35-ter del d.p.r. n. 633; soggetti non residenti che hanno nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia a norma dell'art. 17 dello stesso decreto; soggetti esteri privi di partita IVA. Ciò trova espressa conferma nelle specifiche tecniche allegate al già citato provvedimento del 30 aprile u.s., laddove, al

¹² V. circolari Assonime nn. 57 e 58 del 2002.

¹³ V. il par. 1.2 della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 2 luglio 2018.

¹⁴ Il decreto – legge n. 119 del 2018 è attualmente all'esame dell'Assemblea della Camera per la conversione in legge.

¹⁵ V. l'art. 15 del decreto-legge del 23 ottobre 2018, n. 119. Nella relazione illustrativa della disposizione viene confermato che la norma si propone di allineare il testo dell'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015 al richiamato provvedimento di autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea dello scorso 16 aprile, che limita la fatturazione elettronica alle fatture emesse dai soggetti passivi "stabiliti" in Italia.

¹⁶ Fra i soggetti extracomunitari sono compresi quelli residenti nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia, a norma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633, come riconosciuto anche dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 13 del 2018, par. 1.2.

capitolo 3, sono dettate le regole di trasmissione riguardanti le operazioni “verso e da soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati in Italia”.

Dalle disposizioni previste dai commi 3 e 3-*bis* dell’art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 si ricava anche che i soggetti esteri direttamente identificati ai sensi dell’art. 35-*ter* del d.p.r. n. 633, o con rappresentante fiscale nel territorio dello Stato a norma dell’art. 17 dello stesso decreto, non sono tenuti ad emettere fatture elettroniche, bensì cartacee, come già avveniva anteriormente all’introduzione della nuova disciplina in materia.

Mentre però fino al 31 dicembre 2018 i dati relativi a tali operazioni sono resi noti all’Amministrazione finanziaria tramite la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute di cui all’art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (c.d. nuovo spesometro), a decorrere dal prossimo 1° gennaio, essendo stata eliminata tale comunicazione, i dati in questione non saranno più trasmessi all’Agenzia delle entrate. Ed invero, i soggetti anzidetti e quelli che hanno nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato non rientrano nell’obbligo di trasmissione dello spesometro transfrontaliero, che - come detto - riguarda i soli soggetti passivi d’imposta stabiliti in Italia.

1.1 Soggetti esonerati dall’adempimento

Dal richiamo contenuto nel più volte citato comma 3-*bis* dell’art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 ai soggetti di cui al precedente comma 3 deriva, come ulteriore conseguenza, che i soggetti esonerati dall’obbligo di emissione delle fatture elettroniche, individuati dal comma 3, sono da ritenersi esonerati anche dalla trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui al successivo comma 3-*bis*.

In particolare, sono esonerati dall’obbligo della fattura elettronica i soggetti IVA con ridotto volume d’affari, e cioè quelli che rientrano nel cosiddetto “regime di vantaggio” di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 98 del 2011¹⁷ e quelli che applicano il regime forfetario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014¹⁸.

Come precisato nella guida sulla “La fatturazione elettronica e i servizi gratuiti dell’Agenzia delle entrate” pubblicata sul sito internet della stessa Agenzia¹⁹, tali operatori in regime di vantaggio o forfetario possono comunque emettere fatture elettroniche seguendo le disposizioni del provvedimento del 30 aprile 2018; ciò è ammesso anche per i produttori agricoli di cui all’art. 34, comma 6, del d.p.r. n. 633 i

¹⁷ Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

¹⁸ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁹ La guida è aggiornata al 4 ottobre 2018.

quali erano esonerati per legge dall'emissione di fatture anche prima dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Una ulteriore previsione di esonero dall'obbligo in parola è peraltro prevista da un emendamento approvato nel corso dei lavori parlamentari per la conversione in legge del decreto-legge n. 119 del 2018 (c.d. decreto fiscale)²⁰, in particolare, sono stati compresi fra i soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica di cui al richiamato comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, e dunque anche dall'obbligo di trasmissione dell'esterometro, le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato ai sensi degli articoli 1 e 2 della legge n. 398 del 1991 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi non superiori a 65 mila euro nell'esercizio di attività commerciali, se assicurano che la fattura venga emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Un esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica limitato al periodo d'imposta 2019 è infine stabilito - in un ulteriore emendamento al richiamato decreto-legge n. 119 del 2018 - per le fatture i cui dati devono essere inviati al sistema Tessera Sanitaria.

2. Esclusioni dall'obbligo di trasmissione

Il comma 3-*bis* dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 dispone che non sussiste l'obbligo di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere per le quali è stata emessa una bolletta doganale e per quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Nel citato provvedimento attuativo del 30 aprile 2018 è stato opportunamente previsto, all'art. 9.2, che la trasmissione dei dati delle anzidette operazioni è, comunque, facoltativa: sotto il profilo operativo, infatti, potrebbe essere preferibile trasmettere all'Agenzia delle entrate anche questi dati, anziché separarli dagli altri, facendoli confluire nella comunicazione relativa alle altre operazioni rese a o ricevute da soggetti non stabiliti in Italia.

Per entrambe le suddette tipologie di operazioni la *ratio* dell'esclusione dall'obbligo di trasmissione dei relativi dati è la medesima: trasmettere i dati delle operazioni documentate da fatture elettroniche o da bollette doganali è superfluo, in quanto tali dati sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, i dati delle

²⁰ AC n. 1048.

fatture elettroniche, come rilevato in precedenza, sono acquisiti dall'Amministrazione finanziaria tramite lo SDI, mentre quelli delle bollette doganali tramite la dichiarazione doganale. Quest'ultima è resa dagli operatori all'Autorità doganale per il pagamento dei diritti doganali e dell'IVA in occasione delle importazioni o esportazioni di merci²¹. Le operazioni di cui si tratta sono dunque costituite, ad esempio, dalle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 del d.p.r. n. 633 e dalle importazioni di cui all'art. 67 dello stesso decreto.

In argomento è di converso da tenere presente che dal citato comma 3-*bis* dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 si evince che, fermo restando il suddetto principio, secondo cui l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica riguarda le operazioni tra soggetti stabiliti in Italia, è possibile emettere fatture elettroniche nei confronti di soggetti esteri. L'emissione di fatture elettroniche anche per le operazioni transfrontaliere esonererebbe il soggetto IVA dall'obbligo di effettuare ben dodici comunicazioni mensili (esterometri) dei dati relativi a tali fatture.

Nella già richiamata circolare n. 13/E del 2018 l'Agenzia delle entrate ha dunque riconosciuto che possono essere emesse fatture elettroniche nei confronti di soggetti non residenti direttamente identificati in Italia ex art. 35-*ter* del d.p.r. n. 633, ritenendo che ciò non sia incompatibile con la decisione del Consiglio UE che ha autorizzato l'Italia ad introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

Lo stesso principio, peraltro, è da ritenersi valido, per gli stessi motivi, anche nel caso in cui destinatari della fattura elettronica siano soggetti non residenti che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia a norma dell'art. 17 dello stesso decreto, oppure cessionari o committenti esteri privi di partita IVA italiana. Si pensi, ad esempio, a fatture elettroniche che documentano cessioni all'esportazione o intracomunitarie, servizi internazionali, servizi intracomunitari, cessioni di immobili situati in Italia, ecc.

E' bene tener presente, però, che, ad avviso dell'Agenzia²², l'emissione di fatture elettroniche nei confronti di soggetti non residenti direttamente identificati in Italia è consentita purché sia possibile, su loro richiesta, far avere loro una copia cartacea della fattura. E' da ritenere che, pur in assenza di una previsione normativa al riguardo, tale condizione potrebbe essere richiesta dall'Agenzia anche nelle fattispecie analoghe di fatture elettroniche emesse nei confronti di soggetti non residenti che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia, oppure a favore di soggetti esteri non direttamente identificati e privi di rappresentante fiscale.

²¹ La dogana, una volta eseguite le verifiche e accettata la dichiarazione, liquida i diritti (compresa l'IVA) e rilascia la bolletta doganale con il numero e la data di registrazione, ai sensi dell'articolo 133, per le operazioni di importazione, e 171, per quelle di esportazione, del d.p.r. n. 43 del 1973.

²² V. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 2018.

In base al disposto dell'art. 9.4 del provvedimento del 30 aprile 2018, in caso di emissione di fatture elettroniche nei confronti di soggetti non stabiliti, l'obbligo di trasmissione di cui si tratta può essere assolto trasmettendo telematicamente all'Agenzia delle entrate l'intera fattura emessa, o l'intero lotto di fatture²³, compilando solamente il campo «Codice destinatario» con un codice convenzionale composto da sette «X», come indicato nelle specifiche tecniche allegate al medesimo provvedimento.

Come si evince dalle FAQ pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate, in caso di emissione di fattura elettronica con l'indicazione del numero della partita IVA italiana del soggetto estero cessionario o committente (partita IVA acquisita dal suo rappresentante fiscale o a seguito della sua identificazione diretta), nel campo riservato al "codice destinatario", in assenza dell'indicazione di uno specifico indirizzo telematico comunicato dal cliente, dovrà essere inserito il codice convenzionale composto da sette zeri (e non, quindi, quello composto da sette X).

E' da evidenziare, comunque, che la possibilità di evitare la trasmissione dei dati delle operazioni intercorse con soggetti non stabiliti tramite l'emissione di fatture elettroniche in luogo dell'esterometro è consentito al momento solo per le operazioni attive. Per garantire un flusso unico, è auspicabile che sia ammessa la possibilità di far transitare attraverso lo SDI anche le fatture passive estere.

3. Rapporti con gli elenchi INTRASTAT

In correlazione con la previsione del nuovo obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle operazioni transfrontaliere, che possono assumere anche la natura di operazioni intracomunitarie, non è stata prevista l'eliminazione dell'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e di servizi, sia resi che ricevuti. Tali elenchi dovranno, dunque, continuare ad essere trasmessi con le modalità ed i contenuti finora stabiliti²⁴ anche successivamente al prossimo 1° gennaio.

²³ V. il par. 3 delle specifiche tecniche allegate al Provvedimento del 30 aprile 2018.

²⁴ V., da ultimo, le semplificazioni apportate in materia con il Provvedimento 25 settembre 2017, prot. 194409 del Direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e d'intesa con l'ISTAT (in circolare Assonime n. 6 c.a.).

4. Formato della comunicazione

In base a quanto affermato al par. 3 delle specifiche tecniche allegate al citato provvedimento del 30 aprile 2018, i dati delle fatture relativi ad operazioni verso o da soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati in Italia, da trasmettere all'Agenzia delle entrate, devono essere rappresentati in formato strutturato XML (eXtensible Markup Language), lo stesso utilizzato per le fatture elettroniche, secondo lo schema e le regole riportate nell'allegato del provvedimento stesso.

Per l'accettazione del file XML da parte del sistema dell'Agenzia delle entrate predisposto per la ricezione dei file (Sistema Ricevente), il responsabile della trasmissione (il soggetto obbligato o un suo delegato) deve apporvi una firma elettronica (qualificata o basata su certificati dell'Agenzia delle entrate) oppure, solo in caso di invio del file tramite upload sull'interfaccia web del servizio "Fatture e Corrispettivi", il sigillo elettronico dell'Agenzia delle entrate²⁵.

5. Dati da comunicare

A norma dell'art. 9.1 del provvedimento del 30 aprile 2018, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti esteri, gli operatori stabiliti nel territorio dello Stato devono trasmettere le informazioni riguardanti:

- 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.

Si tratta degli stessi elementi già richiesti per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (c.d. nuovo

²⁵ Le caratteristiche della firma elettronica qualificata, di quella basata su certificati dell'Agenzia delle entrate e del sigillo dell'Agenzia delle entrate sono indicate al par. 3 delle specifiche tecniche (nella versione 1.3, aggiornata al 10 ottobre u.s.).

spesometro)²⁶, nella quale sono da indicare anche i dati delle operazioni intercorse con controparti non stabilite in Italia²⁷.

Le regole per la predisposizione del file XML dei dati delle operazioni transfrontaliere sono stabilite al par. 4 delle specifiche tecniche allegate al provvedimento del 30 aprile 2018.

6. Modalità di trasmissione

La trasmissione dei file verso il Sistema Ricevente dell'Agenzia delle entrate, secondo quanto riportato al par. 3.2 delle specifiche tecniche, può essere effettuata utilizzando le seguenti modalità:

- un sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "web service" fruibile attraverso protocollo HTTPS;
- un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP;
- un sistema di trasmissione per via telematica attraverso l'interfaccia web di fruizione del servizio "Fatture e corrispettivi", al quale è possibile accedere dal sito internet dell'Agenzia delle entrate utilizzando le credenziali Entratel o Fisconline, SPID o una CNS registrata ai servizi telematici.

Le notifiche sull'esito dell'elaborazione del file da parte del Sistema Ricevente sono inoltrate attraverso lo stesso canale utilizzato per la trasmissione del file²⁸.

7. Termini di trasmissione

Come previsto dall'ultima parte del comma 3- *bis* dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, la trasmissione telematica dei dati deve essere effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, per quanto concerne le fatture attive, oppure a quello della data in cui è ricevuto il documento comprovante l'operazione, per quanto riguarda le operazioni passive.

²⁶ In circolare Assonime n. 8 del 2017. Le informazioni da trasmettere con la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute sono indicate all'art. 1.1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 febbraio 2018, prot. n. 29190/2018.

²⁷ Si tratta, ad esempio, delle cessioni all'esportazione o delle cessioni intracomunitarie (da indicare con il codice N3), delle prestazioni rese a soggetti passivi comunitari (codice N6) o non comunitari (codice N2).

²⁸ V. il par. 3.3 delle specifiche tecniche.

A questo riguardo, nel provvedimento del 30 aprile 2018 è stato opportunamente specificato, all'art. 9.3, che la data di ricezione del documento comprovante l'operazione è da identificarsi nella data di registrazione dell'operazione, nel registro dell'art. 25 del d.p.r. n. 633, ai fini della liquidazione dell'IVA.

L'obbligo di trasmettere dodici comunicazioni l'anno appare particolarmente gravoso per i soggetti IVA e non sembra razionalmente giustificabile; è perciò auspicabile che, con una modifica normativa, per tale comunicazione si preveda l'obbligo di trasmissione con cadenza annuale, o quantomeno semestrale, come già ammesso per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute di cui all'art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (c.d. nuovo spesometro) ²⁹.

8. Sanzioni

Ai sensi del nuovo comma 2 *quater* dell'art. 11 del decreto legislativo 471 del 1997, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere si applica la sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di 1000 euro per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di 500 euro, se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Il Direttore Generale

Micossi

²⁹ Per la trasmissione della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute prevista dall'art. 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 era stata in origine disposta una periodicità trimestrale. In seguito è stata ammessa la facoltà di inviare i dati con cadenza semestrale (v. news 8 febbraio 2018). Peraltro, l'articolo 2 del DDL Semplificazioni (AC 1074), attualmente all'esame della VI Commissione finanze della Camera, prevede che tale adempimento abbia cadenza annuale a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.