

CIRCOLARE N. 26/E



Roma, 13 luglio 2022

OGGETTO: chiarimenti in tema di esterometro

INDICE

PREMESSA.....	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ESTEROMETRO	4
2. REGOLE DI COMPILAZIONE DEI FILE XML PER LA TRASMISSIONE DEI DATI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE	8
3. CONSERVAZIONE.....	18

Premessa

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alle nuove regole di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. “esterometro”), introdotte dalla legge di bilancio 2021 a decorrere dal 1° luglio 2022¹.

In particolare, ai sensi dell’articolo 1, comma 3-*bis*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, come sostituito dall’articolo 12 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, in corso di conversione, *«I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono 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 secondo le modalità indicate nel comma 3, 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 ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La trasmissione telematica è effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022, i dati di cui al primo periodo sono trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio secondo il formato di cui al comma 2. Con riferimento alle medesime operazioni:*

a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;

¹ Si rammenta che il termine inizialmente previsto dall’articolo 1, comma 1103, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) per la decorrenza delle modifiche in tema di esterometro (1° gennaio 2022) è stato sostituito dall’articolo 5, comma 14-*ter*, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, risultando fissato al 1° luglio 2022. Termine in ultimo confermato dall’articolo 12 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, in corso di conversione.

b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione».

Al riguardo, di seguito si fornisce risposta ai quesiti posti dalle associazioni di categoria concernenti taluni aspetti interpretativi della norma appena citata.

1. Ambito di applicazione dell'esterometro

1.1) D: Si chiede se la trasmissione dei dati riguardi solo le operazioni tra operatori economici oppure anche le operazioni con i privati consumatori.

R: Fermo restando che l'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015 non contiene una espressa indicazione al riguardo, si ritiene che la trasmissione debba avere ad oggetto tutte le operazioni con soggetti esteri, ivi compresi i consumatori [in quest'ultimo caso, peraltro, stante la lettera a) del medesimo comma, solo ove il corrispettivo dell'operazione sia comunque certificato, tramite fattura o altro documento].

L'evoluzione normativa del c.d. "esterometro", a partire dall'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 – articolo abrogato dalle medesime previsioni che hanno introdotto la trasmissione telematica dei dati di cui al d.lgs. n. 127 (cfr. l'articolo 1, comma 916, della legge 27 dicembre 2017, n. 205) – dimostra come la *ratio* dell'adempimento non sia più da identificare nel mero controllo delle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate tra soggetti passivi, ma nel monitoraggio di tutte quelle in cui una delle parti è "estera".

Né potrebbe valere, in senso contrario, la diversa locuzione utilizzata nell'articolo 3, comma 1, del d.lgs. n. 127 – dove si parla di «*soggetti residenti o*

stabiliti nel territorio dello Stato» – rispetto al comma 3-*bis*, che si riferisce ai soli “non stabiliti”.

La prima, infatti, individua gli operatori economici che sono tenuti alla fatturazione elettronica tramite sistema di interscambio (SdI), ma non fornisce indicazioni sulla qualificazione soggettiva delle controparti per l’esterometro (in riferimento a quest’ultimo non si parla, ad esempio, di “soggetti passivi” non stabiliti).

Ciò indipendentemente dal fatto che l’aggettivo richiamato (“stabiliti”) è comunque utilizzato dal legislatore italiano e comunitario anche in riferimento alle persone fisiche (si veda, ad esempio, il decreto legislativo 11 gennaio 2016, n. 5, attuativo della direttiva 2013/53/UE del Parlamento europeo e del Consiglio), costituendo dunque una locuzione ampia, comprensiva, nel caso di specie, di tutti i soggetti (professionali e non, persone fisiche o meno).

Va, altresì, aggiunto che una diversa interpretazione comporterebbe una disparità di trattamento rispetto a quelle situazioni in cui l’adempimento è comunque assolto, seppure per equivalente, come avviene nelle ipotesi di acquisti effettuati dai viaggiatori *extra* UE ai sensi dell’articolo 38-*quater* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) (si veda, sul punto, la risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 8, pubblicata il 7 febbraio 2019).

1.2) D: Si chiede se la trasmissione dei dati riguardi solo le operazioni rilevanti ai fini IVA oppure qualsiasi operazione intercorsa con soggetti esteri.

R: Si è già osservato con riferimento al quesito che precede, come l’adempimento in esame non sia più legato alla rilevanza IVA delle operazioni poste in essere.

Sul punto, peraltro, la scrivente si è già espressa in precedenti documenti di prassi e risposte rese a specifiche istanze dei contribuenti, ove è stato sostenuto che *«A differenza dell'obbligo di presentazione dei modelli INTRASTAT di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 - previsto, tra l'altro, per i soggetti passivi IVA italiani che effettuano scambi di beni comunitari e/o di servizi "generici" con altri soggetti passivi IVA di altri Stati membri - l'invio in esame ("esterometro") riguarda tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, senza ulteriori limitazioni. Ai fini, infatti, dell'adempimento di detto obbligo comunicativo:*

- *è rilevante solo la circostanza che il soggetto non sia stabilito in Italia, indipendentemente dalla natura dello stesso;*
- *non è significativo il fatto che l'operazione sia o meno rilevante, ai fini IVA, nel territorio nazionale.* (enfasi aggiunta, ndr.)» (così, testualmente, la risposta n. 85 del 27 marzo 2019. Nello stesso senso, cfr., già la circolare 17 giugno 2019, n. 14/E, paragrafo 4.2 e la successiva risposta n. 91, pubblicata l'11 marzo 2020).

Tale interpretazione va confermata anche in questa sede, fermo restando, alla luce delle modifiche in ultimo recate dall'articolo 12 del d.l. n. 73 del 2022, che gli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia (ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del decreto IVA) costituiscono oggetto di comunicazione solo quando di importo superiore ad euro 5.000 (ammontare che, in assenza di specificazioni da parte del legislatore, si ritiene comprensivo dell'eventuale imposta).

Si rinvia alle Specifiche Tecniche allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 ed ai relativi aggiornamenti, nonché alla "GUIDA ALLA COMPILAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE E DELL'ESTEROMETRO" disponibile nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente (["www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-)

elettronica”) per tutti i dettagli e gli accorgimenti atti alla corretta compilazione dei *file* contenenti i dati da trasmettere.

1.3) D: Si chiede se tra i soggetti tenuti alla trasmissione dei dati rientrino anche gli enti non commerciali compresi gli enti del terzo settore, soggetti passivi IVA, per gli acquisti inerenti le attività istituzionali, e coloro che si avvalgono del regime di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. “forfetari”).

R: Va preliminarmente ricordato che in ragione delle recenti modifiche introdotte dall’articolo 18 del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, convertito con modificazioni dalla Legge 29 giugno 2022, n. 79, dal 1° luglio 2022 la regola generale in materia di documentazione delle operazioni, ossia la fatturazione elettronica via SdI, non prevede più deroghe di ordine soggettivo, applicandosi a tutti coloro che svolgono attività d’impresa, arte o professione.

In particolare, l’attuale formulazione dell’articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015 prevede che *«3. Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. [...]»*.

L’estensione in corso d’anno a soggetti prima esclusi – tipicamente chi si avvale del regime di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. “forfetari”) e coloro *«che hanno esercitato l’opzione di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398»* (secondo la formulazione prima vigente) – ha spinto il legislatore ad una certa gradualità, stabilendo comunque che per costoro l’obbligo valga *«[...] a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell’anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito*

compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti» (cfr. l'articolo 18, comma 3, del d.l. n. 36).

Quindi, dal 1° gennaio 2024 l'obbligo non sconterà più alcuna deroga di ordine soggettivo.

Alla luce di quanto sopra e nei limiti accennati, forfetari ed enti non commerciali, compresi quelli del terzo settore, dal 1° luglio 2022, rientrando tra i soggetti passivi di cui all'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127, sono tenuti anche alla trasmissione telematica dei dati relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate/ricevute verso/da soggetti esteri. Va osservato, peraltro, in riferimento agli enti non commerciali, che come in passato l'obbligo riguarderà le sole operazioni realizzate nella sfera commerciale dell'ente.

2. Regole di compilazione dei file *xml* per la trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere

2.1) D: Deve esserci coincidenza tra i dati indicati nelle fatture con l'estero e quelli trasmessi a SdI? Si chiede inoltre di conoscere quali siano i dati della fattura che devono essere inviati a SdI e di precisare se tra i dati da trasmettere ricada anche la descrizione dell'operazione.

R: Dal 1° luglio 2022 la nuova modalità di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere prevede che, per ogni operazione, venga trasmesso al Sistema di Interscambio il *file xml* conforme alle Specifiche Tecniche versione 1.7 pubblicate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 374343 del 23 dicembre 2021 e, di conseguenza, su tale *file* lo SdI effettuerà gli usuali controlli formali previsti nelle medesime specifiche, tra cui la verifica della compilazione di tutti i campi obbligatori della fattura (*ex* articolo 21 del decreto IVA).

Conseguentemente, in riferimento a tutte le operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) poste in essere dagli operatori nazionali verso soggetti esteri, accompagnate dall'emissione di una fattura o altra documentazione che certifichi il relativo corrispettivo – nonché per le operazioni passive (acquisti) nelle quali va emesso un documento sostanzialmente coincidente con le citate fatture (cfr. le varie ipotesi di autofatturazione) – per i campi obbligatori [si pensi alla «*natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione*» di cui all'articolo 21, comma 2, lettera g), del decreto IVA] occorrerà mantenere coerenza tra i dati presenti nel documento (emesso *extra* SdI) e quelli riportati nel file *xml* da trasmettere a SdI.

Qualora, per generare il file XML da trasmettere a SdI per l'esterometro non si utilizzi il medesimo *software* che si usa per generare le fatture elettroniche da emettere verso cessionari/committenti residenti o stabiliti in Italia, il campo 2.2.1.4 <Descrizione> potrà essere valorizzato - in via semplificativa - riportando la parola “BENI” ovvero la parola “SERVIZI” o, se nella fattura sono riportati sia beni che servizi, le parole “BENI E SERVIZI”, rinviando, altresì, alla descrizione contenuta nella fattura emessa. Tale impostazione è, peraltro, coerente con quanto accade, in genere, per le operazioni attive tracciate con documento di trasporto, per le quali la «*fattura differita può contenere, in luogo del dettaglio delle operazioni, anche solo l'indicazione della data e del numero del documento di trasporto o del documento idoneo avente le caratteristiche determinate con D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472*» (cfr la circolare n. 18/E del 24 giugno 2014, quesito 1.1).

Quanto alle ulteriori operazioni passive, ossia quelle che danno luogo all'integrazione di un documento ricevuto, anche ai fini della più ampia semplificazione nei limiti consentiti dal legislatore, si ritiene che la coerenza non debba consistere in una perfetta coincidenza delle informazioni, potendo i dati essere riportati in maniera più sintetica qualora vi sia omogeneità tra i beni/servizi acquistati. Pertanto, anche per generare il file XML in cui riportare i dati della fattura ricevuta dal soggetto estero e da trasmettere a SdI per l'esterometro, il

campo 2.2.1.4 <Descrizione> potrà essere valorizzato - in via semplificativa - riportando la parola “BENI” ovvero la parola “SERVIZI” o, se nella fattura sono riportati sia beni che servizi, le parole “BENI E SERVIZI”, rinviando, come per le operazioni attive, alla descrizione contenuta nel documento di dettaglio ricevuto.

2.2) D: Si chiede di chiarire il termine entro il quale devono essere trasmessi i dati delle operazioni attive verso l'estero.

R: Si è già ricordato in premessa che, ai sensi dell'articolo 1, comma 3-bis, del d.lgs. n 127, dal 1° luglio 2022:

«a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;

b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione».

Non vi è dunque un termine unico, fisso, ma “mobile”, legato a quello di emissione dei documenti che certificano i corrispettivi delle operazioni o, comunque, per gli acquisti, laddove tali documenti manchino oppure non siano tempestivi, a quello in cui le operazioni stesse si considerano effettuate.

Così, volendo esemplificare senza alcuna pretesa di esaustività, si ha che in ipotesi di cessioni intracomunitarie – per le quali «è emessa fattura a norma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione» (cfr. l'articolo 46 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) – la trasmissione dei dati deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Ciò, sembra opportuno precisare, anche qualora la fattura venga emessa in un momento diverso, pur nei limiti normativamente previsti (si pensi ad una cessione effettuata il 1° ottobre 2022, con fattura emessa il 31 dello stesso mese ed invio dei dati operato il 10 di novembre 2022).

Lo stesso dicasi *«per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter»* [si veda l'articolo 21, comma 4, lettera c), del decreto IVA].

I dati delle cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del decreto IVA – normalmente fatturate ex articolo 21, comma 6-bis del medesimo decreto nei termini “ordinari” previsti da tale norma (ossia *«entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione»*) – sono invece trasmessi secondo la documentazione di queste operazioni (e quindi, ordinariamente, entro i citati dodici giorni).

Qualora, invece, si parli di acquisti – si pensi, ad esempio, ai servizi ricevuti da un soggetto *extra* UE – in assenza di un documento comprovante l'operazione o laddove questo non pervenga tempestivamente, la trasmissione dovrà comunque avvenire entro il giorno quindici del mese successivo all'effettuazione dell'operazione, da individuarsi ai sensi dell'articolo 6, comma 6, del decreto IVA (e, quindi, per rimanere al caso ipotizzato, il *«momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.»* [cfr. il comma 6]).

2.3) D: Esportazioni/importazioni. Il provvedimento n. 293384 del 28 ottobre scorso a pagina 2 conferma la facoltà di trasmissione dei dati delle

operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale. Le relative Specifiche Tecniche, a pagina 104 e 105 indicano che tali operazioni non debbano essere inviate. Si chiede se vi sia un divieto in tal senso.

R: Non esiste alcun divieto, ma vi è assenza dell'obbligo.

In questo senso vanno lette le indicazioni contenute nelle Specifiche Tecniche, versione 1.7 in vigore dal 1° luglio 2022, ove è riportato che la *«comunicazione dei dati delle operazioni passive non deve essere effettuata se è stata emessa una bolletta doganale o ricevuta una fattura elettronica transitata per SDI.»*.

Come ricordato in premessa, infatti, in base all'articolo 1, comma 3-bis, del d.lgs. n. 127 del 2015, *«I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono 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 secondo le modalità indicate nel comma 3, 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 ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. »*.

Bolletta doganale e fattura elettronica via SdI escludono quindi che vi sia un (ulteriore) obbligo di assolvere alla trasmissione dei dati. Ciò anche al fine di evitare duplicazioni delle informazioni trasmesse e poi messe a disposizione dei contribuenti (come previsto, ad esempio, dall'articolo 4 del d.lgs. n. 127 del 2015). Rischio di duplicazione cui si sottopone chi invia nuovamente i dati, nonostante la non obbligatorietà della trasmissione degli stessi.

2.4) D: Emissione di fattura anticipata: La nuova disciplina dispone che la trasmissione dei dati relativi alle operazioni attive avvenga entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. La norma non contempla la fattispecie dell'emissione della fattura anticipata che determina l'effettuazione dell'operazione. In taluni casi in cui la fattura verrà creata contestualmente al *file xml*, quindi, vi sarà l'automatica trasmissione del dato ma nei casi in cui questo non avvenga si chiede se, in via interpretativa, si possa ritenere che la trasmissione dei dati delle fatture anticipate possa avvenire entro il termine disposto per l'annotazione dell'operazione nei registri IVA (15 del mese successivo a quello di effettuazione, articolo 47, comma 4, del D.L. n. 331/93).

R: Si è già detto che in base all'attuale formulazione dell'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015, la trasmissione dei dati relativi alle operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato «è *effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi*».

A fronte del dato letterale, che non collega la trasmissione all'annotazione dei documenti – la quale potrebbe peraltro avvenire anche a distanza di tempo e comporterebbe quasi certamente uno slittamento in avanti del relativo termine senza alcuna indicazione del legislatore in tal senso – non si condivide l'interpretazione prospettata.

2.5) D: Qual è la valenza ai fini fiscali dei *file xml* con codice documento TD17, TD18 e TD19?

R: I *file* richiamati, unitamente alle ricevute generate da SdI al momento del loro invio/ricezione, costituiscono prova dell'avvenuta trasmissione e di adempimento dell'obbligo previsto dall'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015.

Va notato, tuttavia, che tra i documenti richiamati sussiste una differenza a seconda che siano utilizzati a fini integrativi oppure sostitutivi delle fatture.

In tali ultimi casi (fini sostitutivi) – tipicamente legati all’acquisto di servizi o beni da un soggetto *extra* UE *ex* articolo 17, comma 2, primo periodo, del decreto IVA, di cui rispettivamente ai tipi documento TD17 (“INTEGRAZIONE/AUTOFATTURA PER ACQUISTO SERVIZI DALL’ESTERO”) e TD19 (“INTEGRAZIONE/AUTOFATTURA PER ACQUISTO DI BENI EX ART. 17 C.2 D.P.R. 633/72”) – i *file* costituiscono ad ogni effetto “autofatture”, con tutto quanto ne consegue (a livello probatorio, di oneri di conservazione, ecc.).

Nei casi ulteriori, per i quali esistono documenti originari (fatture o altri che vadano considerati tali in base all’articolo 218 della direttiva n. 2006/112/CE), fermo l’assolvimento dell’obbligo integrativo degli stessi e di quello comunicativo voluto dall’articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127, i *file* trasmessi non sostituiscono i citati documenti originari (si pensi, alle cessioni o alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell’Unione europea di cui all’articolo 17, comma 2, secondo periodo, del decreto IVA, da trasmettere rispettivamente con tipo documento TD19 e TD17, nonché agli acquisti intracomunitari, da trasmettere con tipo documento TD18).

2.6) D: La procedura di trasmissione dei dati delle operazioni passive consente di assolvere anche agli obblighi *ex* articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972?

R: Sì, secondo quanto indicato in risposta al quesito precedente la trasmissione dei dati con le relative tipologie di documento consente anche di assolvere agli obblighi di cui all’articolo 17, comma 2, del decreto IVA.

2.7) D: È obbligatorio assolvere agli obblighi di integrazione/autofatturazione mediante la procedura di trasmissione dei dati tramite file *xml* con codice documento TD17, TD18 e TD19?

R: Si richiamano le risposte ai quesiti precedenti, ricordando che gli obblighi di cui si parla (integrazione di un documento ricevuto e autofatturazione, da un lato, esterometro dall'altro), sono tra loro autonomi, seppure un unico adempimento possa, in taluni casi, soddisfare entrambi.

Non vi è, dunque, obbligo di assolvere ai doveri di integrazione/autofatturazione mediante la procedura di trasmissione dei dati tramite file *xml* utilizzando i tipo documento TD17, TD18 e TD19 (tale integrazione/autofattura potrebbe, ad esempio, anche avvenire in forma analogica), ma il mancato/tardivo invio dei dati con le modalità indicate nel più volte citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 e nelle Specifiche Tecniche ad esso allegate costituisce violazione dell'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015.

Sembra peraltro opportuna una precisazione relativa ad un caso peculiare, legato alle operazioni con San Marino.

Nello specifico, il decreto ministeriale 21 giugno 2021 ("Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino."), all'articolo 8, comma 1, prevede che:

«1. Se la fattura elettronica emessa ai sensi dell'art. 6 [i.e. emessa «da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione»] non indica l'ammontare dell'IVA dovuta in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite SDI assolve l'imposta ai sensi dell'art.

17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche.».

Al riguardo, si ritiene che in tale fattispecie il soggetto italiano che riceve via SdI la fattura elettronica da quello sammarinese debba trasmettere a SdI un *file* con tipo documento TD19 compilando l'aliquota e l'imposta da registrare in contabilità.

2.8) D: In caso di tardiva trasmissione dei dati delle operazioni passive si concretizza anche il tardivo assolvimento dell'imposta tramite integrazione/autofattura?

R: In linea generale, no.

Fermo restando che occorre tenere distinta l'integrazione della fattura/documento ricevuto, dall'"autofatturazione" – la quale presuppone l'assenza del documento originario (cfr. le risposte ai quesiti precedenti) – in entrambi i casi il tardivo assolvimento dell'imposta costituisce violazione legata al mancato tempestivo versamento dell'IVA eventualmente dovuta (cfr. gli articoli 6 e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), autonoma rispetto alla tardiva (od omessa) trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero (si veda l'articolo 11, comma 2-*quater*, del medesimo d.lgs. n. 471 del 1997).

2.9) D: A seguito della modifica della tempistica di trasmissione dei dati delle fatture passive si devono ritenere modificate anche le tempistiche degli altri adempimenti relativi all'emissione delle fatture, all'assolvimento dell'imposta e all'annotazione delle fatture nei registri IVA?

R: No. Le modifiche normative ricordate nelle risposte precedenti, in merito alla trasmissione dei dati delle operazioni con soggetti esteri, non hanno modificato

le ulteriori previsioni in tema di emissione e registrazione delle fatture o di liquidazione dell'IVA.

2.10) D: Il momento in cui si trasmettono i dati delle operazioni passive ha rilevanza fiscale?

R: Fermo quanto osservato in risposta ai quesiti precedenti [si vedano, ad esempio, le domande 2.5) e 2.7)], in linea generale il momento in cui si trasmettono i dati avrà rilevanza ai soli fini dell'assolvimento del relativo obbligo e delle correlate sanzioni in caso di inadempimento (cfr. il già citato articolo 11, comma 2-*quater*, del d.lgs. n. 471 del 1997). Restano, dunque, autonomamente sanzionabili le eventuali diverse violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione dell'imposta.

2.11) D: Il momento in cui si trasmettono i dati sulle operazioni passive incide sulla detrazione dell'IVA sugli acquisti?

R: Di per sé no. Restano ferme sul punto le previsioni normative in essere ed i relativi chiarimenti resi (si vedano, in generale, gli articoli 19 e ss. del decreto IVA, nonché la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018).

Tuttavia, è evidente che la rilevanza ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA potrà manifestarsi laddove la trasmissione dei dati avvenga utilizzando tipologie di documenti che assolvono agli obblighi di autofatturazione in sostituzione della stessa [cfr. la risposta al quesito 2.5)].

In simili ipotesi, la tardiva autofatturazione e conseguente annotazione nei registri IVA esplicherebbe i suoi effetti sulla detrazione dell'imposta, impedendola sino al corretto adempimento.

3. Conservazione

3.1) D: Si chiede all'Agenzia di chiarire se la nuova disciplina di trasmissione dei dati incida sugli obblighi e sulle modalità di conservazione delle fatture relative alle operazioni transfrontaliere.

R: L'articolo 39, comma 3, del decreto IVA, prevede, tra l'altro, che *«I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 [i.e., in particolare, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014, ndr.]. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente. [...]»*.

A seguito delle modifiche recate all'esterometro, la norma non è stata oggetto di intervento da parte del legislatore.

Volendo sintetizzare l'attuale quadro normativo, deve dunque dirsi che se il soggetto residente o stabilito in Italia emette una fattura elettronica verso quello estero attraverso SdI, utilizzando un codice destinatario comunicato dal cliente e indicando nel codice paese del cessionario/committente un valore diverso da IT, ciò assolve all'obbligo di cui all'articolo 1, comma 3-*bis* del d.lgs. n. 127 del 2015 e la fattura va conservata in modalità elettronica applicando le disposizioni di cui all'articolo 39, comma 3, secondo periodo, del decreto IVA.

Se non è stata emessa una fattura elettronica tramite SdI o non è stata emessa bolletta doganale – adempimento che, insieme alla fattura elettronica, esclude in generale l'obbligo dell'esterometro (cfr. sempre l'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015) – resta in vigore la regola già prevista dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 30 aprile 2018 e successive modificazioni, ovvero

l'utilizzo del codice convenzionale "XXXXXXX" e codice paese del cessionario/committente diverso da IT.

In tal caso il *file* contenente i dati della fattura non viene recapitato da SdI al cessionario/committente. Non trattandosi di una fattura elettronica, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 39, comma 3, terzo periodo, del decreto IVA e dunque il documento, che va comunque conservato, potrà esserlo elettronicamente. Analogamente, in riferimento agli acquisti, laddove l'autofatturazione avvenga solo tramite SdI utilizzando i relativi codici (si richiama quanto detto sul punto nelle risposte precedenti), vi è obbligo di conservazione elettronica, che degrada a possibilità in presenza di un documento (analogico o meno) *extra* SdI.

L'integrazione via SdI delle fatture/documenti ricevuti da soggetti esteri per mezzo di altro canale non esclude che anche questi vadano correttamente conservati (in forma analogica od elettronica).

Giova peraltro evidenziare che in base all'articolo 1, comma 6-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015: *«Gli obblighi di conservazione previsti dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, comma 211, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e memorizzati dall'Agenzia delle entrate. [...] I tempi e le modalità di applicazione della presente disposizione, anche in relazione agli obblighi contenuti nell'articolo 5 del citato decreto ministeriale 17 giugno 2014, sono stabiliti con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. [...]».*

Ne deriva che, usufruendo del servizio gratuito di conservazione messo a disposizione dall'Agenzia, per tutti i documenti informatici transitati via SdI i relativi obblighi di conservazione "a norma" saranno automaticamente rispettati.

3.2) D: Si chiede se i soggetti che vogliano conservare elettronicamente anche le fatture con l'estero possano conservare, in sostituzione della fattura

dematerializzata, il file *xml* trasmesso a SdI per adempiere all'obbligo di trasmissione dei dati.

R: No. Come chiarito in risposta ai quesiti che precedono, la fattura originale ricevuta o emessa *extra* SdI va conservata.

3.3) D: Laddove quanto indicato al punto precedente non fosse possibile, si chiede se qualora si allegasse al file *xml* il *pdf* della fattura inviata al cliente estero, si possa considerare assolto l'obbligo di conservazione sostitutiva (ovviamente nel caso di avvenuta adesione al servizio di conservazione con l'AE). Lo stesso vale per le operazioni passive, qualora al file TD17/TD18/TD19 fosse allegata la fattura del fornitore estero?

R: Secondo quanto ricordato in risposta al quesito 3.1), sì.

3.4) D: Si chiede se, oltre all'obbligo di conservazione della fattura originale (cartacea, analogica o dematerializzata), vi sia anche l'obbligo di conservazione elettronica del file *xml* creato per adempiere alla trasmissione dei dati.

R: I *file xml* in esame costituiscono documenti fiscalmente rilevanti ai sensi del d.m. 17 giugno 2014 e come tali vanno conservati con le relative cautele.

Si richiama, sul punto, quanto detto in risposta ai quesiti precedenti circa l'adesione al servizio gratuito di conservazione offerto dall'Agenzia delle entrate.

3.5) D: Si chiede se, a decorrere dal 1° luglio 2022, in considerazione delle modifiche della trasmissione delle operazioni transfrontaliere, sia possibile assolvere all'imposta di bollo ai sensi dall'art. 6, d.m. 17 giugno 2014.

R: Ove nei *file xml* trasmessi a SdI sia correttamente valorizzato con "SI" il campo 2.1.1.6.1 <Bollo Virtuale>, il dato sarà preso in considerazione ed esposto

nell'elenco A del servizio online messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate nel portale Fatture e Corrispettivi per il calcolo e il pagamento con F24 dell'imposta di bollo.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)