

Prot. n. 76/2022

Roma, 19 aprile 2022

All'Agenzia delle Entrate

Alla c.a. del Direttore Generale

Avv. Ernesto Maria Ruffini

E-mail: ae.ufficiodirettoreagenzia@agenziaentrate.it

Alla c.a. del Direttore Divisione Servizi

Dott. Paolo Savini

E-mail: div.servizi@agenziaentrate.it

Alla c.a. del Direttore Divisione Contribuenti

Dott. Paolo Valerio Barbantini

Email: div.contribuenti@agenziaentrate.it

Oggetto: nuovo esterometro dal 1° luglio 2022; segnalazione casi critici e riflessioni

Illustrissimi,

riteniamo utile porre alla vostra attenzione le casistiche evidenziate nell'allegato affinché gli Uffici delle direzioni competenti possano intervenire, appena possibile, con chiarimenti o valutare aggiustamenti di comune interesse.

Dal 1° luglio 2022 sarà obbligatorio utilizzare le modalità della fatturazione elettronica (specifiche 1.7) anche per la comunicazione delle operazioni da/verso controparti non stabilite (meglio nota come esterometro). Dall'analisi delle casistiche raccolte dalle associate al nostro sistema, emergono vari aspetti che, anche ai fini della qualità dei dati raccolti dall'AdE, necessiterebbero di chiarimenti coordinati su vari aspetti (**bollo, conservazione, tempistiche**).

Le **maggiori preoccupazioni riguardano** tuttavia il **versante acquisti da non residenti** non tanto per la metodologia (le nuove classi documentali e l'invio del singolo XML) ma per **la tempistica** che (nella versione riformulata del comma 3-bis dell'art. 1 del d.Lgs 127/2015 e del relativo provvedimento AdE) si abbatte in modo troppo incisivo sull'operatività di metà mese. Tempistica che risulta particolarmente problematica **soprattutto** per la gestione degli **acquisti effettuati tramite internet**: un vero incubo per gli operatori, come evidenziato nel CASO 12.

Come sistema Confimi Industria siamo favorevoli al processo in corso (l'utilità si è potuta apprezzare nella - pur problematica - gestione dell'emergenza da Covid-19), ma non può definirsi semplificazione quella che porta ad una drastica riduzione delle tempistiche per gli operatori. Ricordiamo che la totalità delle microimprese affida la tenuta a terzi della contabilità e che la gran parte delle piccole imprese, anche se la tengono in proprio, dispongono in amministrazione sì e no di una o due persone che entro il giorno 15 del devono occuparsi di svariati adempimenti. A tal riguardo, **nella logica di trovare una soluzione di equilibrio** fra esigenze dell'AdE ai fini della gestione precompilate (che comprendiamo) e le difficoltà degli operatori (che ben conosciamo) **ci permettiamo di suggerire** vuoi un possibile intervento normativo, **vuoi anche un più "semplice" intervento interpretativo** da parte di codesta Agenzia che, senza compromettere gli obiettivi, riteniamo possa essere di assoluta condivisione per la serenità operativa di tutti (vedi proposte in calce all'allegato).

Nel rimanere come sempre a disposizione, cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

Il Direttore Generale

Fabio Ramaioli



Il Responsabile del Coordinamento Fiscale

Francesco Zuech



Via Tagliamento, 25 – 00198 Roma

tel. 06 86971894

E-mail: info@confimi.it – www.confimi.it

ALLEGATO

Proviamo a sintetizzare i dubbi e le criticità rilevate, formulando al contempo caso per caso alcune osservazioni e suggerimenti.

DUALISMO FE VS COMUNICAZIONE ESTEROMETRO EFFETTI BOLLO, CONSERVAZIONE E PRECOMPILATE

CASO 1 - operazioni attive N2.1 (oppure N3.6) e criticità bollo e conservazione

Impresa residente/stabilita IT, nel mese di settembre, rende servizi generali (art. 7-ter comma 1/a) ad operatore americano (US). Entro il 15 di ottobre (termine ex art. 21 comma 4/d) deve emettere fattura e può farlo (a scelta):

- A. in via analogica con bollo contrassegno o autorizzazione virtuale (come chiarito nella risposta consulenza giuridica AdE n. 14 del 10/12/2020);
- B. in modalità elettronica (TD24) con natura **N2.1** valorizzando il tag <bollo virtuale> con SI, codice destinatario convenzionale XXXXXXXX ferma restando (provvedimento 30/4/2018) la consegna "analogica" al cliente.

Nel **caso B**, il problema dell'esterometro sarebbe assorbito ma non tutti saranno in grado di adottare detta soluzione. La criticità principale la si riscontra per le fatture che contrattualmente il fornitore deve emettere in valuta estera (ad esempio in dollari); in tal caso il fornitore è portato ad emetterla in via analogica - quindi con bollo contrassegno (o autorizzazione virtuale art. 15 dPR 642) - poiché la soluzione della FAQ 64 non risulta soddisfacente né adeguata all'articolo 230 della direttiva che, invece, consente l'emissione della fattura in valuta estera (senza alcun obbligo di esporre valori in euro quando non c'è Iva). Considerata l'emissione analogica della fattura, l'operatore in questione dovrà quindi inviare i dati dell'esterometro con il TD24 (o irrualmente con il TD01), entro i medesimi termini previsti per l'emissione della fattura, utilizzando natura N2.1. **Due dubbi al riguardo:**

- (i) come evitare che la procedura non includa nell'elenco B (provvedimento 34958/2021) il bollo del TD24(o TD01 ...) da "mero esterometro"?
- (ii) dal riformulato § 9 del provvedimento 30/4/2018 non è chiaro quale debba essere il contenuto della comunicazione ma è abbastanza scontato si possa trattare dei soli "dati fattura" (cioè senza la parte descrittiva); molti, tuttavia, saranno portati a replicare i dati dell'intera fattura analogica e pertanto **si chiede su quale** documento (e di conseguenza con quale modalità) sia possibile assolvere il bollo per le operazioni N2.1 in questione.

In merito al bollo si osserva che le nuove specifiche tecniche 1.1. del 29/12/2021 precisano che nell'elenco A entrano anche i *"documenti elettronici emessi, utilizzando il tracciato della fattura elettronica ordinaria, per la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere verso operatori stranieri nei quali è stato indicato l'assolvimento dell'imposta di bollo (tag <BolloVirtuale> valorizzato con "SI")"*. **Pare quindi** che – anche per il **caso A** - in presenza di operazioni soggette a comunicazione esterometro il contribuente possa "traslare" l'applicazione del bollo dalla modalità analogica a quella del DM 17/6/2014 a nulla rilevando la diversa tempistica di assolvimento ed il fatto che il flusso XML trasmesso rappresenti una fattura a tutti gli effetti oppure una mera comunicazione. Se questo è il senso, **andrebbe precisato ufficialmente che – nella logica della semplificazione procedurale - il contribuente può omettere di assolvere il bollo nella fattura analogica (così voluta) per ottemperarvi (per la medesima operazione) tramite la comunicazione esterometro. Rimarrebbe ovviamente indiscussa la facoltà del contribuente di assolvimento nella fattura analogia (con**

contrassegno) ma con l'aggravio di dover rettificare (si suppone) l'elenco B per non generare disallineamenti fra bollo calcolato dal sistema e bollo versato dal contribuente.

Si pone, infine, il problema di coordinare le varie scelte al fine degli obblighi di conservazione (analogica o conservazione sostitutiva a norma) dei documenti in questione. Si chiede se la seguente impostazione possa risultare corretta.

Caso		Comunicazione esterometro	Conservazione fattura
a	Fattura analogica solo in valuta estera	SI, ma con valori convertiti in euro	Analogica
b	Fattura analogica in euro e valuta estera compilata secondo le indicazioni della FAQ 64 + bollo contrassegno ove dovuto	SI, come sopra	Analogica, ma può ritenersi sufficiente quella elettronica se il contenuto del flusso esterometro rispecchia in modo esaustivo quello analogico ed è avvenuto tempestivamente entro i termini di fatturazione
c	Fattura elettronica (compilata come caso b) in doppia valuta con bollo virtuale DM 17/6/2014	NO (assorbito dalla FE)	Sostitutiva a norma

CASO 2 - operazioni attive N2.1 verso committente soggetto passivo comunitario - bollo

Stessa situazione del caso 1 (servizio generale articolo 7-ter comma 1/a), con la sola variante che il committente è un soggetto passivo stabilito in **altro Stato membro** (ad esempio Germania) che pertanto è chiamato ad assolvere l'Iva unionale nel proprio Paese, tramite l'inversione contabile (articolo 44 e 196 della Direttiva 2006/112/CE).

Trattandosi di operazione assoggettata ad Iva, **si nutre qualche perplessità** in merito al fatto che la procedura in vigore dal 2021 introduca nell'allegato B il bollo per le fatture N2.1 con "INVCONT"¹. Dette operazioni sono infatti soggette ad obbligo di fatturazione con lo specifico obbligo di precisare che si tratta di operazione in **inversione contabile** (art. 21 comma 6-bis lettera a) del DPR 633/72) e non, invece, come "operazioni non soggette" (art. 21 comma 6-bis lettera b) del DPR 633/72). In quanto servizi intracomunitari sono altresì oggetto di presentazione degli elenchi riepilogativi (Intrastat).

Si osserva al riguardo che l'esenzione dal bollo:

- trova indubbiamente conferma per le operazioni in reverse charge interno (N6.x), nella prassi nazionale (circ. AdE n. 37/E/2016);
- sarebbe sancita dall'articolo 66, comma 5, del DL 331/93 laddove - con finalità chiaramente equiparative – precisa che la disciplina prevista agli effetti dell'imposta di bollo per le fatture e gli altri documenti relativi alle operazioni di importazione ed esportazione "si applica anche alle fatture ed agli altri documenti relativi alle operazioni intracomunitarie".

Essendo fuori dubbio che il bollo non è dovuto per i servizi internazionali laddove non imponibili ai sensi dell'articolo 9 (N3.4) in quanto diretti a realizzare esportazione (R.M. 290586/78), non vi dovrebbero essere dubbi, a giudizio di chi scrive, che in via equiparativa analogo trattamento andrebbe riconosciuto per i servizi resi a committenti operatori comunitari quali lavorazioni, trasporti e intermediazioni (peraltro già non

¹ L'indicazione "INVCONT" va riportata nel campo 2.2.1.16.1 <tipo dato> del blocco 2.2.1.16 <AltriDatiGestionali> per distinguere le operazioni non territoriali N2.1 non soggette dalle medesime in inversione contabile.

imponibili ai sensi dell'articolo 40 co.4-bis, 5, 6 e 8 prima del 2010 ma pur sempre soggette ad Iva nel paese del committente UE).

Un'interpretazione difforme porrebbe forte dubbi sull'obbligo di applicare il bollo (cosa che non fa nessuno e che appare del tutto fuori luogo oltre che contraria ad uno spazio unico dell'Iva unionale) su eventuali ricevute o fatture emesse a fronte di vendite a distanza (art. 38-bis DL 331/93) laddove il fornitore adotti il regime OSS (Iva pagata nello Stato di destino); a tal riguardo (come osservato anche nel successivo CASO 7) sarebbe fuori dubbio che la medesima cessione – senza opzione al regime OSS – rappresenta un'operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 41 (comma 1/c) del DL 331/93 per le quali l'esonero dal bollo (N3.2) non è in discussione.

CASO 3 – fatturazione attiva cessione estero su estero (extra UE), verso soggetto non residente

Si ipotizzi la cessione estero su estero (fuori UE) di un bene verso controparte non stabilita. L'operatore residente deve emettere fattura non soggetta (N2.1), come precisato nell'articolo 21 comma 6-bis lettera b). Per tale operazione non c'è obbligo di fatturazione elettronica. Il caso presenta la seguente criticità:

- difficoltà individuazione precisa del momento di effettuazione;
- tempi troppo ristretti per la trasmissione dei dati che tanto nel caso di fattura elettronica (TD01 in mancanza di documenti di trasporto a supporto della fatturazione differita) che analogica si fermano a 12 giorni.

In caso di ritardo il contribuente sarà pertanto proiettato a considerare valida la fattura analogica con applicazione del bollo analogico, se non troveranno conferma le ipotesi a conclusione del caso 1 (ovvero possibilità di assolvere il bollo tramite esterometro).

CASO 4 – fatturazione attiva cessione estero su estero (extra UE), verso soggetto residente

Stessa situazione del caso 3, ma verso cessionario residente. In questo caso (salvo i limitati casi di divieto/esonero) è obbligatoria l'emissione della fattura elettronica ai sensi del d.Lgs 127/2015 utilizzando natura N2.1. Non ci sono obblighi di esterometro (a prescindere dalla modalità di trasmissione) e l'operazione va collocata dal fornitore (oltre che in Li.Pe) nel rigo VE34 della dichiarazione annuale. **Non è noto** quale sarà il comportamento adottato ai fini delle precompilate per la **posizione del cessionario**, atteso che ritualmente l'operazione dovrebbe rimanere esclusa dal quadro VF perché carente di rilevanza territoriale in Italia.

CASO 5 – Immissione in libera pratica da altro Stato membro, fatturazione ed esterometro

Si considerino i seguenti casi:

- a) impresa residente (IT1) effettua immissione in libera pratica (importazione) dall'Olanda (NL) di merce di provenienza extra UE (fornitore US) con vincolo (regime 4200 senza assolvimento Iva in dogana) a proseguire verso l'Italia dove IT effettua l'acquisto intracomunitario (applicando RC) a proprio carico; immissione in libera pratica curata da RF del fornitore estero;
- b) medesima immissione di cui al caso A, ma con immissione in libera pratica curata da RF del cessionario IT1;
- c) impresa residente (IT1) effettua immissione in libera pratica (importazione) dall'Olanda di merce di provenienza extra UE (fornitore US) con vincolo (regime 4200) a proseguire verso la Germania in cui forma oggetto di cessione intracomunitaria dall'Olanda (IT1, tramite RF in NL, vende a DE);
- d) medesima immissione di cui al caso C, ma con prosecuzione verso l'Italia e cessione ad altro soggetto residente (IT1 vende a IT2).

I casi sopra indicati presentano una serie di profili critici che appare opportuno affrontare congiuntamente al fine di cogliere le sensibili differenze e delineare l'impatto appropriato per fatturazione e/o esterometro, Li.Pe. e dichiarazione annuale Iva con relative precompilate.

Caso	Esterometro fattura acquisto fornitore US per immissione in NL	Adempimenti IT1 per prosecuzione verso altro Stato membro				
		Obbligo fatturazione dall'Italia	Obbligo esterometro	Li.Pe. e DAI	Natura FE/esterometro	Bollo
5/A	NO (vedi colonna 4)	/	SI TD18 (1)	SI	/	NO
5/B	NO (vedi colonna 4)	/	SI TD18 (1)	SI	/	NO
5/C	Caso dubbio (2)	NO (la fattura va emessa dall'Olanda attraverso RF/Id)	Pare di SI	NO	Si ritiene N2.2 (l'operazione non concorre al VA in Italia)	No trattandosi di mera comunicazione
5/D	Caso dubbio (2)	Caso dubbio	NO (il cessionario è residente)	Caso dubbio	N2.1 o N2.2?	Caso dubbio
(1) Con dati anagrafici fornitore americano e identificativo Iva RF in NL; in logica semplificatoria sarebbe opportuno non creare differenza fra il caso in cui l'immissione avvenga a carico del fornitore estero anziché del cessionario residente						
(2) La bolletta d'importazione non è emessa dalla Dogana italiana.						

Sia nel **caso 5/A che 5/B** (la differenza è data solamente da chi incarica il RF - fra fornitore estero e cessionario IT1- per l'immissione in NL) l'operazione rappresenta (anche ai fini Intrastat) un acquisto intracomunitario dell'impresa IT1 (l'operazione viaggia con il TD18 e quindi entra nelle precompilate di IT1).

Per il **caso 5/C e 5/D** non è chiaro se per l'acquisto dal fornitore US (la bolletta non è emessa dalla Dogana italiana ma da quella NL) sia valido l'esonero da esterometro di cui al comma 3-bis. I due casi comunque non sono identici: nel caso 5/C la merce non arriva in Italia (quindi non c'è alcun impatto dichiarativo); nel caso 5/D l'arrivo in Italia rappresenta invece acquisto intra non per IT1, ma per il cessionario IT2. **La questione andrebbe chiarita** fermo restando, a giudizio di chi scrive, che l'eventuale esterometro (TD19) per l'acquisto di IT1 dal fornitore UE dovrebbe viaggiare abbinato alla natura N2.2.

Per quanto riguarda il trasferimento verso altro stato membro, va poi osservato che nel caso **5/C** l'operazione non è soggetta alle regole di fatturazione italiane ma, ai sensi dell'articolo 219-bis § 1 della direttiva 2006/112/CE, a quelle del luogo in cui l'operazione si considera territoriale (leggasi luogo di partenza in NL della cessione intracomunitaria verso DE). L'interpretazione sposata dall'AdE (risp. 85/2019; circ. 14/E/2019; risp. 91/2020) secondo cui, in punto normativo, non sarebbe significativa la rilevanza Iva in Italia dell'operazione quanto piuttosto che la controparte non sia stabilita in Italia, porta però a concludere (salvo ripensamento AdE) che l'operazione rientri negli obblighi comunicativi esterometro. In tal caso il flusso XML

- non può però anche essere rappresentativo di una fattura emessa dall'Italia,
- né può concorrere alla determinazione del volume d'affari nella dichiarazione annuale Iva italiana,

- né può rappresentare fattispecie impositiva ai fini del bollo di cui all'art. 13 comma 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 642/72 (non si tratta cioè di *"fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti ..., ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria"* anche in considerazione che nulla arriva alla controparte estera di detto flusso).

Sulla base delle suddette considerazioni dovrebbe quindi concludersi:

- (i) che nella ipotesi in analisi il flusso va gestito con la **natura N2.2** (e non con la natura N2.1), fermo restando che nella normativa Iva nazionale non è rinvenibile un termine per l'obbligo comunicativo di detta operazione;
- (ii) che non è dovuta l'imposta di bollo per il flusso *de quo*; a tal riguardo (per questo e altri casi) andrebbe ricercata qualche soluzione che permetta – fin dalla fase compilativa del contribuente – di escludere che il flusso venga inserito dall'AdE nell'elenco B (potrebbero essere valutare soluzioni simili a quelle già previste attraverso il campo "regime fiscale" per l'esclusione di taluni regimi speciali come quelli monofasici)².

Infine, nel caso **5/D** (operazione che costituisce cessione intracomunitaria dall'Olanda all'Italia) **non è del tutto chiaro se il fornitore IT1** (che comunque è tenuto a fatturare dalla propria posizione olandese) sia soggetto

- (a) ad obbligo di fatturazione solo dall'Olanda (tramite identificazione ivi acquisita);
- (b) solo dall'Italia (luogo di stabilimento);
- (c) da entrambe le posizioni, **ferma restando** (trattandosi di operazione fra residenti) **l'esclusione dell'esterometro**.

Al riguardo si osserva:

- (i) che nel vigente regime transitorio delle cessioni intracomunitarie la cessione è territoriale nel paese di partenza (NL) e che l'acquisto è, invece, imponibile nello Stato membro di arrivo con reverse in capo al cessionario (IT2);
- (ii) che l'articolo 219-bis si occupa di individuare le regole da seguire per la fatturazione delle cessioni o prestazioni e non anche degli acquisti intracomunitari e che pertanto non sembra trovare spazio la deroga del § 2/a bensì la regola del § 1 per cui IT1 deve emettere fattura verso il cessionario IT2 dalla propria posizione in NL con cui i beni (al momento dell'immissione) vengono vincolati alla spedizione verso l'Italia;
- (iii) per IT1 **andrebbe escluso, quindi, l'obbligo di fatturazione anche dall'Italia** ai sensi dell'articolo 21 comma 6-bis essendo evidente che detta cessione non deve concorrere alla formazione del volume d'affari italiano di IT1.

Qualche dubbio rimane, tuttavia, in merito alla portata letterale dell'articolo 1, comma 3, del d.Lgs 127/2015 laddove si impone l'obbligo della fatturazione elettronica "tra soggetti residenti o stabiliti" senza nulla aggiungere; ragioni logico sistematiche dovrebbero comunque portare a concludere che gli obblighi de quo non possono che essere esclusivamente riferiti agli adempimenti previsti dal DPR 633/72. Ad ogni buon conto, ferma restando qualsiasi esclusione da obblighi dell'esterometro fra residenti (IT1 e IT2) e fermo restando che la fattura deve essere veicolata attraverso la posizione NL di IT1, nulla vieta che il fornitore IT per scelte operative (recapito elettronico fattura al cliente, conservazione sostitutiva a norma e per agevolare gli aspetti reddituali/bilancistici) possa emettere detta fattura (non imponibile ai sensi dell'articolo 138 della direttiva) attraverso il Sdl; in tal caso, però, **andrebbe chiarito inequivocabilmente che la natura da utilizzare**

² Introduzione, ad esempio, di un codice "RF??" denominato "Documento escluso da bollo valido ai soli fini dell'esterometro (escluso da precompilate Iva nazionali)".

deve essere la N2.2 in modo che nulla impatti sulla dichiarazione Iva nazionale di IT1. Rimane invece ferma, per IT2, l'applicazione del reverse charge da gestire (ma non come obbligo trattandosi di operazione fra residenti) in modalità elettronica con il TD18. In questo caso la norma (il comma 3-bis) è chiaramente lacunoso giacché ai fini delle precompilate (salva l'ipotesi di invio facoltativo del TD18 da parte di IT2) l'Ade potrebbe non ricevere nulla³.

CASO 6 – trasferimento per esigenze proprie e successiva cessione in Stato estero

B2B. IT trasferisce per esigenze proprie merce in un magazzino logistico in FR ed emette fattura non imponibile (N3.2) verso la propria identificazione in FR⁴. Effettua successive cessioni interne in Francia, con spedizione a clienti operatori francesi (B2B), emettendo dall'Italia fattura non territoriale (N2.1) in inversione contabile (INVCONT). L'operazione entra due volte nella dichiarazione annuale, quadro VE: in VE30 per il trasferimento fatturato verso la propria partita Iva (con compilazione Intra 1-bis); in VE34 per le successive cessioni estero su estero (no Intrastat) al cliente, creando una distorsione (mai risolta) nel calcolo del volume d'affari.

B2C (o altri Stati dove non opera il RC interno). La medesima distorsione non si verifica, invece, nel caso in cui la cessione di cui sopra avvenga verso consumatori francesi oppure in altri Stati membri ove non opera il reverse charge interno. Detta cessione va infatti gestita attraverso propria identificazione (no regime OSS) in Francia. **A tal riguardo non è chiaro se vi siano adempimenti ai fini dell'esterometro ed eventualmente come gestirli ed entro quali termini non trattandosi di adempimenti Iva nazionali ai sensi del dPR 633.**

CASO 7 – Vendite a distanza in regime OSS (B2C), fatturazione e bollo

Non sono mai state fornite chiarimenti sufficientemente esaustivi per l'utilizzo della natura N7 denominata (nelle specifiche 1.7) *"IVA assolta in altro stato UE (prestazione di servizi di telecomunicazioni, tele-radiodiffusione ed elettronici ex art. 7-sexies lett. f, g⁵, art. 74-sexies DPR 633/72)"*. E' pur tuttavia chiaro dal richiamo dell'articolo 74-sexies che la casistica pare riguardare tanto i servizi TTE, quanto gli altri servizi resi nel B2B, così come le vendite a distanza intracomunitarie di beni.

In data 22/1/2022 è stata pubblicata sul sito AdE la seguente FAQ che pare confermare l'obbligo dell'esterometro anche per le cessioni a distanza – esonerate da obbligo di fatturazione – e gestite attraverso la dichiarazione trimestrale di cui allo sportello unico (OSS):

Un soggetto passivo che aderisce al regime OSS ed emette fatture verso clienti privati UE ha l'obbligo di presentare l'esterometro?

Sì. L'emissione di fattura verso privati stranieri comporta l'obbligo della trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere. Tale obbligo è stato introdotto dalla legge di bilancio 2018 (n. 205 del

³ Forse potrebbe essere valutata una modifica del comma 3-bis come segue: *".... per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche **veicolate dalla posizione nazionale del fornitore stabilito** secondo modalità indicate nel comma 3. ..."*. Con detta precisazione eventuali fatture elettroniche SdI veicolate dalla posizione comunitaria del fornitore residente (così come quelle emesse dal fornitore di San Marino) non determinerebbero l'esclusione del cessionario residente/stabilito dall'obbligo della comunicazione esterometro (TD18 e TD19 in particolare).

⁴ Il caso non riguarda il nuovo regime del call off stock.

⁵ I riferimenti all'articolo 7-sexies lettere f) e g) dovrebbero più propriamente leggersi come articolo 7-octies dal 1/7/2021.

27/12/2017) per avere traccia delle operazioni per le quali non è emessa una bolletta doganale e di quelle per le quali non è emessa (o ricevuta) la fattura elettronica.

Si consideri comunque che tale adempimento è richiesto solo per le operazioni effettuate fino alla fine del 2021. Come stabilito dalla legge n. 178 del 30 dicembre 2020, infatti, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022⁶ i dati relativi alle cessioni e alle prestazioni concluse verso e da soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia andranno trasmessi telematicamente tramite il Sistema di interscambio già in uso per l'emissione delle fatture elettroniche.

L'AdE ha già (apprezzabilmente) chiarito (risposta n. 802/2021) che nel caso in analisi (operazione in regime OSS) se il fornitore vuole maturare il plafond, come esportatore abituale, per le suddette operazioni deve emettere fattura non imponibile ed inserire la medesima operazione nel rigo VE30 della dichiarazione annuale (così come, coerentemente, in Li.Pe. periodica). In occasione del Forum commercialisti del 25/01/2022 (organizzato da Italia Oggi), l'AdE ha coerentemente precisato che in tal caso la natura da utilizzare (per l'imponibile) è **la N3.2** (cessioni intracomunitarie). Per l'effetto di tale precisazione, a giudizio di chi scrive, **si ritengono quindi assorbiti – in favore dell'esonero – i dubbi in materia di imposta di bollo**. Con l'emissione della fattura prevale in sostanza la tesi equiparativa con le medesime operazioni realizzate in mancanza di adesione al regime OSS che sono invece non imponibili (art. 41 co. 1/c) con obbligo di fatturazione (art. 46 comma 2 del DL 331/92). **Va da sé che in entrambi i casi l'emissione della fattura elettronica verso il consumatore comunitario assorbe gli adempimenti dell'esterometro. Rimarrebbe da precisare** come indicare in FE l'Iva dovuta allo Stato del consumatore (tramite OSS o RF); fra le ipotesi possibili a nostro giudizio pare appropriata la soluzione (già praticata da associate al sistema Confimi) di compilare una riga descrittiva con specificato "Iva Stato FR ..." e con il relativo importo abbinato alla natura N1 (la natura N1 parrebbe preferibile rispetto alla N2.2. per escludere l'inclusione dell'importo nell'elenco B fornito trimestralmente dall'AdE per il versamento del bollo) utilizzando come codice destinatario Sdi le famose 7X.

Le nuove istruzioni Intrastat 2022 (nota N2 alla tabella B della natura transazione 1|2) hanno chiarito che le vendite a distanza verso consumatori non formano oggetto di rilevazione nel citato elenco; considerato il diverso tenore della vecchia (ma sul punto evidentemente superata) CM n. 13/E/1994, **una conferma in un prossimo documento di prassi o risoluzione dell'AdE sarebbe in ogni caso opportuno.**

Tutto ciò premesso **rimarrebbe da chiarire** se la comunicazione ai soli fini dell'esterometro sia effettivamente necessaria in caso di fruizione dell'esonero dall'emissione della fattura (soggetti in regime OSS) oppure di fatturazione non eseguita con le procedure dell'articolo 1 del dLgs 127/2015 (i.e. soggetti - sopra soglia - che assolvono l'Iva nel paese del consumatore tramite RF o identificazione diretta). È appena il caso di osservare che l'eventuale risposta positiva equivarrebbe all'introduzione di un surrettizio obbligo di fatturazione per operazioni che sono invece esonerate anche in punto di direttiva; **conclusione questa che troverebbe qualche ostacolo in punto 5.5 del parere 9732234 del 22/12/2021 espresso dal Garante per la protezione dei dati personali**, a meno che (modificando le specifiche tecniche) non venga inibita la compilazione dei dati di dettaglio (blocco dati "beni servizi") del file XML. **L'eventuale obbligo andrebbe quindi chiarito** in modo inequivocabile (c'è molta incertezza al riguardo) in modo da poter escludere conseguenze (privacy) per gli operatori e ferma restando, ovviamente, l'esclusione dal bollo⁷. In tale eventualità a giudizio di chi scrive pare lecito concludere che le modalità operative dovrebbero convogliare sull'uso della natura N7 per l'imponibile

⁶ Leggasi 1/7/2022

⁷ La trasmissione di un flusso XML ai meri fini dell'esterometro, come abbiamo già osservato infra CASO 5, non può rappresentare documento soggetto a detto tributo. Vedi anche nota 2.

ed eventualmente (per chi preferisce) della natura N1 (da preferire al pur accettabile N2.2) per l'Iva estera, in modo che tali informazioni non incidano nella dichiarazione annuale Iva nazionale.

OPERAZIONI PASSIVE CON L'ESTERO TD17, TD18, TD19 E TD20

CASO 8 – acquisto beni da NR comunitario identificato in Italia che applica il RC ai sensi dell'articolo 17 comma 2

L'impresa ALFA (residente) acquista tramite internet beni forniti da soggetto non stabilito dotato di identificazione ex articolo 35-ter in Italia (partita Iva xxxxxx999x) che applica correttamente l'inversione contabile prevista dall'articolo 17 comma 2 (spesso si riscontra l'indicazione della natura 6.9). Non sempre (diciamo quasi mai) il fornitore suddetto indica però anche i riferimenti del proprio identificativo estero (Vat code, fiscal code ...). Il cessionario IT non è in grado quindi di comunicare l'identificativo estero (come indicherebbe la R.AdE 25/E/2015) né risulterebbe a tal fine risolutivo emettere autofattura ai sensi dell'articolo 46 comma 5 del DL 331/93 (TD20)⁸. Fermo restando che il flusso estero deve inderogabilmente viaggiare attraverso un <IDfiscaleIva> con <IdPaese> cedente/prestatore diverso da IT, **si chiede conferma** della possibilità (fra le varie ipotesi percorribili) di utilizzare il rituale documento TD19 compilando il tag <Idcodice> con la partita Iva italiana del fornitore preceduta da IT.

Esempio. Fornitore tedesco con identificazione in IT: <IdPaese> = **DE**; <IdCodice> = **IT23678329990**, ovvero <IDfiscaleIva> = **DEIT23678329990**

Analoghe, ovviamente, le considerazioni per il caso del NR con rappresentante fiscale in Italia.

CASO 9 – acquisto beni da NR comunitario identificato in Italia che addebita irrualmente l'Iva

Stesso caso precedente con la variante che il fornitore estero addebita l'Iva italiana, nonostante il cessionario abbia fornito la propria partita Iva.

Si tratta spesso di acquisti di modesta rilevanza (poche decine di euro) che non giustificano la (comunque non agevole) richiesta di variazione al fornitore. In dette ipotesi gli operatori cessionari si comportano in una di queste ipotesi (in mancanza di chiarimenti più la prima che la seconda anche se entrambe, a giudizio di chi scrive, sono parimenti sostenibili):

A) considerano indetraibile l'Iva indicata nella fattura del fornitore (22), la sommano all'imponibile (100) e su detto totale corrispondente al costo (122) integrano la fattura calcolando un Iva (26,84) più elevata rispetto a quella che sarebbe stata assolta se il fornitore avesse correttamente operato in RC addebitando solo l'imponibile (così facendo il cessionario in contabilità ordinaria evita difficoltà gestionali di quadratura contabile considerato che al fornitore è stato effettivamente pagato il flusso ivato);

B) come sopra, considerando indetraibile l'Iva addebitata dal fornitore, ma annotando a debito (registro vendite) l'Iva e a credito (registro acquisti) un'Iva (22) comunque calcolata sul solo imponibile (100) come sarebbe stato fatto se la fattura fosse ritualmente arrivata senza rivalsa (questa soluzione – meno praticata – evita a chi soffre di pro-rata di subire una doppia penalizzazione).

Altre volte (quando gli importi sono più significativi) praticano quest'altra soluzione:

C) portano in detrazione l'Iva irrualmente addebitata dal fornitore NR identificato e versano, entro 90 gg, con F24, una sanzione ridotta di € 27,78 (1/9 di € 250) senza applicare il *reverse charge* in ossequio delle

⁸ A giudizio di chi scrive, attraverso l'uso del TD20, l'Agenzia avrebbe peraltro difficoltà a collocare l'acquisto nell'appropriato rigo VJ.

disposizioni dell'articolo 6, comma 9-bis¹, del d.Lgs 471/97 (circolare AdE n. 16/E/2017; Risposta AdE n. 301 e 501/2021).

Ciò premesso si osserva quanto segue:

- la **soluzione A** non crea problemi operativi ai fini dell'esterometro e delle precompilate; il cessionario comunica un flusso **TD19** che l'AdE includerà nelle precompilate Iva (posta a debito in VJ3) e nel registro acquisti (quadro VF) per il medesimo importo (€ 122 per l'imponibile; € 26,84 per l'Iva) in perfetta simmetria con gli archivi del contribuente; la soluzione non crea alcuna danno all'Erario giacché il contribuente rende sostanzialmente indetraibile l'Iva irrualmente addebitata (Erario che si avvantaggia ulteriormente laddove il contribuente soffrisse di limitazioni da pro-rata o soggettive); anche ai fini della deducibilità (inerenza) del costo per l'Iva non detratta non si vedono problemi particolari giusta la precisazione già fornita per problematiche in parte simili nella circolare 25/E/2010 (scelta improntata alla convenienza economico/gestionale);
- anche la **soluzione B**, se potrà trovare avvallo, non pare creare problemi in logica precompilate (con TD19)⁹;
- la **soluzione C**, pur trovando sostentamento nella prassi dell'Agenzia pare tuttavia problematica per l'aggiornamento degli archivi dell'AdE; **non sono note al momento indicazioni su come detta casistica possa essere gestita** ai fini dell'aggiornamento degli archivi delle precompilate e l'uso del TD19 non pare appropriato; vieppiù che se il cessionario riceve fattura elettronica dal non residente potrebbe tranquillamente non trasmettere nulla ai fini dell'esterometro¹⁰. Per tale casistica pare pertanto opportuno individuare soluzioni comunicative specifiche che sarebbero utili all'AdE stessa per individuare se i fornitori non stabiliti, ma identificati, versano l'Iva nazionale che irrualmente addebitato al cessionario soggetto passivo residente. In tal senso potrebbe essere valutata una soluzione che coinvolga l'uso del TD20 da parte del cessionario (senza ovviamente procedere a versamenti d'imposta).

CASO 10 – acquisto da San Marino in fatturazione elettronica (inderogabile dal 1/7/2022)

Procedura elettronica ex art. 7 DM 21/6/2021. Il fornitore di San Marino emette fattura elettronica con Iva italiana; si ritiene che il cessionario residente non sia tenuto ad alcuna comunicazione ai fini dell'esterometro. Il contribuente deve tuttavia avere l'accortezza di detrarre l'Iva (quindi di annotare l'acquisto) solamente all'esito positivo reso noto telematicamente sul portale F&C (art. 7 § 4 DM cit; Provv. AdE 211273/2021 § 4.1). Si ritiene che l'AdE sia in grado di procedere in modo simmetrico ai fini delle precompilate e quindi non dovrebbero emergere (quanto meno dal punto di vista teorico) problemi di disallineamenti fra gli archivi contribuente vs AdE.

Procedura elettronica ex art. 8 DM 21/6/2021. Il fornitore di San Marino emette fattura elettronica per l'esportazione dal suo paese senza addebitare Iva (N3.1) al cessionario IT; il cessionario residente deve assolvere l'imposta *"ai sensi dell'articolo 17, comma 2, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le*

⁹ Vale anche in questo caso quanto indicato nella nota a seguire.

¹⁰ Come precisato nella guida AdE relativa alle attuali specifiche della fattura elettronica (nonché al § 3.2.1.1 e § 3.2.3.1 dell'allegato A delle specifiche 1.7) le fatture emesse dai non stabiliti identificati in Italia non vengono considerate ai fini Iva (precompilate). Anche in questo caso, in punto normativo, potrebbe essere opportuna l'integrazione normativa suggerita a nota 2. A normativa vigente nulla potrebbe infatti essere eccepito al contribuente che non dovesse inviare il flusso TD19 in presenza di una fattura elettronica (che pur non essendo obbligato) viene emessa da un NR identificato (non sono rari i casi).

*modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche". La Guida AdE richiama il TD19 anche per la gestione in questione. Il provvedimento AdE 211273/2021, al § 4.2, dice che "l'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente ufficio ... consente al cessionario italiano soggetto passivo Iva, di procedere al versamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2". Pare quindi che il cessionario non debba procedere prima del citato esito; fermo restando l'applicazione del RC nei propri registri, va tuttavia notato che **a stretto rigore normativo** (art. 1, comma 3-bis, d.Lgs 127) **il cessionario non sarebbe obbligato ad alcuna comunicazione TD19** giacché riceve fattura elettronica attraverso il SdI di cui al d.Lgs 127¹¹. Di contro, se non riceve fattura o riceve fattura irregolare deve provvedere alla regolarizzazione (pare autofattura denuncia TD20) ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis, del d.Lgs 471/97 (art. 12 DM cit).*

CASO 11 – acquisto da fornitori extra UE

Nel caso di acquisto da extra UE la norma (combinato disposto dell'articolo 21 comma 5 e dell'articolo 17 comma 2) impone l'emissione di un'autofattura. A livello procedurale il nuovo esterometro richiede l'utilizzo del TD17 (per i servizi) e del TD19 (per gli altri acquisti territoriali diversi dalle importazioni). La **tempistica per l'emissione di detta autofattura** è quella delineata dal comma 4 dell'articolo 21 ovvero:

- entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione (art. 6 comma 6), per i servizi generali (comma 4/d);
- entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione (art.6 commi 1, 2, 3 e 4), per altre operazioni (cessioni o servizi) in presenza di idonea documentazione (comma 4/a);
- entro 12 giorni dal momento di effettuazione (art.6 commi 1, 2, 3 e 4), in tutti gli altri casi.

Per l'esterometro la norma (e il provvedimento) prevedono che *"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".*

Si consideri il seguente caso (classico):

cessionario IT sabato 30 luglio 2022 acquista beni (tramite internet) con pagamento carta di credito (addebito 30 luglio) da fornitore extra UE (facciamo con RF); lunedì 1° agosto trova il pacco lasciato dal corriere nel giardino dello stabilimento; il cessionario non dispone di alcun documento tranne l'invoice che nel frattempo recupera rientrando nel portale in cui ha effettuato l'ordine.

Si chiede:

- 1) quale sia il termine entro cui deve emettere l'autofattura di cui all'articolo 17 comma 2 : 12 giorni dal 30 luglio o 15 agosto (differibile a lunedì 22)?;
- 2) quale sia il termine entro cui deve trasmettere il flusso (nel caso in analisi il TD19) all'AdE: 15 settembre considerato ricevuto il documento in data 1/8 o 15 agosto – differibile a lunedì 22 – in funzione del pagamento effettuato il 30 luglio?

Si chiede altresì se sia possibile considerare il flusso elettronico (TD19 o TD17) a tutti gli effetti valido come autofattura elettronica laddove – per semplificazione gestionale – la descrizione dell'operazione (richiesta dell'articolo 21 comma 2 lettera g) avvenga tramite rinvio ad altra documentazione (ad esempio l'invoice emesso dal fornitore) che viene allegato al flusso. In altri termini si chiede se nel caso di detto rinvio (già ammesso in contesti simili dalla giurisprudenza comunitaria) possa essere omessa la conservazione analogica della fattura (o documentazione equipollente) emessa dal fornitore estero.

¹¹ Anche per detto caso potrebbe essere utile valutare l'introduzione della modifica suggerita in nota 3.

Ipotesi	Conservazione fattura fornitore estero	Autofattura TD17/TD19
a) Flusso TD17/TD19 con richiamo riferimenti fattura fornitore estero (non allegata) trasmesso nei termini	SI analogica	Si ritiene valida con relativa conservazione a norma (Serve conferma)
b) come caso A con allegazione fattura fornitore estero al file XML	Si ritiene non necessaria (Serve conferma)	Come sopra
c) Autofattura analogica tempestiva + flusso elettronico tardivo	SI analogica	Serve conservazione analogica autofattura

CASO 12 – acquisto via internet conosciuto in ritardo

Mario Rossi, imbianchino senza dipendenti, affida la tenuta della contabilità a terzi (commercialista o associazione di riferimento) e talvolta effettua acquisti da non residenti, anche tramite internet. Mariolino consegna mensilmente i documenti analogici a chi lo assiste; fra detti documenti vi sono anche gli estratti conti bancari e delle carte di credito. Capita spesso che dall'analisi dei movimenti dei suddetti estratti conto emergano pagamenti relativi a transazioni effettuati tramite internet da non residenti ma di cui Mario non ha però ricevuto fattura (ricordiamo che nelle operazioni di e-commerce – come impostazione - vige peraltro l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura). **Tre le criticità riscontrate anche dagli operatori più attenti:**

- 1) detti estratti conto non sono mai disponibili in formato analogico (pdf) prima del giorno 20 del mese successivo ed il consulente non può certo accedere (come invece fa per le FE) alla consultazione telematica di detti movimenti;
- 2) anche ammesso che chi si occupa della contabilità consulti con assoluta celerità detti documenti riuscirebbe a farlo in ogni caso ben oltre la scadenza dell'esterometro fissata dalle nuove regole al più tardi entro il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione o (aspetto che spesso non si verifica);
- 3) anche a sollecitare l'emissione della fattura al non stabilito (sempre che dal portale siano presenti adeguati recapiti a cui rivolgersi) spesso e volentieri si arriva a qualche conclusione (con l'invio di qualche "straccio" di invoice d'oltreoceano) ben oltre la scadenza citata.

Considerato che le scadenze per l'esterometro in questione sono sostanzialmente collimanti (senza distinzione fra mensili e trimestrali) con i termini entro cui sarebbe necessario operare la doppia annotazione Iva (integrazione o autofattura a seconda del caso), e che le sanzioni per le violazioni dell'articolo 6, comma 9-bis, del d.Lgs 471/97 sono ben più pesanti di quelle dell'articolo 11 comma 2-quater del medesimo decreto, il rischio è che Mariolino (pane al pane, vino al vino) delle due l'una:

- 1) disponga affinché chi lo assiste (Mariolino non ci capisce nulla di queste cose) operi in modo analogico per ricondurre nei termini documenti e relative annotazioni, inviando tardivamente il flusso TD19 (ma lo stesso discorso vale per il TD17 e TD18) con validità solo ai fini dell'esterometro e con eventuale ravvedimento di pochi spiccioli;
- 2) decida di comunque di non trasmettere nulla piuttosto che amplificare il rischio di generare sintomi da potenziali violazioni da articolo 6 (poi nei fatti non accertabili giacché ricondotti nei termini in tempo utile per la liquidazione Iva).

A giudizio di chi scrive appare evidente che detto scenario (si chiama lotta alla sopravvivenza) va ragionevolmente evitato per due motivi: 1) rappresenta una complicazione gestionale irrazionale; 2) compromette la compliance.

Premesso che il caso descritto non rappresenta un incubo solo chi si occupa di tenuta della contabilità conto terzi ma anche del personale amministrativo di aziende che la curano in proprio, **pare a nostro giudizio opportuno** individuare **tempistiche più consoni per la trasmissione** dei dati in questione. A nostro giudizio la soluzione che ci permettiamo di suggerire a seguire può rappresentare un punto di equilibrio fra le esigenze dell'AF - senza comprometterne gli obiettivi - e le difficoltà concrete degli operatori (aggiungiamo che solo per poche grandi aziende più organizzate i benefici offerti dalla smaterializzazione dei documenti cartacei rappresenta un plus; per tutti gli altri le difficoltà maggiori sono ben altre).

SUGGERIMENTI PER UNA SOLUZIONE DI EQUILIBRIO CIRCA L'INADEGUATEZZA DELLE SCADENZE DEL NUOVO ESTEROMETRO DAL 1/7/2022

Come evidenziato nel CASO 12 (ma non solo in quello) la tempistica del nuovo esterometro risulta inadeguata rispetto alle criticità operative soprattutto lato acquisti non residenti.

Riteniamo necessaria una soluzione di equilibrio fra esigenze dell'AdE legate alla gestione dei flussi per le precompilate (per il momento, ricordiamo, sperimentali) e le difficoltà degli operatori ad ottemperare nei termini ritualmente previsti dal nuovo comma 3-bis (ricordiamo che la gran parte delle piccole imprese affidano la tenuta della contabilità a terzi).

A nostro giudizio andrebbe valutato di precisare

- **in via normativa** grosso modo quanto segue:

Nell'articolo 11, comma 2-quater, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 è aggiunto il seguente periodo: "L'eventuale tardiva trasmissione dei dati secondo le modalità della fatturazione elettronica non sono anche sintomo di violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 6 laddove l'operazione abbia tempestivamente concorso alla liquidazione dell'Iva ovvero, laddove il contribuente intenda avvalersi dell'esonero dalla tenuta dei registri e delle altre semplificazioni di cui all'articolo 4 del d.Lgs. 127/2015, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento".

- **in subordine** – considerata la sponda offerta dai maggiori termini per l'annotazione offerti dell'articolo 7 del dPR 542/99, come modificato dalla LdB 2021, potrebbe essere risolutivo (quantomeno per i soggetti con liquidazione trimestrali ma almeno in vigenza del regime sperimentale sarebbe opportuno concederlo anche ai mensili) precisare **in via amministrativa** qualcosa del tipo: *considerate le difficoltà, in particolare per gli acquisti da non residenti, che i contribuenti potrebbero riscontrare nella trasmissione tempestiva dei dati nei termini di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del d.Lgs 127/2021 (c.d. esterometro), come modificato dall'articolo 1, comma 1103 della L. 178/2020 e dall'art. 5, comma 14-ter, del D.L. 146/2021, si precisa che non rappresenta violazione di ostacolo all'attività di accertamento l'invio dei flussi nei termini previsti dall'articolo 7 del dPR 542/1999 (come modificato dal comma 1102 dell'articolo 1 della L. 178/2020) ovvero entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento, ferma restando l'imputazione dell'operazione (attiva o passiva in inversione contabile) al mese di effettuazione. In una prima fase applicativa, in vigenza del periodo sperimentale previsto dall'articolo 4 del d.Lgs 127/2015, la medesima precisazione vale anche per i soggetti con liquidazione Iva mensile.*