

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 05/P/2021

Rimini, li 19 novembre 2021

OGGETTO Il "nuovo" Esterometro dal 1° gennaio 2022

INDICE:

1	PREMESSA GENERALE - LA "PSEUDO ABROGAZIONE" DELL'ESTEROMETRO A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2022	1
2	LE NUOVE REGOLE PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2022.....	2
2.1	Considerazioni di carattere generale.....	2
2.2	Esterometro 2022: le operazioni attive.....	3
2.3	Esterometro 2022: i tipi documento da utilizzare per le operazioni passive.....	5
2.3.1	TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero	5
2.3.2	TD18 Integrazione per acquisto di beni intracomunitari	6
2.3.3	TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex articolo 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972.....	6
2.4	Esterometro 2022: le operazioni passive comunitarie.....	7
2.5	Esterometro 2022: le operazioni passive extra comunitarie	8
2.6	Esterometro 2022: le spese sostenute all'estero	11

1 PREMESSA GENERALE - LA "PSEUDO ABROGAZIONE" DELL'ESTEROMETRO A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2022

Nel presentare le novità che, dal prossimo anno, interesseranno la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere, si è spesso fatto riferimento alla abrogazione dell'Esterometro. Si tratta di una definizione adottata non solo in dottrina, se si pensa che lo stesso legislatore, nelle Schede di lettura al Ddl. di bilancio 2021, ha rubricato le modifiche alla disciplina sotto la dicitura "Abolizione Esterometro".

Stando alla lettura del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 293384 del 28 ottobre 2021, con il quale sono state aggiornate "le regole tecniche per la trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere" per adeguarle alle disposizioni di cui all'art. 1 comma 3-bis del D.Lgs. 127/2015, è tuttavia più corretto riferirsi a nuove modalità di comunicazione di tali dati, piuttosto che a una eliminazione dell'adempimento.

Modificando le specifiche tecniche allegate sub A al provv. n. 89757/2018, viene previsto che:

- i dati relativi alle operazioni effettuate, a decorrere dal 1° gennaio 2022, verso soggetti non stabiliti in Italia siano comunicati, entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi, trasmettendo al Sistema di Interscambio un file XML con codice destinatario "XXXXXXX";

- i dati relativi alle operazioni ricevute, a decorrere dal 1° gennaio 2022, da soggetti non stabiliti in Italia siano comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio i file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura che documenta l'operazione o a quello di effettuazione della stessa.

La comunicazione resta facoltativa per le operazioni per le quali sia stata emessa¹ o ricevuta una fattura elettronica² o una bolletta doganale.

Nondimeno, come si chiarirà in prosieguo, considerato il tenore della norma di riferimento sull'Esterometro (art. 1 comma 3-bis del D.Lgs. n. 127/2015), non si può aderire alla tesi secondo cui le operazioni transfrontaliere in commento dovrebbero essere obbligatoriamente documentate tramite fattura elettronica,

È quindi ragionevole pensare che l'Esterometro costituisca, in ogni caso, un adempimento differente rispetto alla fatturazione elettronica. La distinzione non sarebbe di poco conto, soprattutto con riferimento ai profili sanzionatori.

Si dovrebbe, così, scongiurare il rischio che, in caso di tardiva comunicazione delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non stabiliti, si possa incorrere non soltanto nelle sanzioni previste dall'art. 11 comma 2-quater del D.Lgs. 471/1997 per la tardiva comunicazione delle operazioni transfrontaliere, ma anche in quelle di cui all'art. 6 comma 9-bis del medesimo decreto, per l'omesso reverse charge.

Nell'assunto che l'Esterometro non sia obbligatoriamente sostituito dalla fatturazione elettronica, dovrebbe essere ancora ammissibile, nel 2022, l'integrazione cartacea ("tradizionale") della fattura di acquisto ricevuta da operatore estero, e la successiva comunicazione della stessa in formato XML mediante Sdl. È chiaro che, alla luce di quanto emerge dal provvedimento n. 293384 del 28 ottobre 2021, si sarebbe in presenza di un appesantimento delle procedure amministrative, rispetto alla sola integrazione elettronica.

Tuttavia, aderendo alla tesi della distinzione degli adempimenti, in caso di tardivo invio della comunicazione, non si incorrerebbe nella sanzione per omessa inversione contabile, che va da 500 euro a 20.000 euro, venendo, invece, colpiti soltanto dalla più "mite" ammenda per le violazioni riferite all'Esterometro (2 euro per ciascuna fattura, entro il limite massimo di 400 euro mensili, riducibili nel caso in cui la trasmissione avvenga entro quindici giorni dalla scadenza).

Allo stesso modo, nel caso in cui, a fronte di operazioni attive verso soggetti non stabiliti, l'Esterometro fosse trasmesso tardivamente, l'avvenuta emissione di una fattura "cartacea" potrebbe scongiurare l'applicazione della sanzione per omessa o tardiva fatturazione.

Da tutto ciò emerge, tuttavia, come le disposizioni contenute nell'art. 1 comma 3-bis del D.Lgs. n. 127/2015 e nel Provvedimento n. 293384/2021 in commento tradiscano l'evidente intento di promuovere l'adozione della fatturazione elettronica anche con riferimento alle operazioni intercorse con soggetti non stabiliti.

2 LE NUOVE REGOLE PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2022

2.1 CONSIDERAZIONI DI CARATTERE GENERALE

Con le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, cambieranno le modalità con cui effettuare la comunicazione delle operazioni intervenute con soggetti esteri, cioè il cosiddetto Esterometro. La modifica, che nella logica del legislatore dovrebbe avere solo impatti "informatici", rischia invece di avere pesanti impatti sull'operatività di imprese e professionisti.

¹ Ad es. il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021 stabilisce che:

- (art. 3) le fatture attive relative a cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, sono emesse in formato elettronico da soggetti passivi d'imposta residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino;
- (art. 20) per le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, rese da prestatori italiani nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, la fattura di cui all'art. 21, comma 6-bis, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972, PUÒ essere emessa in formato elettronico tramite il SDI

² Ad es. le fatture elettroniche obbligatoriamente emesse dal 1° luglio 2022 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.

Ad oggi, l'Esterometro viene inviato ogni tre mesi come unico file, nel quale sono contenuti diversi "record" relativi a ciascuna operazione effettuata o ricevuta con soggetti esteri.

Secondo la logica del legislatore, ogni qual volta una operazione viene registrata nella contabilità, il software contabile crea il record relativo all'Esterometro di quella operazione, ed alla scadenza per l'invio dell'Esterometro, i singoli record vengono conglobati in un unico file ed inviati a Sdl.

La nuova modifica normativa, da un punto di vista formale dovrebbe avere soltanto i seguenti effetti: all'atto della registrazione dell'operazione in contabilità, il software, anziché creare un record e lasciarlo in attesa di aggregazione ad altri record per un invio di un unico file a Sdl, crea direttamente un file e lo invia a Sdl entro determinate tempistiche.

Queste tempistiche sono, secondo legislatore, compatibili con l'operatività delle aziende, in quanto sono quelle di emissione dei documenti che certificano le operazioni, ma vedremo più avanti che a volte così non é.

2.2 ESTEROMETRO 2022: LE OPERAZIONI ATTIVE

La trasmissione deve essere effettuata secondo il formato previsto per le fatture elettroniche, e quindi inviando a SDI una copia della fattura emessa al cliente estero, con il formato XML, e con la stringa "XXXXXXX" come codice destinatario.

La trasmissione telematica è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi.

Il documento che ha natura di "fattura" resta tuttavia quello (cartaceo o pdf) che è stato inviato al cliente, e non il file XML.

È il documento inviato al cliente che deve essere conservato a norma (quindi in modalità cartacea o con conservazione sostitutiva). Non è sufficiente la conservazione del file XML

In caso di obbligo di assoggettamento dell'operazione ad imposta di bollo, la stessa non dovrebbe essere liquidata tramite Sdl, ma in modo "tradizionale", cioè con apposizione della marca sulla copia cartacea del documento.

Secondo le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate in Esterometro vanno indicate anche le operazioni verso i privati.

Il testo dell'art. 1 D.Lgs. 127/2015 che sarà in vigore a partire dalle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, prevede che per le operazioni attive "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".

La stessa norma prevede poi che la trasmissione deve essere effettuata secondo il formato previsto per le fatture elettroniche, e quindi inviando a Sdl una copia della fattura emessa al cliente estero, con il formato XML, e con la stringa di 7 X (XXXXXXX) come codice destinatario, cioè secondo le modalità che già oggi sono utilizzabili, in alternativa dall'invio dell'unico file trimestrale.

Tale disposizione potrebbe far pensare che il legislatore abbia introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica verso soggetti esteri. Tuttavia tale introduzione sarebbe "illegale" per via del fatto che il Consiglio d'Europa, nel concedere allo Stato italiano la facoltà di introdurre la fattura elettronica, ha espressamente escluso questa possibilità per le fatture che i soggetti italiani scambiano con soggetti esteri.

Detto questo, per le operazioni attive, la trasmissione dovrà essere effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi utilizzano i seguenti Tipi documento:

- TD01 Fattura
- TD04 nota di credito
- TD05 nota di debito, ecc....

In sostanza, l'invio a Sdl del file xml con il codice "XXXXXXX" deve considerarsi "un rigo dell'Esterometro", e non una fattura elettronica, con le seguenti conseguenze:

A) la prima, importante e da sottolineare, è che il documento che ha natura di “fattura” è quello che è stato inviato al cliente, e non il file XML, in maniera esattamente contraria a quanto avviene per le operazioni interne³.

Se per le operazioni interne e per quelle verso San Marino, infatti, la fattura, da un punto di vista legale, è il file xml, e quello “leggibile” inviato normalmente nel formato pdf, chiamato in gergo “fattura di cortesia” non ha alcun valore legale (salvo essere accettato come documento per le detrazioni Irpef, ecc.), per le operazioni estere la fattura sarà la copia direttamente inviata al cliente estero (in genere sotto forma di file pdf), mentre il file xml sarà un “rigo di Esterometro”.

Ciò comporta che il documento inviato al cliente deve essere conservato a norma (quindi in modalità cartacea o con conservazione sostitutiva), e non è sufficiente la conservazione del file XML o, peggio ancora, confidare nella conservazione di quel file da parte dell’Agenzia delle Entrate. Qualora, infatti, dovesse insorgere un contenzioso con il cliente estero, il documento comprovante l’avvenuta effettuazione dell’operazione sarà il file pdf conservato a norma, o la copia cartacea di quanto spedito via mail al cliente estero.

Tale conseguenza legale ha anche un impatto dal punto di vista sanzionatorio: se non viene inviata la fattura cartacea (o il file pdf) al cliente, la sanzione è quella di omessa fatturazione; se non viene inviato il file xml a Sdl, la sanzione è quella di omesso invio di un rigo di Esterometro, pari a 2 euro, riducibile, in caso di contestazione, a 0,67 euro qualora si provveda alla definizione agevolata con il pagamento dell’atto di contestazione nel termine di 60 giorni (e sempre che la sanzione venga contestata).

Anche dal 2022, quindi, un’operazione con controparte non stabilita in Italia (ad esempio una cessione intracomunitaria) potrà continuare a essere certificata con fattura cartacea, fatta salva la necessità di doverne comunicare i dati al fisco tramite il tracciato Xml delle fatture elettroniche.

B) Una seconda conseguenza derivante dal fatto che la “fattura” non è il file xml inviato a Sdl, ma il foglio di carta o il pdf inviato al cliente, è che in caso di obbligo di assoggettamento dell’operazione ad imposta di bollo, la stessa non dovrebbe essere liquidata tramite Sdl, ma in modo “tradizionale”, cioè con apposizione della marca sulla copia cartacea del documento.

In questo senso, anche nel provvedimento dell’Agenzia delle Entrate è specificato che il controllo sul corretto assolvimento dell’imposta di bollo sulle “fatture elettroniche”, si limita a quelle recapitate da Sdl al cessionario/committente, e quindi non riguarda i “rigi di Esterometro” inviati con il codice “XXXXXXX”.

Del resto già oggi il contribuente ha la possibilità di inviare, in luogo del file massivo a fine trimestre, singoli file con il codice univoco XXXXXX.

Tante aziende lo fanno, tante altre no, in quanto vi sono difficoltà tecniche a far sì che coincidano gli elementi da inserire nella fattura da inviare al cliente, rispetto alle stringenti e spesso limitanti possibilità offerte dal tracciato xml messo a disposizione dall’Agenzia delle Entrate. Si pensi alle aziende che devono fatturare in valuta estera, posto che l’Agenzia delle Entrate, applicando il d.P.R. 633/1972 precisa che nelle fatture la base imponibile può essere espressa solo in euro.

Secondo le precisazioni dell’Agenzia delle Entrate (ad esempio Fisco oggi del 27 aprile 2021) in Esterometro vanno indicate anche le operazioni verso i privati; la norma precisa infatti che vanno indicate le operazioni effettuate con soggetti “non stabiliti nel territorio dello Stato”.

Sul punto, che possa passare per il cervello del legislatore di chiedere la comunicazione in Esterometro dei dati certificati da fattura (ad esempio le fatture emesse per la vendita di una lussuosa villa sul lago di Garda al privato tedesco) sarebbe anche cosa accettabile. Ma che il bar di Rimini debba chiedere il documento di identità a tutti i propri clienti, e raccogliere le anagrafiche di quelli stranieri per poi, contestualmente alla consumazione, inviare l’Esterometro relativamente alla somministrazione di caffè, spritz e proseccchi certificati con emissione di documento commerciale, probabilmente è cosa che giunge nuova ai più.

³ Fatta naturalmente eccezione:

- per le fatture attive relative a cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi d’imposta residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, che devono riportare il predetto numero identificativo del cessionario sammarinese;
- per le prestazioni di servizi di cui all’art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, rese da prestatori italiani nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le quali la fattura PUÒ essere emessa in formato elettronico tramite il SDI

Ma come altro declinare la previsione per la quale l'Esterometro va presentato entro i termini di emissione (...) dei documenti che ne certificano i corrispettivi? Il documento commerciale, da emettersi infatti all'atto della consumazione, è il documento che certifica i corrispettivi.

C'è dunque da chiedersi se possa essere modificata la prassi dell'Agenzia delle Entrate che, a più riprese, nell'obbligo comunicativo ha incluso, senza distinzioni, "tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato". Infatti, secondo l'Agenzia, nell'obbligo comunicativo rientrano anche le operazioni nei confronti di "privati", assumendo rilevanza la sola circostanza che il soggetto non sia stabilito in Italia, indipendentemente dalla natura (soggetto passivo o privato) dello stesso (risposta a interpello n. 85/2019).

2.3 ESTEROMETRO 2022: I TIPI DOCUMENTO DA UTILIZZARE PER LE OPERAZIONI PASSIVE

In relazione alle operazioni passive il meccanismo dell'integrazione elettronica delle fatture transfrontaliere prevede la predisposizione e trasmissione da parte del soggetto acquirente (cessionario o committente) dei seguenti tipi di documento in formato Xml:

- TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero;
- TD18 Integrazione per acquisto di beni intracomunitari;
- TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex articolo 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972.

Va subito chiarito che in merito alle operazioni passive, anche alla luce del Provvedimento n. 293384 del 28 ottobre 2021, è da ritenersi ancora ammessa, dal 2022, l'integrazione analogica della fattura di acquisto ricevuta da operatore estero, e la successiva comunicazione della stessa in formato XML mediante Sdl, così come l'emissione di autofatture in formato analogico e successivo invio dei dati al Sdl.

2.3.1 TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero

Per quanto riguarda il TD17 le nuove specifiche tecniche allegare al Provvedimento n. 293384 del 28 ottobre 2021 chiariscono quanto segue.

Descrizione dell'operazione: il cedente/prestatore (C/P) non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (anche residente nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano) emette una fattura per prestazioni di servizi al cessionario/committente (C/C) residente o stabilito in Italia indicando l'imponibile, ma non la relativa imposta in quanto l'operazione, vista dal lato dell'emittente, è non soggetta ed è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal committente residente o stabilito in Italia.

Se il C/P non ha emesso fattura elettronica attraverso il Sdl il C/C residente deve, ai fini della comunicazione dei dati dell'operazione, predisporre un documento con tipologia TD17, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo UE, inviandolo al SDI.

Il TD17 deve essere usato anche per comunicare i dati relativi a prestazioni di servizi (non rilevanti ai fini IVA in Italia) effettuate da un soggetto non stabilito ricevute da un soggetto passivo italiano (emissione dell'autofattura relativa all'acquisto di servizi extra-UE).

Nel § 3.2.1.1 delle specifiche tecniche (Compilazione del documento XML con codice TD17) viene tra l'altro specificato:

<Data> da indicare della sezione "Dati Generali":

- la data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di servizi intra-UE;
- la data di effettuazione dell'operazione, nel caso di emissione dell'autofattura relativa all'acquisto di servizi extra-UE o di acquisti di servizi da prestatore residente nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano.

Per ogni operazione: compilare la sezione <DettaglioLinee> con i dati caratteristici di ogni operazione rispettando l'obbligatorietà dei campi pena lo scarto (indicazione dell'imponibile presente nella fattura inviata dal C/P e della relativa imposta calcolata dal C/C o della Natura nel caso non si tratti di un'operazione imponibile, ad esempio codice N3.4 nel caso di non imponibilità, codice N4 nel caso di esenzione, codice N2.2 in caso di acquisto di beni non rilevante ai fini IVA in Italia).

<DatiFattureCollegate>: gli estremi della fattura di riferimento e, a questo fine, l'IdSdi attribuito alla stessa dal Sistema di interscambio, quando disponibile

<Numero> consigliabile adoperare una numerazione progressiva ad hoc.

2.3.2 TD18 Integrazione per acquisto di beni intracomunitari

Per quanto riguarda il TD18 le specifiche tecniche allegare al Provvedimento n. 293384 del 28 ottobre 2021 chiariscono quanto segue.

Descrizione dell'operazione: il C/P residente in altro paese UE emette una fattura per la vendita di beni al C/C residente o stabilito nel territorio nazionale indicando l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione vista dal lato dell'emittente, è non imponibile nel Paese di residenza del cedente, mentre è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal cessionario.

Se il C/P non ha emesso fattura elettronica attraverso il SdI il C/C deve ai fini della comunicazione dei dati dell'operazione, predisporre un documento con tipologia TD18, ad integrazione della fattura ricevuta dal soggetto passivo UE, inviandolo al SDI. Il codice TD18 deve essere utilizzato anche per gli acquisti intracomunitari con introduzione dei beni in un deposito IVA.

Nel § 3.2.2.1 delle specifiche tecniche (Compilazione del documento XML con codice TD18) viene tra l'altro specificato:

<Data> da indicare della sezione "Dati Generali": la data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di beni intra-UE;

Per ogni operazione: compilare la sezione <DettaglioLinee> con i dati caratteristici di ogni operazione rispettando l'obbligatorietà dei campi pena lo scarto, indicazione dell'imponibile presente nella fattura inviata dal C/P e della relativa imposta calcolata dal C/C o della Natura nel caso non si tratti di un'operazione imponibile, ad esempio per gli acquisti non imponibili con uso del Plafond occorre indicare N3.5; nel caso di introduzione di beni in un deposito IVA a seguito di acquisto intracomunitario occorre indicare la Natura N3.6; nel caso di acquisti esenti occorre indicare la Natura N4).

<DatiFattureCollegate>: gli estremi della fattura di riferimento e, a questo fine, l'IdSdi attribuito alla stessa dal Sistema di interscambio, quando disponibile

<Numero> consigliabile adoperare una numerazione progressiva ad hoc

2.3.3 TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex articolo 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972

Per quanto riguarda il TD19 le specifiche tecniche allegare al Provvedimento n. 293384 del 28 ottobre 2021 chiariscono quanto segue.

Descrizione dell'operazione: il C/P non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato emette una fattura per la vendita di beni già presenti in Italia (non sono quindi importazioni o acquisti intracomunitari) al C/C residente o stabilito nel territorio nazionale, indicando l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione vista dal lato dell'emittente, è non soggetta, imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal cessionario.

Se il C/P non ha emesso fattura elettronica attraverso il SdI, ai fini della comunicazione dei dati dell'operazione il C/C deve predisporre un documento con tipologia TD19, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura ricevuta dal fornitore estero, inviandolo al SDI.

Il tipo documento TD19 si utilizza anche nel caso di integrazione della fattura elettronica senza addebito di IVA per acquisto di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino.

Il TD19 deve essere usato anche per comunicare i dati relativi all'acquisto, da un soggetto non stabilito, di beni situati all'estero (non rilevante ai fini IVA in Italia) effettuato da un soggetto passivo italiano.

Nel § 3.2.3.1 delle specifiche tecniche (Compilazione del documento XML con codice TD19) viene tra l'altro specificato:

<Data> da indicare della sezione "Dati Generali":

- la data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di beni intra-UE;
- la data di effettuazione dell'operazione, nel caso di emissione dell'autofattura relativa all'acquisto di beni extra-UE.

Per ogni operazione: compilare la sezione <DettaglioLinee> con i dati caratteristici di ogni operazione rispettando l'obbligatorietà dei campi pena lo scarto (indicazione dell'imponibile presente nella fattura inviata dal C/P e della relativa imposta calcolata dal C/C o della Natura nel caso non si tratti di un'operazione imponibile (ad esempio per i non imponibili con uso del Plafond occorre indicare N3.5, nel caso di acquisto di beni non rilevante ai fini IVA in Italia occorre indicare la Natura N2.2).

<DatiFattureCollegate>: gli estremi della fattura di riferimento ad esempio l'IdSdi attribuito alla stessa dal SdI.

<Numero> consigliabile adoperare una numerazione progressiva ad hoc.

2.4 ESTEROMETRO 2022: LE OPERAZIONI PASSIVE COMUNITARIE

I dati relativi alle operazioni ricevute, a decorrere dal 1° gennaio 2022, da soggetti comunitari devono essere comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura che documenta l'operazione.

È necessario che siano adottate in maniera corretta e tempestiva le procedure del *reverse charge*. Quindi quando il fornitore è comunitario per l'effettuazione del *reverse charge* è necessario attendere l'arrivo della fattura del fornitore, ed integrare la stessa.

La fattura integrata va registrata con riferimento alla liquidazione IVA del mese in cui è stata ricevuta la fattura del fornitore.

Nel cap. 2.3 abbiamo visto che i dati relativi alle operazioni ricevute, a decorrere dal 1° gennaio 2022, da soggetti comunitari devono essere comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura che documenta l'operazione o a quello di effettuazione della stessa.

Se per capire quali siano le operazioni attive soggette al nuovo obbligo è cosa relativamente semplice, qualche problema in più potrebbe sorgere con riferimento all'individuazione delle operazioni passive per cui applicare la nuova procedura.

La norma parla di operazioni "effettuate", ed utilizza quindi un termine tecnico che potrebbe portare a notevole confusione; ad esempio un acquisto intracomunitario si considera effettuato nel momento in cui parte la merce (ipotizziamo dicembre 2021). Se la stessa arriva nel gennaio 2022, insieme alla fattura, l'operazione viene registrata dal cessionario nei registri Iva del 2022. Se il nuovo obbligo facesse riferimento alle operazioni "effettuate", tale operazione non andrebbe nell'Esterometro 2022, ma nemmeno in quello 2021, considerato che il provvedimento che regola l'Esterometro 2021 prevede di fare riferimento alla data di registrazione delle operazioni.

A fini pratici, si suggerisce quindi di utilizzare la nuova modalità di invio per tutte le operazioni registrate nel 2022 e che concorrono alle liquidazioni di tale anno.

Come abbiamo visto nel paragrafo sulle operazioni attive, la modifica dell'Esterometro sembrerebbe meramente informatica; infatti, oggi le operazioni che vengono registrate creano un "record" con i dati che servono per la compilazione dell'Esterometro, e tutti i record creati in un trimestre vengono "inseriti" in un file che viene inviato appunto trimestralmente. Dal 2022 si chiede che per ogni operazione venga creato un file, contenente i dati del singolo record, da inviare allo SDI entro il 15 del mese successivo.

Se abbiamo visto che, per quanto riguarda le operazioni attive, questo invio singolo dei dati, anziché cumulativo, non porta a grandi complicazioni, per le operazioni passive le complicazioni sono maggiori, e derivano anche dal fatto che – per adempiere correttamente alle norme sull'Esterometro – è necessario che siano adottate in maniera corretta e tempestiva le procedure del *reverse charge*.

Come tutti sappiamo, Reverse charge significa inversione contabile, e cioè che l'adempimento Iva che normalmente grava sul soggetto cedente/prestatore, nel *reverse charge* ricade sul cessionario/committente, il quale deve annotare nei propri registri vendite (fatture emesse o anche corrispettivi) l'operazione, per poi registrare la stessa operazione nel registro acquisti, per esercitare, se ne sussiste la facoltà, il diritto alla detrazione dell'imposta; tali annotazioni nei registri vendite avranno una precisa annotazione nel quadro VJ della dichiarazione, mentre la fase di acquisto confluirà, insieme alle operazioni interne, nel quadro VF della dichiarazione.

Prima di far confluire l'operazione sui registri, è necessario un preventivo adempimento formale, che è quello di integrazione della fattura del fornitore estero o dell'emissione di una autofattura.

La procedura di integrazione è prevista per i fornitori comunitari. Quando il fornitore è comunitario, quindi, per l'effettuazione del *reverse charge* è necessario attendere l'arrivo della fattura del fornitore, ed integrare la stessa con gli elementi che consentono di individuare la base imponibile in euro e l'imposta dovuta o la motivazione per la quale l'imposta non è applicabile a quella specifica operazione.

La fattura così integrata va registrata con riferimento alla liquidazione IVA del mese in cui è stata ricevuta la fattura del fornitore. Solo qualora entro due mesi dal momento di effettuazione dell'operazione non si riceva una fattura, è necessario emettere un'autofattura.

Scendendo in dettaglio, quanto ai termini di registrazione l'art. 17 comma 2 del d.P.R. n 633/72 rinvia agli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/93.

In particolare, secondo il citato art. 47, il cessionario o committente nazionale è tenuto ad annotare le fatture ricevute da soggetti UE (integrate con l'imposta secondo l'aliquota applicabile), nel registro delle vendite, "entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente". Le fatture saranno annotate anche nel registro degli acquisti, entro il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA.

Ponendo il caso di un acquisto per cui la fattura è ricevuta il 18 gennaio dal fornitore Ue, il documento è integrato con l'indicazione dell'imposta e deve essere annotato sul registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi), entro il successivo 15 febbraio con riferimento alla liquidazione di gennaio.

Con riferimento quindi agli acquisti intracomunitari (TD17), ed agli acquisti di beni e servizi in cui il fornitore è comunitario (TD18 e TD 19), i dati ordinariamente utilizzati per l'integrazione delle fatture che si ricevono sono di per sé sufficienti per creare il file dell'Esterometro; dovranno essere inviati i dati del fornitore, la base imponibile dell'operazione e l'imposta che si è assolta con il reverse charge, o la motivazione per cui l'imposta non è stata applicata (ad esempio se dovesse essere effettuato un reverse charge con l'articolo 9 per l'acquisto di servizi di trasporto merce in esportazione).

Nel campo d<Data> da indicare della sezione "Dati Generali" andrà inserita:

- la data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di beni intra-UE;
- la data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di servizi intra-UE;

ed andrà attribuito un numero progressivo al documento.

A tale riguardo, anche nella integrazione del documento deve essere attribuito un numero progressivo al documento da registrare nel registro delle fatture emesse.

Chiaramente, come anche "consigliato" dalle specifiche tecniche, nessuno utilizza la stessa serie numerica adottata per le fatture emesse, in quanto si creerebbero con facilità situazioni per le quali si rischierebbe di perdere la sequenzialità tra numero e data dei documenti.

Anche le tempistiche di invio non spaventano, in quanto i files dell'Esterometro devono essere inviati entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura.

2.5 ESTEROMETRO 2022: LE OPERAZIONI PASSIVE EXTRA COMUNITARIE

I dati relativi alle operazioni ricevute, a decorrere dal 1° gennaio 2022, da soggetti non comunitari devono essere comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione di acquisto.

Per assolvere l'Iva italiana con reverse charge non si può attendere l'arrivo della fattura del fornitore ed è quindi necessario emettere una autofattura con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione.

Il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generici è quello del pagamento, o se antecedente, quello di maturazione dei corrispettivi (per le prestazioni di carattere periodico o continuativo quali potrebbero essere ad esempio degli abbonamenti per l'utilizzo di determinati software) o quello di ultimazione della prestazione stessa.

L'individuazione del momento di ultimazione ha da sempre creato grossi problemi, e spesso nelle aziende si è adottata la procedura di considerare la data dell'ultimazione coincidente con quella di emissione della fattura del fornitore.

Secondo quanto previsto dall'Agenzia delle Entrate, ai fini del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi, per ragioni di certezza e di semplificazione, è anche possibile assumere come indice dell'effettuazione dell'acquisto proprio il momento di ricezione di un qualunque documento emesso dal fornitore extra comunitario, volto a certificare l'operazione resa, come ad esempio la fattura estera (Circolare n. 16/2013, § 2.3). Tale criterio può dunque tornare utile sia per l'emissione dell'autofattura, sia la sua trasmissione mediante Sdl ai fini Esterometro.

Quando il fornitore non residente e privo di stabile organizzazione in Italia emette una fattura per la vendita di beni già presenti in Italia utilizzando un numero di partita Iva italiana. L'autofattura va emessa (utilizzando il TD19) con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni, e cioè il momento di consegna o spedizione, o se antecedente quello in cui è pagato il corrispettivo (il che avviene quasi sempre negli acquisti *online*).

Per chi non emette le autofatture contestualmente all'effettuazione dell'operazione (va a dire al momento del pagamento *online*), l'Esterometro rischia di scoperciare un problema da sempre gestito "sottotraccia". Si evidenzerebbe, infatti, che anche l'autofattura è stata emessa in ritardo, dando luogo all'irrogazione della sanzione ordinaria va da 500 a 20.000 euro.

Se per quanto riguarda gli acquisti comunitari e quelli di beni e servizi da fornitori comunitari le cose sembrano abbastanza semplici, altrettanto non si può dire per le operazioni che vedono coinvolti i fornitori extracomunitari.

Nel cap. 2.3 abbiamo visto che i dati relativi alle operazioni ricevute, a decorrere dal 1° gennaio 2022, da soggetti non comunitari devono essere comunicati trasmettendo al Sistema di Interscambio file XML contraddistinti, a seconda dei casi, dai codici <TipoDocumento> TD17 o TD19, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione di acquisto.

Per gli acquisti da tali soggetti, infatti, per assolvere l'Iva italiana con reverse charge non si può attendere l'arrivo della fattura del fornitore (il quale potrebbe mai mandarla in quanto non obbligato dalla normativa del suo Stato, il quale magari non ha nemmeno imposte simili alla nostra Iva), e quindi è necessario emettere una autofattura con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione.

Invero per gli acquisti da soggetti extra Ue, ai sensi dell'art. 17 comma 2 del DPR 633/72, deve farsi riferimento ai termini ordinariamente previsti per le operazioni "interne".

Si sottolinea nuovamente che, a differenza di quanto previsto per la procedura di integrazione e registrazione della fattura ricevuta da un fornitore Ue, gli adempimenti da porre in essere non sono normativamente condizionati dal momento di ricezione del documento del fornitore extra Ue.

È necessario, pertanto, avere contezza del momento di effettuazione dell'operazione, posto che generalmente l'autofattura deve essere emessa entro i successivi 12 giorni (art. 21 comma 4 del d.P.R. 633/72).

Per quanto riguarda gli acquisti di servizi generici (cioè quelli diversi da quelli di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies), l'autofattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma deve confluire nel mese di effettuazione dell'operazione stessa.

Come individuare tale momento? Il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generici è quello del pagamento, o se antecedente, quello di maturazione dei corrispettivi (per le prestazioni di carattere periodico o continuativo quali potrebbero essere ad esempio degli abbonamenti per l'utilizzo di determinati software) o quello di ultimazione della prestazione stessa.

L'individuazione del momento di ultimazione ha da sempre creato grossi problemi, e spesso nelle aziende si è adottata la procedura di considerare la data dell'ultimazione coincidente con quella di emissione della fattura del fornitore.

Nella prassi quotidiana spesso accade che, in sostanza, per una impresa serba che effettua un trasporto il 15 dicembre (ultimazione della prestazione), che emette fattura datata 31 gennaio, si emette autofattura datata 31 gennaio, e si registra l'operazione della liquidazione del mese di gennaio.

Analogamente nel caso di provvigioni relative a vendite procacciate in Irlanda del Nord (UE) nel mese di dicembre (ultimazione della prestazione) da un agente con sede in Gran Bretagna (Extra-UE), l'agente stesso emette fattura datata 31 gennaio, si emette autofattura (Imponibile e IVA) datata 31 gennaio, e si registra l'operazione della liquidazione del mese di gennaio.

In entrambi casi infatti l'autofattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma deve confluire nel mese di effettuazione dell'operazione stessa (vale adire in quello di dicembre e non in gennaio come avviene spesso nella prassi). Di conseguenza l'Esterometro andrebbe compilato creando un file la cui data sarà quella di ultimazione dell'operazione (dicembre), ed andrà inviato entro il 15 gennaio successivo.

Tuttavia, secondo quanto previsto dall'Agenzia delle Entrate, ai fini del momento di effettuazione determinato a norma dell'art. 6, comma 6, del d.P.R. 633/72, per ragioni di certezza e di semplificazione, è anche possibile assumere come indice dell'effettuazione dell'acquisto proprio il momento di ricezione di un qualunque documento emesso dal fornitore extra comunitario, volto a certificare l'operazione resa, come ad esempio la fattura estera (Circolare n. 16/2013, § 2.3⁴). Tale criterio può dunque tornare utile sia per l'emissione dell'autofattura, sia la sua trasmissione mediante Sdl ai fini Esterometro.

Per quanto riguarda gli acquisti di beni, il momento di effettuazione, ai sensi dell'art. 6 comma 1 del DPR 633/72, può essere determinato in modo sufficientemente agevole, facendo ricorso al momento di consegna o spedizione (beni mobili) o alla data di stipula dell'atto (beni immobili).

Chiaramente non ci si riferisce ai casi in cui l'extracomunitario cede della merce che parte da un luogo posto al di fuori della UE, perché in tale caso si è in presenza di una importazione che non va dichiarata in Esterometro.

Analogamente, il caso non è quello in cui l'extracomunitario invia la merce da altro Paese UE, utilizzando un numero di partita Iva dello Stato di partenza, posto che tale operazione va qualificata come acquisto comunitario.

Si vuole fare riferimento, infatti, ai casi in cui il fornitore non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato emette una fattura per la vendita di beni già presenti in Italia (non sono quindi importazioni o acquisti intracomunitari) al cliente residente o stabilito nel territorio nazionale

Dunque l'extracomunitario cede della merce che già si trova in Italia, utilizzando (impropriamente per l'Agenzia delle Entrate) un numero di partita Iva italiana. Tale operazione, per la sfortuna di soggetti addetti alla contabilità e loro consulenti, è diventata terribilmente frequente, a causa degli acquisti effettuati su internet, spesso su piattaforme che agiscono come "marketplacer" e che quindi mettono semplicemente in contatto con il vero venditore, il quale, per poter adempiere agli obblighi di consegna in tempi rapidi della merce, possiede la merce presso un deposito situato in Italia.

⁴ Da un punto di vista operativo, i nuovi criteri di individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, attraverso il momento di 'ultimazione del servizio' o di 'maturazione dei corrispettivi' possono risultare di non agevole applicazione, non essendo sempre oggettivamente verificabili.

Problematiche applicative della norma possono ad esempio subentrare nei casi in cui il prestatore e il committente non abbiano la medesima percezione dello stato di esecuzione della prestazione.

Qualora si determini uno sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e conoscenza dell'ultimazione stessa da parte del committente, saranno i documenti scambiati tra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Può inoltre verificarsi il caso in cui il corrispettivo non risulti determinabile poiché la quantificazione dello stesso va ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione. In tale evenienza si ritiene che l'ultimazione della prestazione o la maturazione del corrispettivo possa essere individuata nel momento in cui saranno noti i predetti elementi, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale. Solo in tale momento sorgerà, pertanto, l'obbligo di assolvimento dell'imposta, salvo, naturalmente, che per eventuali acconti di prezzo già corrisposti.

Come peraltro evidenziato nella circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, tenuto conto del richiamo contenuto nell'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, alle procedure di integrazione e registrazione di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993, nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto comunitario, si deve ritenere che la fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni «generiche» ex articolo 7-ter dovrà assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile come in precedenza descritto.

Infine, anche nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto extracomunitario si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

Anche per tali operazioni l'autofattura va emessa (utilizzando il TD19) con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni, e cioè il momento di consegna o spedizione, o se antecedente (come quasi sempre accade negli acquisti online) quello in cui è pagato il corrispettivo. In sostanza, già oggi sarebbe necessario emettere l'autofattura nel giorno in cui è stata utilizzata la carta di credito. Chi già opera in tale modo, non dovrebbe avere grossi problemi di compilazione del file xml da inviare a Sdl, posto che come data del documento va indicata proprio quella di effettuazione dell'operazione ed il file può essere trasmesso entro il 15 del mese successivo.

Per chi invece non emette le autofatture contestualmente all'effettuazione dell'operazione, l'Esterometro rischia di scoperciare un problema da sempre gestito "sottotraccia". Il termine "sottotraccia" è mutuato da un comunicato congiunto di Associazione Nazionale Commercialisti e Confimi Industria, con il quale viene evidenziato che il mancato invio a SDI entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione del file sull'Esterometro, non preoccupa tanto per la sanzione relativa all'Esterometro (2 euro), quanto per il fatto che evidenzerebbe che anche l'autofattura è stata emessa in ritardo, dando luogo all'irrogazione della sanzione ordinaria va da 500 a 20.000 euro a seconda dell'importo punibile omesso, della frequenza ed eventualmente della volontà del comportamento omissivo. "Un vero incubo", per chi, per intercettare gli acquisti effettuati online, attende l'estratto conto con i movimenti delle carte di credito.

2.6 ESTEROMETRO 2022: LE SPESE SOSTENUTE ALL'ESTERO

Secondo l'Agenzia delle Entrate non solo le operazioni rilevanti ai fini Iva in Italia devono essere comunicate con l'Esterometro, ma devono esserlo tutti gli acquisti di beni e servizi effettuati presso soggetti stabiliti all'estero, indipendentemente dalla loro rilevanza Iva in Italia.

Il caso oggetto è quindi quello degli acquisti di beni fatti all'estero e che non entrano in Italia (ad esempio la merce triangolata all'estero, o l'acquisto di carburante per autotrazione effettuato all'estero), e l'acquisto di servizi non generici, con territorialità estera: alberghi esteri, ristoranti esteri, noleggi a breve termine di mezzi di trasporto messi a disposizione all'estero biglietti per l'accesso a manifestazioni che si svolgono all'estero, trasporti di persone eseguiti interamente all'estero.

I tipi documento TD17 e TD19 saranno da utilizzare anche dove il *reverse charge* non viene effettuato, e cioè per gli acquisti di beni e servizi da soggetti esteri, che non sono rilevanti in Italia.

È possibile ritenere che non vadano comunicate, in quanto non si tratta di servizi acquistati dall'azienda, le spese di alberghi, ristoranti, ecc.. sostenute dal dipendente/amministratore, indicate in nota spese, con documenti non intestati all'azienda, anche se pagate con la carta di credito aziendale.

Fra i tanti problemi da risolvere uno è quello per cui l'Agenzia delle Entrate, attenendosi al dato formale della norma, evidenzia che non solo le operazioni rilevanti ai fini Iva in Italia devono essere comunicate con l'Esterometro, ma devono esserlo tutti gli acquisti di beni e servizi effettuati presso soggetti stabiliti all'estero, indipendentemente dalla loro rilevanza Iva in Italia.

Il caso oggetto del contendere è quindi quello degli acquisti di beni fatti all'estero e che non entrano in Italia (ad esempio la merce triangolata all'estero, o l'acquisto di carburante per autotrazione effettuato all'estero), e l'acquisto di servizi non generici, con territorialità estera: alberghi esteri, ristoranti esteri, noleggi a breve termine di mezzi di trasporto messi a disposizione all'estero, biglietti per l'accesso a manifestazioni che si svolgono all'estero, trasporti di persone eseguiti interamente all'estero.

Con il nuovo Esterometro, che di fatto riflette, in un file, le registrazioni Iva che vengono effettuate a seguito di un reverse charge (tanto che qualcuno lo chiama "autofattura elettronica"), ci si sarebbe aspettati che queste operazioni non sarebbero più state oggetto di

Invece, le specifiche tecniche, allegate al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 293384 del 28 ottobre 2021, trovano il sistema per far sì che anche tali informazioni vengano inviate a Sdl: se i files con "tipo documento" TD17 e TD19 vengono impropriamente chiamati "integrazione/autofatture", e normalmente vi si inseriscono i dati di operazioni sulle quali si è

fatto il reverse charge, tali files saranno da utilizzare anche dove il reverse charge non viene effettuato, e cioè per gli acquisti di beni e servizi da soggetti esteri, che non sono rilevanti in Italia.

Ad esempio, per le specifiche tecniche, se una società riceve una fattura da xxx Benelux, con Iva tedesca, per acquisto di carburante in Germania, dovrà inviare a Sdl un documento TD19 dove verrà indicata la base imponibile, ed in luogo dell'imposta il codice N2.2, ancorché la normativa non imponga l'emissione di nessuna autofattura, né l'integrazione di quella del fornitore.

Se la stessa impresa riceverà da un albergo francese una fattura con TVA esposta, dovrà inviare a Sdl un file TD17, con le stesse caratteristiche del precedente.

Premesso che nei casi sopracitati dovrà essere valutato se l'onere di comunicazione non costi più della sanzione per mancato invio (2 euro, sempre che venga rilevata l'omissione, e comunque riducibile ad un terzo in caso di acquiescenza), gli esempi riportati fanno riferimento a fatture intestate alla società.

Come comportarsi, quindi, quando la nota spese di un dipendente al ritorno da una trasferta all'estero ha allegati decine di documenti, non intestati all'azienda, per alberghi, ristoranti, noleggi, trasporti di persone ecc...?

A nostro modesto avviso, in queste situazioni non si può ritenere che la società abbia acquistato servizi alberghieri, di trasporto, di ristorazione ecc., ma queste spese costituiscano una integrazione del costo del personale, contabilizzata normalmente sotto la voce "trasferte dipendenti/amministratori", tanto che i documenti di spesa in questione costituiscono per la società costi deducibili alla sola condizione che con la nota spese il dipendente/amministratore attesti che documentano spese sostenute durante la trasferta, e le date ed i luoghi di sostenimento delle spese siano congrui con la trasferta (circolare 326/1997).

La circolare citata fu scritta quando al dipendente/amministratore in trasferta veniva spesso consegnata una "mazzetta" di contanti come anticipo spese, e quindi il dipendente/amministratore utilizzava direttamente i soldi del datore di lavoro per sopportare la spesa.

Riteniamo quindi che, quindi, alla medesima soluzione si dovrebbe giungere (il condizionale è d'obbligo) quando, anziché contanti dell'azienda, si utilizzano carte di credito dell'azienda; in sostanza, non dovrebbero essere comunicate, in quanto non si tratta di servizi acquistati dall'azienda, le spese di alberghi, ristoranti, ecc.. sostenute dal dipendente/amministratore, indicate in nota spese, con documenti non intestati all'azienda, anche se pagate con la carta di credito aziendale.

Nella prassi, l'azienda è in possesso di documenti a sé intestati, quando la spesa è sostenuta in Stati comunitari, a cui poi verrà chiesto il rimborso dell'Iva inclusa; è prassi, ad esempio delle aziende che sostengono ingenti spese per le principali fiere europee, che per questo genere di spese vengano richieste fatture intestate all'azienda, per poi chiedere il rimborso dell'Iva. Meno frequente che il dipendente o l'amministratore chiedano la fattura intestata all'azienda per bersi un caffè durante la trasferta, e quindi tale spesa, nella logica sopra illustrata, non dovrebbe essere comunicata.

La situazione si complica per le ditte individuali ed i professionisti; infatti, ogni spesa che si sostiene in proprio, inerente allo svolgimento dell'attività, andrebbe comunicata.

ALLEGATO:

- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 293384 del 28 ottobre 2021;

Restando a Vs. completa disposizione per ogni chiarimento in merito al contenuto del presente documento, cogliamo l'occasione per salutarVi cordialmente.

Studio Semprini-Cesari & Nini

Agenzia delle Entrate | **Provvedimento** | 28 ottobre 2021 | **n. 293384**

Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 e successive modificazioni.

Articolo unico

Modifiche al provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018

Rubrica non ufficiale

A decorrere dal 1° gennaio 2022, al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, avente ad oggetto "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6bis e 6ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127", e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modifiche:

1. il punto 9 è sostituito come segue:

"9. **Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere**

9.1 Con riferimento alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute, dal 1° gennaio 2022, verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, gli operatori IVA residenti trasmettono i dati all'Agenzia delle entrate utilizzando il formato previsto al punto 1.3 del presente provvedimento e inviando i file al Sistema di interscambio secondo le regole di compilazione previste dalle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

9.2 La comunicazione di cui al precedente punto 9.1 è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le regole stabilite nei punti precedenti.

9.3 Per le operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, la trasmissione dei file di cui al punto 9.1 è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. Per le operazioni ricevute da soggetti non stabiliti territorio dello Stato, la trasmissione dei file di cui al punto 9.1 è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione."

MOTIVAZIONI

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, e successive modificazioni, sono state definite - tra le altre - le regole tecniche e i termini per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle operazioni transfrontaliere, prevista dall'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Le specifiche tecniche al citato provvedimento, disciplinavano due modalità alternative per la trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere all'Agenzia delle entrate: la prima modalità prevedeva la predisposizione e l'invio trimestrale di un file contenente i dati fiscali puntuali di tutte le operazioni effettuate e ricevute da e verso operatori stranieri nel trimestre di riferimento; la seconda modalità prevedeva la predisposizione e l'invio, per ogni operazione attiva, di un file conforme al tracciato e alle regole tecniche della fatturazione elettronica, da trasmettere al Sistema di interscambio, impostando il campo del tracciato "codice destinatario" con un valore convenzionale (XXXXXXX).

L'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 è stato modificato dall'articolo 1, comma 1103, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, prevedendo che, con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, i dati delle operazioni transfrontaliere sono trasmessi esclusivamente utilizzando il Sistema di interscambio e il formato del file fattura elettronica, con termini differenziati per le operazioni attive e passive: per le prime, la trasmissione è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi; per le seconde, la trasmissione è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Tanto premesso, con il presente provvedimento si adeguano le regole tecniche per la trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere alle disposizioni normative in vigore.

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate:

- Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 67, comma 1; art. 68, comma 1);
- Statuto dell'Agenzia delle entrate (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);
- Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate (art. 2, comma 1);
- Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001.

b) Normativa di riferimento:

- Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente;
- Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, recante disposizioni in tema di fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, che individua le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6bis e 6ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127;

- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 524526 del 21 dicembre 2018, recante modifiche ai [provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018](#) e del 5 novembre 2018;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 107524 del 29 aprile 2019, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#);
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 164664 del 30 maggio 2019, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#) e del 29 aprile 2019;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 738239 del 30 ottobre 2019, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#), del 29 aprile 2019 e del 30 maggio 2019;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 1427541 del 17 dicembre 2019, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#), del 29 aprile 2019, del 30 maggio 2019 e del 30 ottobre 2019;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 99922 del 28 febbraio 2020, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#), del 29 aprile 2019, del 30 maggio 2019, del 30 ottobre 2019 e del 17 dicembre 2019;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 166579 del 20 aprile 2020, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#), del 29 aprile 2019, del 30 maggio 2019, del 30 ottobre 2019, del 17 dicembre 2019 e del 28 febbraio 2020;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185115 del 4 maggio 2020, recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'[Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 come modificato dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018](#), del 29 aprile 2019, del 30 maggio 2019, del 30 ottobre 2019, del 17 dicembre 2019, del 28 febbraio 2020 e del 20 aprile 2020.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.