
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

2. **ACQUISTI ON LINE**

di Fabrizio Manca

2.1. PREMESSA

Gli ultimi anni si è verificato un aumento considerevole degli acquisti *on line* da parte delle aziende, sia di beni immateriali o digitalizzati in cui l'intera transazione commerciale, ivi inclusa la consegna del bene, avviene per **via telematica** ("commercio elettronico diretto"), sia di beni materiali in cui il canale telematico viene utilizzato in luogo di quello tradizionale per effettuare l'ordine e il pagamento, con successiva consegna fisica del bene ("commercio elettronico indiretto")¹.

Trattasi di operazioni che, pur nella loro semplicità operativa, devono essere gestite con attenzione dagli uffici amministrativi in quanto, essendo sovente il fornitore un soggetto estero non stabilito in Italia, comportano l'obbligo di assolvimento dell'IVA in capo all'impresa acquirente attraverso il **meccanismo dell'inversione contabile**.



2.2. I CASI

2.2.1. Acquisto via Internet di un programma antivirus venduto da una società UE

D. *Abbiamo acquistato via Internet un programma antivirus da un fornitore lussemburghese.*

Come deve essere registrata la relativa fattura?

R. Le prestazioni di commercio elettronico diretto (tra cui rientra anche il *download* del *software antivirus*) rese nei rapporti "B2B" rientrano tra le prestazioni di servizi generiche, disciplinate dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

La definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" è contenuta nell'art. 7, par. 1 del Regolamento UE n. 282/2011: "*I 'servizi prestati tramite mezzi elettronici', di cui alla Direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*". I successivi paragrafi 2 e 3 elencano nel dettaglio, rispettivamente, i servizi che rientrano nella definizione di commercio elettronico e quelli, invece, che non vi rientrano.

L'acquisto oggetto del quesito è, pertanto, rilevante ai fini IVA in Italia (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente ha fissato la sede della propria attività economica), con conseguente assolvimento dell'IVA in capo al committente italiano attraverso il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

Al ricevimento della fattura emessa dal prestatore lussemburghese, il committente nazionale deve:

- a) **numerare la fattura** del prestatore comunitario ed integrarla con l'ammontare dell'IVA calcolata con l'aliquota ordinaria, nonché eventualmente con l'indica-

¹ Circolare Agenzia Dogane n. 26 del 30 giugno 2021.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

zione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera². Il processo di integrazione può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17";

- b) **annotare distintamente la fattura**, previa integrazione di cui alla precedente lettera a), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera³;
- c) annotare distintamente la fattura integrata anche nel **registro IVA degli acquisti** (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta⁴. A tal riguardo, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta) ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo⁵.

Se tenuto all'obbligo con periodicità mensile, il committente nazionale deve compilare il Mod. INTRA-2 *quater*.

Nel caso in cui il committente nazionale abbia integrato manualmente la fattura del prestatore comunitario, vige, infine, l'obbligo di inviare al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17" al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro) di cui all'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

Si evidenzia che nel caso in cui non riceva la fattura del prestatore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il committente nazionale deve emettere un'autofattura ai sensi dell'art. 46, quinto comma, del D.L. n. 331/1993 entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa, in unico esemplare. Tale documento, che deve riportare la dicitura "autofatturazione", deve essere annotato nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente⁶ e, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, distintamente anche nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972). Anche se l'art. 46, comma 5 fa espresso riferimento al "cessionario" di un acquisto intracomunitario di beni, tale obbligo ricade anche sul committente nazionale con riferimento alle presta-

² Art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

³ Art. 47, comma 1, primo periodo del D.L. n. 331/1993.

⁴ Art. 47, comma 1, terzo periodo del D.L. n. 331/1993.

⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 3 maggio 2013, tenuto conto delle successive modifiche all'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 introdotte dal D.L. n. 50 del 24 aprile 2017.

⁶ Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

zioni di servizi generiche⁷. L'autofattura deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio compilando un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD20", l'imponibile e il codice "Natura" N2.1, e, a seguire, un tipo documento TD17 con l'indicazione della relativa imposta.

2.2.2. **Acquisto via Internet di un software venduto da una società extra-UE**

D. *Lo scorso mese di giugno abbiamo acquistato un software on line vendutoci da una società statunitense che ha messo a disposizione la fattura sul proprio portale il giorno stesso in cui abbiamo pagato con carta di credito aziendale.*

Come deve essere registrata la relativa fattura?

R. Le prestazioni di commercio elettronico diretto (tra cui rientra anche il *download* di *software*) rese nei rapporti "B2B" rientrano tra le prestazioni di servizi generiche, disciplinate dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, la definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" è contenuta nell'art. 7, par. 1 del Regolamento UE n. 282/2011: "*I 'servizi prestati tramite mezzi elettronici', di cui alla Direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*". I successivi paragrafi 2 e 3 elencano nel dettaglio, rispettivamente, i servizi che rientrano nella definizione di commercio elettronico e quelli, invece, che non vi rientrano.

La fattura della società statunitense, emessa in base alla propria normativa fiscale, deve essere da voi registrata quale documento di costo.

Poiché la prestazione di servizi è territorialmente rilevante in Italia in forza di quanto previsto dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, il committente italiano deve assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile tramite emissione di un'autofattura⁸ con IVA ad aliquota ordinaria, indicando sul documento stesso la dicitura "*autofatturazione*".

Per le prestazioni di servizi generiche¹⁰ l'autofattura deve essere emessa entro il giorno **15 del mese successivo a quello di effettuazione**¹¹ dell'operazione¹², da annotare nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione, nonché nel registro IVA degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione.

⁷ Circolare 20 settembre 2012, n. 35/E, par. 3.3.

⁸ Ai sensi degli artt. 17, comma 2, e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

⁹ Come previsto dall'art. 21, comma 6-ter, del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁰ Di cui all'art. 6, comma 6, primo periodo del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹ Come disciplinato dall'art. 6, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

¹² Art. 21, quarto comma, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

A livello operativo, il committente italiano deve:

- a) registrare la fattura del prestatore extracomunitario a libro giornale quale **documento di costo**;
- b) emettere l'autofattura in unico esemplare su propria carta intestata (oppure attraverso un documento in forma elettronica) indicando tutti gli elementi che sono riportati sulla fattura del prestatore estero, nonché i riferimenti normativi (art. 17, comma secondo, e art. 21, comma quinto, del D.P.R. n. 633/1972), l'IVA calcolata secondo l'aliquota applicabile e la data di emissione. L'obbligo di emissione dell'autofattura può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17";
- c) indicare la dicitura "autofatturazione", nonché la norma in forza della quale viene emessa l'autofattura (nel caso di prestazioni di servizi generiche, l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- d) ai fini della determinazione della base imponibile, nell'eventualità indicare i corrispettivi dovuti e delle spese e degli oneri in valuta estera calcolati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura; in mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. Ai sensi dell'art. 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, la conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea;
- e) registrare l'autofattura con la tempistica sopra indicata, sia nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), sia nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in cui il committente nazionale proceda ad emettere l'autofattura cartacea, vige, infine, l'obbligo di inviare Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17" al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro) di cui all'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127/2015.

2.2.3. **Software scaricato on line e mancato ricevimento della fattura del fornitore UE**

D. *Lo scorso mese di aprile abbiamo scaricato da internet un software venduto da un fornitore comunitario (irlandese) che abbiamo provveduto a pagare immediatamente con carta di credito aziendale. A fronte dell'acquisto non abbiamo ricevuto la fattura della software house comunitaria; in particolare non ci è stato inviato alcun documento via mail, né risulta scaricabile dal sito della casa produttrice di software.*

Come comportarci ai fini IVA?

R. Il *download* del *software*, qualificandosi come un'operazione di commercio elettronico diretto¹³, configura una prestazione di servizi generica, rilevante ai fini IVA in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente ha fissato la sede della propria attività economica).

Trattandosi di **prestatore comunitario**, il committente italiano è tenuto ad assolvere l'imposta attraverso il meccanismo dell'**inversione contabile**, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione (disciplinato dall'art. 6, comma sesto, del D.P.R. n. 633/1972).

Al riguardo, il comma 5 del citato art. 46 prevede che *"Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'art. 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare"*. Anche se tale disposizione fa espresso riferimento al cessionario di un acquisto intracomunitario di beni, tale obbligo ricade anche sul committente nazionale (circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, par. 3.3).

Pertanto, tenuto conto che il *download* del *software* e relativo pagamento è avvenuto nel mese di aprile (effettuazione dell'acquisto intracomunitario di servizi), l'impresa italiana committente che non riceve la fattura entro il 30 giugno (secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) deve emettere, ai sensi del citato art. 46, quinto comma, del D.L. n. 331/1993, entro il 15 luglio la fattura che avrebbe dovuto emettere il prestatore irlandese, in un unico esemplare.

Tale documento, che deve riportare la dicitura *"autofatturazione"*, deve essere annotato nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente¹⁴ e, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, distintamente anche nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

L'autofattura deve essere trasmessa al **Sistema di Interscambio** compilando un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD20", l'imponibile e il codice "Natura" N2.1, e, a seguire, un tipo documento TD17 con l'indicazione della relativa imposta.

Se tenuto all'obbligo con periodicità mensile, il committente nazionale deve, infine, compilare il Mod. INTRA-2 *quater*.

2.2.4. **Software scaricato on line e mancato ricevimento della fattura del fornitore extra-UE**

D. *Nel caso di acquisto di software on line che ci vengono venduti da una società statunitense, non sempre riceviamo la relativa fattura.*

Come dobbiamo operare per non incorrere in sanzioni ai fini IVA?

¹³ Così come definito dall'art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

R. Il *download* del *software*, qualificandosi come un'operazione di commercio elettronico diretto¹⁵, configura una prestazione di servizi generica, rilevante ai fini IVA in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente ha fissato la sede della propria attività economica).

La società statunitense emette una fattura in base alla propria normativa fiscale, da registrare come documento di costo.

Il committente italiano deve assolvere l'imposta ai sensi dell'art. 17, secondo comma del D.P.R. n. 633/1972, con il meccanismo dell'inversione contabile attraverso l'emissione di un'autofattura¹⁶ con IVA ad aliquota ordinaria, indicando sul documento stesso la dicitura "autofatturazione"¹⁷.

Nel caso specifico, trattandosi di un prestatore extra-UE l'assolvimento dell'imposta tramite emissione di autofattura opera a prescindere dall'emissione, o meno, della fattura da parte del prestatore statunitense.

Per le **prestazioni di servizi generiche**¹⁸ l'autofattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione¹⁹ dell'operazione²⁰, da annotare nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione, nonché nel registro IVA degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione.

A livello operativo, il committente italiano deve:

- a) registrare la fattura del prestatore extracomunitario a **libro giornale** quale documento di costo;
- b) emettere l'autofattura in unico esemplare su propria carta intestata (oppure attraverso un documento in forma elettronica) indicando i riferimenti normativi (art. 17, comma secondo, e art. 21, comma quinto, del D.P.R. n. 633/1972), l'IVA calcolata secondo l'aliquota applicabile e la data di emissione. L'obbligo di emissione dell'autofattura può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17";
- c) indicare la dicitura "autofatturazione", nonché la norma in forza della quale viene emessa l'autofattura (nel caso di prestazioni di servizi generiche, l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- d) ai fini della determinazione della base imponibile, nell'eventualità indicare i **corrispettivi dovuti e delle spese e degli oneri in valuta estera calcolati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione** o in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura; in mancanza, il com-

¹⁵ Così come definito dall'art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011.

¹⁶ Ai sensi degli artt. 17, comma 2, e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁷ Come previsto dall'art. 21, comma 6-ter del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁸ Di cui all'art. 6, comma 6, primo periodo del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁹ Come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972.

²⁰ Art. 21, quarto comma, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

puto è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. Ai sensi dell'art. 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, la conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea;

- e) registrare l'autofattura con la tempistica sopra indicata, sia nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), sia nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in cui il committente nazionale proceda ad emettere l'autofattura cartacea, vige, infine, l'obbligo di inviare Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17" al fine di assolvere all'obbligo del c.d. estero metro²¹.

2.2.5. **Differenze fra acquisto di software standardizzato oppure personalizzato**

D. *Acquistiamo abitualmente dei software da fornitori comunitari, che occasionalmente ci vengono consegnati su supporto fisico mentre, il più delle volte, provvediamo a scaricarli on line.*

Come trattare gli acquisti ai fini IVA?

R. Per rispondere al vostro quesito occorre preliminarmente operare una distinzione tra:

- *software* "standardizzato";
- *software* "personalizzato";
- *software* "standardizzato" o "personalizzato" scaricato esclusivamente *on line*.

Software standardizzato

La disciplina IVA dell'acquisto da fornitori UE di un *software* standardizzato su supporto fisico è stata presa in considerazione dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, la quale ha equiparato tale operazione ad un acquisto intracomunitario di beni, con tutti i relativi obblighi (per i quali si rimanda anche al Capitolo "Acquisti di beni da fornitori UE"):

- ai fini IVA, assolvimento dell'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 (tramite integrazione della fattura e annotazione della stessa nel registro IVA delle fatture emesse e degli acquisti);
- ai fini INTRASTAT, compilazione del Mod. INTRA-2 *bis* nel caso in cui il cessionario sia tenuto all'obbligo con periodicità mensile;
- ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. estero metro)²², invio al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD18".

→ Vedere anche: **Acquisti di beni da fornitori UE**

²¹ La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere, di cui all'art. 1, comma 3-*bis* del D.Lgs. n. 127/2015.

²² Di cui all'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

Software personalizzato

Rifacendosi ai documenti di prassi, dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13, paragrafo 15.1, lettera g) si ricava che il *software* personalizzato sia da trattare come una prestazione di servizi; viene, infatti, affermato, con riferimento ai Mod. INTRASTAT, che: “*La presentazione degli elenchi riepilogativi, agli effetti fiscali e statistici, riguarda solo il software standardizzato e non quello personalizzato*”. Poiché nei Mod. INTRASTAT dovevano, fino al 31 dicembre 2009, essere incluse solo le movimentazioni dei beni, indirettamente si può dedurre che il *software* personalizzato è considerato una prestazione di servizi. Questo concetto ai fini IVA è tuttora valido²³.

Pertanto, trattandosi di una prestazione di servizi generica, l'acquisto è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 con tutti i relativi obblighi:

- ai fini IVA, assolvimento dell'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, tramite integrazione della fattura e annotazione della stessa nel registro IVA delle fatture emesse e degli acquisti;
- ai fini INTRASTAT, compilazione del Mod. INTRA-2 *quater* qualora il commit-tente sia tenuto all'obbligo con periodicità mensile;
- ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. estero-metro)²⁴, invio al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice “TD17”.

Software, sia standardizzato che personalizzato, scaricato on line

È considerata una prestazione di servizi generica l'operazione in cui il *software* (sia esso standardizzato oppure personalizzato) viene scaricato esclusivamente da Internet, senza alcun supporto fisico: in questo caso ci troviamo di fronte ad una transazione del c.d. commercio elettronico diretto dove sul punto il Ministero Dip. Dogane si era già pronunciato con C.M. 20 agosto 1998, n. 1977/V/SD: “(...) *la fornitura via Internet dei “prodotti virtuali”, cioè di tutti quei prodotti che possono essere importati sotto forma di beni materiali che essere forniti on-line - non deve essere considerata come cessione di beni, ma come prestazione di servizi*”. Una conferma è contenuta nell'art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011, in cui viene data la definizione di “servizi prestati tramite mezzi elettronici”.

Pertanto, trattandosi di una prestazione di servizi generica, l'acquisto è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 con tutti i relativi obblighi:

- ai fini IVA, assolvimento dell'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, tramite integrazione della fattura e annotazione della stessa nel registro IVA delle fatture emesse e degli acquisti;

²³ Ulteriori riferimenti utili si trovano nella risoluzione Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 261/E.

²⁴ Di cui all'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127/2015.

- ai fini INTRASTAT, compilazione del Mod. INTRA-2 *quater* qualora il commit-tente sia tenuto all'obbligo con periodicità mensile;
- ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. estero-metro)²⁵, invio al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elet-tronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD17".

2.2.6. **Acquisti on line di beni venduti da fornitori UE**

D. *Sono sempre più frequenti gli acquisti di beni effettuati dai nostri dipendenti tramite piattaforme di vendite on line. Nel caso in cui tali beni vengano venduti da fornitori comu-nitari, quali adempimenti IVA e INTRASTAT dobbiamo rispettare?*

R. Nel caso di acquisti effettuati con ordine e pagamento *on line* e consegna fisica dei beni (c.d. commercio elettronico indiretto), il cui fornitore è un'azienda comunitaria, occorre distinguere a seconda della provenienza dei beni:

- beni al momento dell'acquisto già fisicamente in Italia;
- beni al momento dell'acquisto in partenza da un altro Stato membro UE.

Beni al momento dell'acquisto già fisicamente in Italia

Ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di beni si considerano effet-tuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto, tra gli altri, beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso.

Nel caso di acquisti di beni territorialmente rilevanti in Italia, in quanto esistenti nel territorio dello Stato al momento dell'acquisto, effettuati da un soggetto passivo UE nei confronti del cessionario nazionale, soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia, quest'ultimo è debitore d'imposta da assolvere tramite il meccanismo dell'inversione contabile, attraverso **l'integrazione della fattura ricevuta** (ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993).

Al ricevimento della fattura emessa dal cedente comunitario, il cessionario nazionale deve:

- a) numerare la fattura ed integrarla con l'ammontare dell'IVA calcolata con l'aliquota propria del bene, nonché eventualmente con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base im-ponibile dell'operazione espressi in valuta estera²⁶. Il processo di integrazione può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19";
- b) annotare distintamente la fattura, previa integrazione di cui alla precedente lettera a), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all'art.

²⁵ Di cui all'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

²⁶ Art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera²⁷;

- c) annotare distintamente la fattura integrata anche nel registro IVA degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta²⁸. A tal riguardo, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta) ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo²⁹.

Nel caso in cui il cessionario nazionale abbia integrato manualmente la fattura del cedente comunitario, vige, infine, l'obbligo di inviare al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro) di cui all'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

Nel caso in cui non riceva la fattura del cedente comunitario entro il **secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**, il cessionario nazionale deve emettere un'autofattura ai sensi dell'art. 46, quinto comma del D.L. n. 331/1993 entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa, in unico esemplare. Tale documento, che deve riportare la dicitura "*autofatturazione*", deve essere annotato nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente³⁰ e, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, distintamente anche nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972). L'autofattura deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio compilando un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD20", l'imponibile e il codice "Natura" N2.1 e, a seguire, un tipo documento TD19 con l'indicazione della relativa imposta³¹.

L'applicazione dell'inversione contabile in capo al cessionario nazionale è obbligatoria anche nel caso in cui il cedente comunitario sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite **identificazione diretta** oppure tramite **rappresentante fiscale**. Anche se identificato nel territorio dello Stato, il cedente UE non deve porre in essere alcun adempimento; in particolare, non deve emettere la fattura tramite la partita IVA italiana³². Qualora

²⁷ Art. 47, comma 1, primo periodo del D.L. n. 331/1993.

²⁸ Art. 47, comma 1, terzo periodo del D.L. n. 331/1993.

²⁹ circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 3 maggio 2013, tenuto conto delle successive modifiche all'art. 19, primo comma del D.P.R. n. 633/1972 introdotte dal D.L. n. 50 del 24 aprile 2017.

³⁰ Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

³¹ Guida Agenzia delle Entrate alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, versione 1.9 del 5 marzo 2024.

³² Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 agosto 2010; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015; risposta Agenzia delle Entrate n. 11 del 24 gennaio 2020; risposta Agenzia delle Entrate n. 549 del 19 agosto 2021.

venga emesso, il documento con partita IVA italiana è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero (la società UE, pertanto, dovrà emettere una fattura con partita IVA UE senza l'addebito dell'imposta)³³.

Le norme non escludono, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa per proprie esigenze emettere nei confronti del cessionario residente un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario. In altre parole, l'assenza di obbligo non significa, tuttavia, impossibilità di emettere tramite Sistema di Interscambio a fini contabili, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti un documento "fattura". In questa eventualità l'Agenzia delle Entrate, pur rimarcando che la modalità di documentazione "ordinaria" per i soggetti non stabiliti in Italia è quella extra Sistema di Interscambio, ha affermato che il documento emesso dal soggetto estero (indicando la partita IVA italiana aperta tramite identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter o rappresentante fiscale che cura materialmente gli adempimenti) dovrà recare, oltre all'indicazione che l'imposta afferente l'operazione sarà assolta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 2, il codice natura N2.2³⁴.

Si evidenzia che il **reverse charge** in capo al cessionario nazionale non trova applicazione qualora la cessione di beni territorialmente rilevante sia stata effettuata dal soggetto non residente per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

Merce al momento dell'acquisto in partenza da un altro Stato membro UE

Nel caso di effettiva movimentazione dei beni oggetto dell'acquisto dallo Stato membro del fornitore con consegna in Italia, l'operazione si qualifica come un acquisto intracomunitario di beni (in presenza, ovviamente, di tutti gli altri requisiti previsti dall'art. 38 del D.L. n. 331/1993, tra cui si evidenzia lo *status* di operatore economico del cedente UE attraverso la verifica della partita IVA nella banca dati VIES).

Il cessionario nazionale è, pertanto, tenuto ad assolvere l'imposta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

Al ricevimento della fattura emessa dal cedente comunitario, il cessionario nazionale deve:

- a) numerare la fattura ed integrarla con l'ammontare dell'IVA calcolata con l'aliquota propria del bene, nonché eventualmente con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera³⁵. Il processo di integrazione può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file*

³³ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015.

³⁴ Risposta Agenzia delle Entrate n. 58 del 4 marzo 2024.

³⁵ Art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice “TD18”;

- b) annotare distintamente la fattura, previa integrazione di cui alla precedente lettera a), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all’art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l’ordine della numerazione, con l’indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera³⁶;
- c) annotare distintamente la fattura integrata anche nel registro IVA degli acquisti (di cui all’art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta³⁷. A tal riguardo, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell’art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a partire dal mese in cui l’imposta diviene esigibile e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell’imposta) ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo³⁸.

Se tenuto all’obbligo con periodicità mensile, il cessionario nazionale deve compilare il Mod. INTRA-2-*bis*.

Nel caso in cui il cessionario nazionale abbia integrato manualmente la fattura del cedente comunitario, vige, infine, l’obbligo di inviare al Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice “TD18” al fine di assolvere all’obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro) di cui all’art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

Si evidenzia che nel caso in cui non riceva la fattura del cedente comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, il cessionario nazionale deve emettere un’autofattura ai sensi dell’art. 46, quinto comma del D.L. n. 331/1993 entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione stessa, in unico esemplare. Tale documento, che deve riportare la dicitura “autofatturazione”, deve essere annotato nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente³⁹ e, ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta, distintamente anche nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972). L’autofattura deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio compilando un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice “TD20”, l’imponibile e il codice “Natura” N3.2 e, a seguire, un tipo documento TD18 con l’indicazione della relativa imposta.

³⁶ Art. 47, comma 1, primo periodo del D.L. n. 331/1993.

³⁷ Art. 47, comma 1, terzo periodo del D.L. n. 331/1993.

³⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 3 maggio 2013, tenuto conto delle successive modifiche all’art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 introdotte dal D.L. n. 50 del 24 aprile 2017.

³⁹ Ai sensi dell’art. 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993.

2.2.7. Acquisti on line di beni venduti da fornitori extra-UE

D. *Facendo riferimento agli acquisti on line del caso precedente, capita di ricevere delle fatture emesse da fornitori extra-UE, con beni che al momento del nostro acquisto sono già presenti fisicamente in magazzini e altri luoghi di stoccaggio in Italia. Non effettuando, pertanto, alcuna importazione, come dobbiamo trattare ai fini IVA la fattura del fornitore extra-UE?*

R. Nel caso di acquisti di beni già fisicamente esistenti nel territorio italiano, ceduti da un fornitore extra-UE con ordine e pagamento effettuati *on line* e consegna fisica (c.d. commercio elettronico indiretto), l'imposta deve essere assolta dal cessionario nazionale con il meccanismo dell'inversione contabile tramite emissione di un'autofattura⁴⁰ con IVA ad aliquota propria del bene, indicando sul documento stesso la dicitura "autofatturazione"⁴¹.

Ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di beni si considerano, infatti, effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto, tra gli altri, beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della **temporanea importazione**, esistenti nel territorio dello stesso.

Per gli acquisti di beni territorialmente rilevanti in Italia l'autofattura deve essere emessa **entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione**⁴² (determinata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972), da annotare nel registro IVA delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione, nonché nel registro IVA degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione.

A livello operativo, il committente italiano deve:

- a) registrare la fattura del cedente extracomunitario a libro giornale quale documento di costo;
- b) emettere l'autofattura in unico esemplare su propria carta intestata (oppure attraverso un documento in forma elettronica) indicando tutti gli elementi che sono riportati sulla fattura del cedente estero, nonché i riferimenti normativi (art. 17, comma secondo, e art. 21, comma quinto, del D.P.R. n. 633/1972), l'IVA calcolata secondo l'aliquota applicabile e la data di emissione. L'obbligo di emissione dell'autofattura può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19";
- c) indicare la dicitura "autofatturazione", nonché la norma in forza della quale viene emessa l'autofattura (nel caso di acquisti di beni territorialmente rilevanti, l'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972);
- d) ai fini della determinazione della base imponibile, nell'eventualità indicare i corrispettivi dovuti e delle spese e degli oneri in valuta estera calcolati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o in mancanza di tale indicazione nella

⁴⁰ Ai sensi degli artt. 17, comma 2, e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

⁴¹ Come previsto dall'art. 21, comma 6-*ter*, del D.P.R. n. 633/1972.

⁴² Come previsto dall'art. 21, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

fattura, del giorno di emissione della fattura; in mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. Ai sensi dell'art. 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, la conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea;

- e) registrare l'autofattura con la tempistica sopra indicata, sia nel registro IVA delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), sia nel registro IVA degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in cui il cessionario nazionale proceda ad emettere l'autofattura cartacea, vige, infine, l'obbligo di inviare Sistema di Interscambio il *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015.

L'applicazione dell'inversione contabile in capo al cessionario nazionale è obbligatoria anche nel caso in cui il cedente extracomunitario sia identificato ai fini IVA in Italia tramite rappresentante fiscale. Anche se identificato nel territorio dello Stato, il cedente extra-UE non deve porre in essere alcun adempimento; in particolare, non deve emettere la fattura tramite la partita IVA italiana⁴³. Qualora venga emesso, il documento con partita IVA italiana è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la **fattura emessa direttamente dal fornitore estero**⁴⁴.

Le norme non escludono, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa per proprie esigenze emettere nei confronti del cessionario residente un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario. In altre parole, l'assenza di obbligo non significa, tuttavia, impossibilità di emettere tramite Sistema di Interscambio a fini contabili, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti un documento "fattura". In questa eventualità l'Agenzia delle Entrate, pur rimarcando che la modalità di documentazione "ordinaria" per i soggetti non stabiliti in Italia è quella extra Sistema di Interscambio, ha affermato che il documento emesso dal soggetto estero (indicando la partita IVA italiana aperta tramite rappresentante fiscale che cura materialmente gli adempimenti) dovrà recare, oltre all'indicazione che l'imposta afferente l'operazione sarà assolta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 2, il codice natura N2.2⁴⁵.

Si evidenzia che il *reverse charge* in capo al cessionario nazionale **non trova applicazione** qualora la cessione di beni territorialmente rilevante sia stata effettuata dal soggetto non residente per il tramite di una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato (art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

⁴³ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 agosto 2010; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015; risposta Agenzia delle Entrate n. 11 del 24 gennaio 2020; risposta Agenzia delle Entrate n. 549 del 19 agosto 2021.

⁴⁴ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015.

⁴⁵ Risposta Agenzia delle Entrate n. 58 del 4 marzo 2024.

2.2.8. Errata fattura cartacea con IVA emessa del cedente non residente

D. *Nell'effettuare gli acquisti di beni on line capita a volte di ricevere dal fornitore estero (sia UE, sia extra-UE) con partita IVA in Italia, una fattura via mail (pdf) con addebito di IVA italiana. Come deve essere gestita da parte nostra l'operazione?*

R. Per rispondere al vostro quesito è possibile far riferimento alle specifiche tecniche della fattura elettronica la cui versione 1.8 del 12 dicembre 2023⁴⁶ ha modificato le indicazioni per l'utilizzo del codice <Tipo Documento> TD28 il cui titolo è rimasto, come in precedenza, "Acquisti da San Marino con IVA (fattura cartacea)".

Come confermato anche dall'Agenzia delle Entrate nella successiva "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro"⁴⁷ oltre all'utilizzo già previsto nella precedente versione delle specifiche tecniche⁴⁸, il <TipoDocumento> TD28 deve essere utilizzato anche per adempiere all'esterometro⁴⁹ nelle ipotesi di cui all'art. 6, comma 9-bis.1, del D.Lgs. n. 471/1997, in cui il cessionario/committente nazionale, anziché assolvere l'imposta con il regime dell'inversione contabile, riceve erroneamente una fattura cartacea con addebito dell'imposta in rivalsa dal cedente/prestatore non stabilito, ancorché identificato in Italia.

Trattasi di una situazione che riguarda, tipicamente gli acquisti oggetto del vostro quesito, vale a dire quelli effettuati tramite **piattaforme on line di beni già fisicamente in Italia, ceduti da un fornitore non residente.**

Ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto, tra gli altri, beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso.

Nel caso di acquisti di beni territorialmente rilevanti in Italia, in quanto esistenti nel territorio dello Stato al momento dell'acquisto, effettuati da un soggetto passivo non residente nei confronti del cessionario nazionale, soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia, quest'ultimo è debitore d'imposta da assolvere tramite il meccanismo dell'inversione contabile.

L'applicazione dell'inversione contabile in capo al cessionario nazionale è obbligatoria anche nel caso in cui il cedente non residente sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta oppure tramite rappresentante fiscale. Anche se identificato nel territorio dello Stato, il cedente UE/extra-UE non deve porre in essere alcun adempimento; in particolare, non deve emettere la fattura tramite la partita IVA italiana⁵⁰. Qualora venga emesso, il documento con partita IVA italiana è da considerare non ri-

⁴⁶ Valida a partire dal 1° febbraio 2024.

⁴⁷ Versione 1.9 del 5 marzo 2024.

⁴⁸ Vale a dire, nel caso di soggetto passivo IVA nazionale che riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta emessa da un soggetto residente nella Repubblica di San Marino, non tenuto all'obbligo della fattura elettronica in quanto ha dichiarato ricavi nell'anno solare precedente per un importo inferiore a 100.000 euro.

⁴⁹ La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127/2015.

⁵⁰ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 agosto 2010; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015; risposta Agenzia delle Entrate n. 11 del 24 gennaio 2020; risposta Agenzia delle Entrate n. 549 del 19 agosto 2021.

2. Acquisti on line

2.2. I casi

levante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero⁵¹.

Le norme non escludono, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa per proprie esigenze emettere nei confronti del cessionario residente un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario. In altre parole, l'assenza di obbligo non significa, tuttavia, impossibilità di emettere tramite Sistema di Interscambio a fini contabili, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti un documento "fattura". In questa eventualità l'Agenzia delle Entrate, pur rimarcando che la modalità di documentazione "ordinaria" per i soggetti non stabiliti in Italia è quella extra Sistema di Interscambio, ha affermato che il documento emesso dal soggetto estero (indicando la partita IVA italiana aperta tramite identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter o rappresentante fiscale che cura materialmente gli adempimenti) dovrà recare, oltre all'indicazione che l'imposta afferente l'operazione sarà assolta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 2, il codice natura N2.2⁵².

Si evidenzia che il *reverse charge* in capo al cessionario nazionale non trova applicazione qualora la cessione di beni territorialmente rilevante sia stata effettuata dal soggetto non residente per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (art. 17, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in esame, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'IVA è stata erroneamente assolta dal cedente non residente. A livello sanzionatorio, l'art. 6, comma 9-bis1, del D.Lgs. n. 471/1997⁵³ prevede che, fermo restando il diritto alla detrazione in capo al cessionario, lo stesso non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa **fra 250 e 10.000 euro** (al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore). È possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso⁵⁴.

Trattandosi di fornitori non residenti, ai citati aspetti sanzionatori si affianca anche l'onere per il cessionario nazionale di adempiere all'esterometro, inviando un *file xml* della fattura elettronica indicando quale <TipoDocumento> il codice TD28. Come affermato dall'Agenzia delle Entrate il 1° febbraio 2024 in occasione di un incontro con la stampa di settore, l'utilizzo del TD28 non incide, infatti, sul disposto dell'art. 6, comma 9-bis.1, del D.Lgs. n. 471/1997, restando ferme le previsioni di tale disposizione in ordine alla detrazione dell'imposta ed alla sanzione dovuta.

Si riportano di seguito le regole di compilazione del <TipoDocumento> TD28:

- blocco <CedentePrestatore>: i dati identificativi del cedente/prestatore estero che ha emesso la fattura con addebito dell'imposta tramite la posizione IVA aperta in Italia (i dati devono riferirsi al soggetto estero e non alla posizione IVA italiana);

⁵¹ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 febbraio 2015.

⁵² Risposta Agenzia delle Entrate n. 58 del 4 marzo 2024.

⁵³ Comma che è rimasto invariato anche a seguito della riforma delle sanzioni tributarie attuata dal D.Lgs. n. 87/2024.

⁵⁴ Di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

- blocco <CessionarioCommittente>: i dati del cessionario/committente italiano;
- nel campo <Data> deve essere riportata la data di effettuazione dell'operazione indicata nella fattura cartacea emessa dal cedente/prestatore non stabilito identificato in Italia;
- indicazione di imponibile e imposta, come indicato nella fattura cartacea ricevuta;
- <DatiFattureCollegate>: numero e data della fattura cartacea originale emessa dal cedente non stabilito identificato in Italia;
- <Numero>: è consigliabile adoperare una numerazione progressiva scelta dal mittente (per esempio, il protocollo del registro acquisti).

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKL**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer