

Risposta n. 438/2022

OGGETTO: Accertamento - Riduzione dei termini di decadenza in ipotesi di pagamenti tracciabili - Articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, pone un quesito, qui di seguito sinteticamente riportato, in merito alle condizioni per fruire del beneficio della riduzione dei termini di accertamento di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

L'istante riferisce che i clienti della propria attività «*sono, allo stato, esclusivamente soggetti **privati**.*

I canali di vendita sono, sempre allo stato, i seguenti:

- vendita **diretta**, a conoscenti o in altre occasioni (ad esempio, in occasione di fiere)
- vendita **online**, per il tramite dell'e-shop del sito proprietario [...]
- vendita **online**, con intermediazione di [BETA].

*Per quanto concerne gli acquisti, essi vengono, analogamente a quanto avviene per le vendite, effettuati **direttamente** presso il fornitore (e pagati con bonifico bancario) ovvero "su [BETA]" (e pagati con addebito su carta di credito intestata alla*

società).

Con riferimento a quest'ultima modalità (acquisto "su [BETA]"), l'acquisto può a sua volta avvenire da **fornitore italiano ovvero intracomunitario**. [...]

Nei primi due casi (vendita diretta ovvero vendita online), per scelta del cedente la vendita, pur effettuata nei confronti di consumatori finali, viene fiscalmente documentata con l'**emissione della fattura** e il pagamento avviene tramite **bonifico bancario ovvero carta di credito**.».

In tali casi, pertanto, a parere dell'istante, «non sembrano porsi dubbi sull'integrazione dei requisiti previsti per l'accesso al beneficio della riduzione dei termini di accertamento» [di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127].

L'istante specifica che più «articolato risulta, invece, il meccanismo di vendita "su [BETA]", che può sintetizzarsi come segue:

- il cliente acquista sul sito di [BETA], pagando, con carta di credito, il prezzo esposto sul sito;
- [BETA] trattiene una commissione;
- all'impresa viene accreditato sul conto corrente l'importo netto, ovvero sia la differenza tra il prezzo pagato dall'acquirente e la commissione trattenuta da [BETA] per l'attività di intermediazione.

Per quanto concerne la documentazione delle predette operazioni, tutte rilevanti ai fini IVA:

- **la vendita**, pur costituendo operazione rilevante ai fini IVA e concorrendo, a titolo di ricavo, alla formazione del reddito di impresa, **non viene documentata**, in quanto trattasi di **operazione non soggetta all'obbligo di emissione della fattura** (si veda, in tal senso, l'art. 22, co. 1, n. 1, DPR 633/1972, relativamente all'esclusione dell'obbligo di fatturazione per le «cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto [...] per corrispondenza») **né all'obbligo di certificazione fiscale a mezzo scontrino o ricevuta fiscale** (si veda l'art 2, lett. oo, D.P.R. 696/1996, che in materia

prevede che «Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1» (cioè all'obbligo di emissione di scontrino o ricevuta fiscale) «le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni»);

*· la **prestazione di servizio** resa da [BETA] costituisce, in ragione della sede fiscale di tale soggetto (Lussemburgo), **un'operazione intracomunitaria**. [...]*

*Per quanto concerne l'individuazione del soggetto debitore dell'imposta, la normativa interna recepisce l'articolo 196 della citata Direttiva 2006/112/CE [...]. **Il debitore viene dunque individuato nel committente**, dal secondo comma dell'articolo 17 D.P.R. 633/1972 [...]. Nel caso - qual è quello in questione - di operazione intracomunitaria, è ammessa, in alternativa all'autofattura, anche la cd. **integrazione della fattura ricevuta dal prestatore di servizi comunitario**: con Circolare nr. 12/E/2010, l'Agenzia delle Entrate ha infatti precisato che per le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter, DPR 633/1972, ricevute da operatori comunitari, in luogo dell'autofattura è possibile integrare con IVA il documento ricevuto dal prestatore estero, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione [...].*

*Se il reverse charge rappresenta la modalità di applicazione del tributo, a tale adempimento segue la **comunicazione all'Amministrazione finanziaria delle operazioni effettuate**.*

*Per il primo semestre 2022, lo strumento per effettuare la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere è/era il cd. **esterometro**, previsto dal comma 3-bis dell'art. 1 del più volte citato D.Lgs. 127/2015 [...].*

L'art. 1, comma 1103 della Legge n. 178/2020 (legge di Bilancio 2021), intervenendo in modifica del sopra citato comma 3-bis ha disposto che, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 (termine successivamente prorogato al 1° luglio 2022 dall'art. 5, comma 14-ter, Decreto Legge n. 146/2021 - Decreto fisco-lavoro), i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi

*effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato saranno trasmessi al Sistema di Interscambio **non più attraverso l'esterometro, bensì utilizzando il tracciato di fattura elettronica.** [...]*

*Può dunque affermarsi che, a regime (id est, dal 1° luglio 2022), anche per gli scambi con l'estero, sia intra che extracomunitari, risulti **pacificamente integrato il requisito della documentazione delle operazioni tramite fatturazione elettronica via SdI, mentre precedentemente tale requisito era assorbito dall'analitica Comunicazione delle predette operazioni contenuta nell'Esterometro.**».*

A parere dell'istante, anche con riferimento alle spese effettuate sussisterebbero i requisiti previsti dal richiamato articolo 3 del d.lgs. n. 127 del 2015, considerato che per l'acquisto:

- *«diretto da fornitore italiano», l'«operazione viene documentata da fattura elettronica trasmessa allo SdI; il pagamento avviene a mezzo bonifico bancario o, talora, con carta di credito aziendale.»;*

- *«da fornitore italiano, intermediato da [BETA]», l'«operazione viene documentata da fattura elettronica emessa da fornitore italiano e trasmessa allo SdI secondo le regole ordinarie in vigore dal 2019; il pagamento avviene con carta di credito aziendale.»;*

- *«acquisto da fornitore comunitario, intermediato da [BETA]», questa «mette a disposizione del cliente la fattura intracomunitaria.».*

Alla luce di quanto sopra, l'istante chiede:

1. *«in assenza ope legis di documentazione delle operazioni, la tracciabilità dei pagamenti è di per sé sufficiente alla riduzione dei termini di decadenza oppure di tale beneficio **non possono avvalersi nemmeno coloro che sono esonerati dalla documentazione?** E, in caso di risposta affermativa (cioè, di esclusione dal beneficio in caso di mancata, pur legittima, documentazione dei corrispettivi), quali adempimenti debba la società istante porre in essere al fine di integrare il predetto requisito della tracciatura e memorizzazione dei corrispettivi giornalieri e, così, di*

beneficiare della riduzione biennale dei termini di accertamento?»;

2. «di pronunciarsi, oltre che sulla correttezza della su esposta tesi (integrazione e autofattura elettronica come fattura elettronica a tutti gli effetti), sull'equipollenza, rispetto al meccanismo dell'integrazione/autofattura trasmessa telematicamente, del tuttora (al momento della presentazione della presente domanda di Interpello) vigente strumento dell'Esterometro: non sembrano, infatti, esservi dubbi sull'equivalenza funzionale e sulla portata conoscitiva di tale comunicazione rispetto al meccanismo dell'autofattura/integrazione, residuando pertanto una differenza, meramente formale, nelle modalità attraverso le quali l'Amministrazione viene a conoscenza dei medesimi dati.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene corrette le soluzioni interpretative sopra richiamate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, prevede che «Il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di due anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'articolo 1 che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500.».

Nel ricostruire l'evoluzione normativa di tale disposizione e la sua portata applicativa, la scrivente ha già avuto modo di chiarire che *«la riduzione dei termini di decadenza degli accertamenti prevista dall'articolo 3 del d.lgs. n. 127 del 2015 può*

essere riconosciuta solo a coloro che:

a) documentano le operazioni poste in essere tramite fatturazione elettronica via SdI e/o memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri, rammentando che la prima modalità di documentazione è sempre utilizzabile, nelle sue varie forme (fattura "immediata" o "differita"), in alternativa alla seconda (si veda la circolare n. 3/E del 21 febbraio 2020, punto 1.2, nonché l'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015 come in ultimo modificato dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178);

b) garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a tali operazioni se di ammontare superiore ad euro 500.

Va inoltre evidenziato che restano fermi, tra gli altri, gli ulteriori requisiti fissati dal d.m. 4 agosto 2016 e, quindi:

- la non applicabilità della riduzione dei termini di decadenza a redditi diversi da quelli d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai soggetti passivi;

- la necessità di indicare nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini [...];

- l'esigenza che tutti i pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare complessivo superiore ad euro 500 (comprensivo di eventuali imposte, oneri, ecc., anche laddove non incidenti sulla base imponibile dell'operazione) siano eseguiti con uno degli strumenti individuati nel già richiamato articolo 3 del medesimo decreto [bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, ecc., ndr.]. [...]

Alla luce di quanto sopra, fatti salvi eventuali nuovi interventi legislativi, [...] deve dirsi che:

1) in assenza di documentazione delle operazioni con le modalità indicate (fatture elettroniche via SdI e/o memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri), la tracciabilità dei pagamenti non è di per sé sufficiente alla riduzione dei termini di decadenza.

Né possono usufruire di tale riduzione coloro che, pur esonerati dalle forme di documentazione richiamate, non vi ricorrono volontariamente;» (così la risposta n. 331, pubblicata l'11 maggio 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli, citata anche dall'istante, alla quale si rinvia per i dettagli del caso).

Tanto ricordato, in risposta al quesito n. 1 ora in esame va evidenziato che la tracciabilità dei pagamenti, sebbene costituisca requisito indispensabile, non è di per sé sufficiente alla riduzione dei termini di decadenza previsti dall'articolo 3 del d.lgs. n. 127 del 2015, non potendo, ad esempio, avvalersi di tale beneficio coloro che sono esonerati dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi *ante* richiamati (da operare tramite fattura elettronica e/o memorizzazione e trasmissione dei dati di cui all'articolo 2 del medesimo d.lgs.), salvo non vi ricorrano su base volontaria.

Con specifico riferimento all'istante, essa potrà quindi documentare le cessioni effettuate ed i relativi corrispettivi tramite fattura elettronica via SdI *ex* articoli 21 e 21-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) - si ricorda, peraltro, che ciò può avvenire, *«ma solo indicando nel documento il codice fiscale del cessionario/committente consumatore, acquisito nel rispetto della normativa vigente»* (così, anche di recente, la risposta n. 378 pubblicata il 14 luglio 2022) - ovvero, per le operazioni di cui all'articolo 22 del medesimo d.P.R. (*i.e.* quelle di commercio al minuto ed assimilate, tra cui rientrano le vendite per corrispondenza), tramite memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati secondo la previsione dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015.

Va aggiunto, in proposito, che gli strumenti idonei allo scopo non si sostanziano nel solo registratore telematico, ma comprendono altresì la *«procedura web messa gratuitamente a disposizione dei contribuenti in area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate e usabile anche su dispositivi mobili. Mediante tale procedura è possibile generare il documento commerciale di cui al decreto ministeriale del 7 dicembre 2016.»* (cfr. il punto 1.11 del provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016, attuativo dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, via via aggiornato).

A tale procedura potrà quindi ricorrere l'istante ove più confacente all'organizzazione della propria attività.

Quanto al quesito n. 2, la circolare n. 26/E del 13 luglio 2022 ha fornito importanti chiarimenti sulle nuove regole di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'articolo 1, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015 (c.d. "esterometro"), introdotte a decorrere dal 1° luglio 2022 dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021).

Nel rinviare alla circolare per tutti gli approfondimenti del caso, va evidenziato come la stessa abbia precisato che:

- *«tra i documenti richiamati [file xml con codice documento TD17, TD18 e TD19, ndr.] sussiste una differenza a seconda che siano utilizzati a fini integrativi oppure sostitutivi delle fatture.*

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

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

rispettivamente con tipo documento TD19 e TD17, nonché agli acquisti intracomunitari, da trasmettere con tipo documento TD18).» (si veda la risposta al quesito 2.5);

- fermo quanto sopra, «la trasmissione dei dati con le relative tipologie di documento consente anche di assolvere agli obblighi di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto IVA» (cfr. la risposta al quesito 2.6);

- «gli obblighi di cui si parla (integrazione di un documento ricevuto e autofatturazione, da un lato, esterometro dall'altro), sono tra loro autonomi, seppure un unico adempimento possa, in taluni casi, soddisfare entrambi.

Non vi è, dunque, obbligo di assolvere ai doveri di integrazione/autofatturazione mediante la procedura di trasmissione dei dati tramite file xml utilizzando i tipo documento TD17, TD18 e TD19 (tale integrazione/autofattura potrebbe, ad esempio, anche avvenire in forma analogica) [...]» (così la risposta al quesito n. 2.7).

Ribadita la diversità tra fatture elettroniche (ivi comprese le integrazioni di quelle ricevute e le autofatture) ed esterometro, ai fini del beneficio previsto dall'articolo 3 del d.lgs. n. 127 del 2015 va comunque ricordato che, *«nel presupposto che il beneficiario dell'agevolazione documenti le proprie operazioni attive tramite fatturazione elettronica via SdI e/o memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri, non assume rilievo la circostanza che lo stesso riceva, con riferimento alle operazioni passive di cui è destinatario, documentazione cartacea.*

Diversamente, il legislatore si è preoccupato di prevedere espressamente la "tracciabilità" sia dei pagamenti ricevuti che di quelli effettuati di ammontare superiore ad euro 500.» (così la risposta n. 404 pubblicata il 2 agosto 2022 nella già citata sezione del sito dell'Agenzia delle entrate).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)