

CIRCOLARE N. 17  
9 LUGLIO 2011

---

**La comunicazione delle operazioni IVA di  
importo pari o superiore a 3.000 euro.  
Novità e chiarimenti interpretativi.**

---

© Copyright 2011 Acerbi & Associati®

Come commentato con la circolare n. 4/2010 dello Studio cui si rimanda, **l'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78** ha introdotto **l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA di importo non inferiore a 3.000 euro**.

Le regole relative al citato nuovo obbligo di comunicazione sono contenute nel **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia entrate del 22 dicembre 2010**, prot. 2010/184182 che fissa i limiti, le modalità tecniche, le procedure ed i termini.

Successivamente:

1. con **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2011** è stata spostata al 1 luglio 2011 la decorrenza dell'obbligo di monitoraggio delle operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di fatturazione
2. con **C.M. 30 maggio 2011 n. 24/E** (allegata di seguito alla presente) l'Agenzia entrate ha fornito alcuni chiarimenti interpretativi sulle modalità applicative del nuovo adempimento
3. con il **D.L. 13 maggio 2011 n. 70** (cd. "decreto sviluppo") sono state previste alcune semplificazioni.

Di seguito, si commentano le novità ed i chiarimenti intervenuti con i documenti di cui ai 3 punti che precedono, ricordando che **i termini di presentazione** sono i seguenti:

- **entro il 31 ottobre 2011** dovrà essere presentata la comunicazione relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute nel corso dell'anno 2010, nel limite di 25.000 euro al netto dell'IVA, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- **entro il 30 aprile 2012** dovrà essere presentata la comunicazione relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute nel corso dell'anno 2011, nel limite di 3.000 euro al netto dell'IVA, per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura;
- **entro il 30 aprile 2012** dovrà essere presentata la comunicazione relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute a partite dal 1 luglio 2011 e fino al 31 dicembre 2011, nel limite di 3.600 euro al lordo dell'IVA, per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

A regime, quindi ad esempio per l'anno 2012 entro il 30 aprile 2013, dovrà essere presentata la comunicazione relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute nel limite di 3.000 euro al netto dell'IVA se sussiste l'obbligo di emissione della fattura e nel limite di 3.600 euro al lordo dell'IVA se non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

**Si conferma la raccomandazione alle società Clienti di contattare con estrema urgenza la propria software house.**

**Considerati i dati richiesti e la periodicità prevista per la segnalazione dei dati con effetti diversificati in relazione alle classi di valore ed alle tipologie di operazioni, si ritiene che il nuovo adempimento potrà avere un rilevante impatto anche in sede di rilevazione contabile delle singole operazioni.**

**Risulterà inoltre assolutamente necessario che il software gestionale sia in grado di produrre la comunicazione in questione consentendo di generare direttamente il file da spedire in via telematica.**

## **1. Provvedimento del 14/04/2011: proroga della decorrenza dell'obbligo di monitoraggio delle operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di fatturazione**

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2011, la moratoria per il monitoraggio delle operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di fatturazione è stato **spostato**, dal precedente termine del 1 maggio 2011, al **1 luglio 2011**.

Per semplificare il compito dei contribuenti, fino allo scorso 30 aprile 2011 era previsto un esonero per le operazioni più difficili da tracciare, ossia quelle per le quali non esiste obbligo di fatturazione (quindi quelle che possono essere certificate con strumenti alternativi, quali lo scontrino ovvero la ricevuta fiscale). Per dette operazioni vi erano non pochi dubbi: in particolare vi è la necessità di definire quali debbano essere le modalità per il dettante per la raccolta dei dati relativi ai clienti, nonché quali siano i controlli che questo deve porre in essere (al riguardo si vedano anche i paragrafi 2. e 3. che seguono).

Probabilmente anche per questi motivi, il provvedimento in commento dispone che sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate dal 1 gennaio al 30 giugno 2011 "per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura".

## **2. C.M. 30 maggio 2011 n. 24/E: chiarimento in merito alle modalità di applicazione del nuovo adempimento**

Il 1° luglio scorso è divenuto pienamente efficace il cosiddetto "spesometro", ossia il monitoraggio delle transazioni economiche introdotto dal D.L. n. 78/2010. Tale adempimento tiene sotto controllo acquisti e cessioni tanto di beni che di servizi. Se fino allo scorso 30 giugno erano monitorate solo le operazioni per le quali vi era obbligo di fatturazione (peraltro con una soglia molto elevata di € 25.000 per le operazioni del 2010), dal mese di luglio 2011 vanno monitorate anche le operazioni per le quali non vi è obbligo di fatturazione (quindi tipicamente le operazioni poste in essere dai commercianti al dettaglio, ma non solo), purché superino la soglia di € 3.600 al lordo dell'Iva. Si tratta quindi, per le operazioni poste in essere senza emissione della fattura, di rilevare i dati personali dell'acquirente (*in primis* il codice fiscale) ai fini del futuro.

Di seguito, alla luce dei chiarimenti intervenuti, vengono ricordate le finalità dell'adempimento e commentati gli aspetti rilevanti (soggetti obbligati, operazioni interessate, esclusioni, ecc.).

### **2.1 La finalità**

L'adempimento ha quale scopo quello di introdurre un monitoraggio delle operazioni, perseguendo due diverse finalità:

- in prima battuta l'obiettivo è quello di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di Iva. Obbligando gli operatori economici a comunicare

all'Amministrazione Finanziaria le operazioni poste in essere, si viene a creare un incrocio tra i diversi soggetti (verifica della corrispondenza tra le operazioni attive di un soggetto e quelle passive dell'altro soggetto), riducendo la possibilità che qualcuno sia tentato di occultare materia imponibile ai fini delle imposte dirette e soprattutto dell'Iva riscossa dai clienti (questa verifica interessa le operazioni poste in essere tra operatori economici). Tali informazioni consentiranno ai verificatori di dirigere l'attenzione ai soggetti a più altro rischio di evasione.

- l'obiettivo principale del nuovo adempimento (in particolare con riferimento alle operazioni poste in essere nei confronti dei "privati") è comunque quello di costituire un ausilio per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, specialmente ai fini dell'accertamento sintetico. Le informazioni comunicate dagli operatori economici relative ai beni ceduti e ai servizi prestati (che superino la soglia di € 3.000 / € 3.600 come in seguito si dirà) costituiranno un utile serbatoio di informazioni a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per valutare la capacità di spesa da parte di ciascun contribuente. In questo modo l'Amministrazione Finanziaria sarà a conoscenza di tutte le spese (di importo significativo) poste in essere da parte di ciascun contribuente e quindi potrà valutare se il reddito da questi dichiarato sia conforme o meno al proprio tenore di vita: sarà quindi un utile strumento per la selezione dei soggetti da sottoporre a monitoraggio e per la ricostruzione del reddito presunto. Giusto per fare alcuni esempi, i verificatori avranno agevolmente a disposizione le informazioni relative ad acquisti di viaggi, di veicoli, di arredamento, di oggetti d'arte, di gioielli, le spese sanitarie sostenute, le spese legali, le rette per scuole private sostenute per i figli, le quote versate per l'iscrizione a club, circoli o palestre, oltre a moltissime altre informazioni.

Si tratta quindi di un adempimento che interessa tanto al rivenditore negli aspetti operativi, ma è altresì importante che ogni soggetto tenga in giusta considerazione il fatto che ogni acquisto oltre le descritte soglie che andrà ad effettuare, si tramuterà in una informazione che verrà acquisita ed elaborata dall'Amministrazione Finanziaria.

## **2.2 I soggetti interessati**

La comunicazione telematica delle operazioni riguarda **tutti i soggetti passivi Iva** che, in qualità di cedenti/prestatori o di cessionari/committenti, effettuano operazioni rilevanti ai fini Iva, quindi in prima battuta (ma non solo) imprese e professionisti titolari di partita Iva.

La C.M. n. 24/E/2011 precisa che sono obbligati ad effettuare tale comunicazione anche:

- i soggetti in contabilità semplificata;
- gli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole (quindi sono escluse le operazioni istituzionali);
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia o identificati direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale in Italia (in quanto tali soggetti risultano essere, ai fini Iva, soggetti equiparati ai contribuenti residenti);
- i curatori fallimentari e commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR n. 633/1972 (quindi anche se non devono, ad esempio, presentare la dichiarazione Iva, comunque sono interessati da tale adempimento);
- i soggetti che applicano il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive e di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 13 L. n. 388/2000 (in quanto sono soggetti che applicano ordinariamente l'Iva, anche se la liquidazione dell'imposta avviene con cadenza annuale).

Con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 21/06/2011 sono esclusi dall'obbligo di porre in essere tale monitoraggio le Amministrazioni Pubbliche, e più specificamente lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico. Tale esclusione è giustificata dalle peculiari modalità di tenuta della contabilità, che potrebbero rendere particolarmente difficile l'individuazione delle operazioni da segnalare.

Si presti attenzione al fatto che tali soggetti sono esclusi dall'obbligo di comunicazione, ma non i soggetti che pongono in essere operazioni nei confronti di tali soggetti. Quindi l'impresa che realizza una fornitura a favore di un ente pubblico, deve comunicare regolarmente tale operazione.

### 2.2.1 I contribuenti minimi

Una precisazione a parte vale per i contribuenti minimi. La C.M. n. 24/E/2011 ricorda che tali soggetti sono esonerati dall'obbligo di comunicazione in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi.

Sul punto l'Amministrazione Finanziaria afferma che l'esclusione non opera, qualora in corso d'anno il regime cessi di avere efficacia (per il conseguimento di ricavi o compensi superiori a € 30.000, l'effettuazione di cessioni all'esportazione, il sostenimento di spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, o, ancora, la percezione di somme a titolo di partecipazione agli utili, o l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di € 15.000). In tal caso il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Si ricorda invece che il diritto a fruire del regime agevolato viene meno dall'anno successivo (a meno di non superare l'ammontare di € 45.000 di operazioni attive): pertanto il contribuente rimarrà nel regime dei minimi fino a fine anno (quindi continuerà a fatturare senza applicazione dell'Iva), ma dalla data in cui avviene il superamento dei limiti dovrà raccogliere le informazioni relative agli operatori economici con cui ha intrattenuto rapporti, al fine del monitoraggio delle operazioni.

### 2.2.2 Le operazioni straordinarie

Vi sono anche specifiche regole da seguire nel caso in cui vi siano delle operazioni straordinarie.

Il provvedimento 22/12/2010 prevede che nel caso di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, è necessario distinguere le seguenti ipotesi:

- ➔ nel caso in cui il soggetto non si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso. Ad esempio, nel caso di scissione parziale, la società scissa (che non si estingue) presenterà la comunicazione delle operazioni di propria competenza.
- ➔ nel caso in cui il soggetto si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva (si pensi ad esempio al caso di fusione per incorporazione), quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto. Al riguardo la C.M. n.24/E/2011 precisa:
  - se l'estinzione è avvenuta nel periodo oggetto della comunicazione (es.: periodo monitorato 2011, operazione con effetto 15 settembre 2011), il soggetto risultante dall'operazione dovrà riepilogare tutte le operazioni in un'unica comunicazione (entro il 30/04/2012);
  - se l'estinzione è avvenuta successivamente alla chiusura del periodo da monitorare ma prima del termine per l'invio della relativa comunicazione (es.: periodo monitorato

2011, operazione con effetti il 15 febbraio 2012) il soggetto risultante dall'operazione deve presentare due distinte comunicazioni (entro il 30/04/2012).

Si tratta di uno schema analogo a quello che regola l'inserimento in dichiarazione Iva di tali operazioni. Tale schema deve servire ai clienti che sono stati interessati da operazioni straordinarie per "catalogare" le informazioni dei soggetti con i quali pongono in essere operazioni economiche.

La circolare non tratta il caso di trasformazione societaria (es.: da Snc a Srl oppure da Srl a Snc): questa, ai fini Iva, non si considera trasformazione sostanziale soggettiva, per cui le operazioni si ritiene debbano essere rilevate senza tenere in considerazione tale accadimento. In pratica è il soggetto risultante dalla trasformazione che in un'unica comunicazione invierà tutte le operazioni dell'anno sottoposte a monitoraggio.

### **2.3 Le operazioni incluse**

Per eseguire correttamente il nuovo adempimento è necessario stabilire con precisione quali siano le operazioni che costituiscono oggetto di monitoraggio, anche alla luce delle numerose ipotesi di esclusione che il provvedimento del 22/12/2010 ha previsto e che la C.M. n.24/E/2011 ha ulteriormente incrementato per ragioni che appaiono logiche e condivisibili.

In primis, è bene precisare che l'obbligo di comunicazione riguarda:

- ➔ le operazioni effettuate tra soggetti Iva (*cosiddette operazioni business to business*)
- ➔ le operazioni in cui cessionario o committente risulti essere il consumatore finale (*cosiddette operazioni business to consumer*).

Quindi, il soggetto passivo Iva obbligato all'adempimento dovrà monitorare e trasmettere telematicamente le operazioni:

- effettuate nei confronti di altri soggetti passivi Iva;
- effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva (privati, enti non commerciali che non svolgono attività commerciale);
- ricevute da altri soggetti passivi Iva.

Inoltre, l'obbligo sussiste

<b>Dal 1 gennaio 2010</b>	➔	per operazioni di importo non inferiore a € 3.000 al netto dell'Iva, nei casi di obbligatoria emissione della fattura;
<b>Dal 1 luglio 2011</b>	➔	per operazioni di importo non inferiore a € 3.600 al lordo dell'Iva, per le quali non ricorra l'obbligo di emissione della fattura (la C.M. n.24/E/2011 fa l'esempio delle operazioni documentate a mezzo ricevuta fiscale o scontrino fiscale).

#### **2.3.1 L'obbligo di emettere fattura**

L'articolo 22 del D.P.R. n. 633/1972, al primo comma, recita: "*L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione*" e ciò significa che la "richiesta" della fattura da parte del cliente ne rende di fatto obbligatoria l'emissione.

Nei rapporti tra soggetti Iva, inoltre, è il comma 3 del citato art. 22 ad affermare che: "*gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ... sono obbligati a richiedere la fattura*".

Nei casi, invece, in cui l'emissione della fattura non costituisce un obbligo, e cioè nei casi in cui è il cedente o prestatore che volontariamente decide di emettere fattura in luogo dello

scontrino o della ricevuta fiscale, si deve ritenere che l'obbligo di monitoraggio sussista solo a partire dal 01/07/2011.

### 2.3.2 I differenti limiti di 3.000 e 3.600 euro

Occorre altresì rilevare – per evitare equivoci - che il doppio limite (di € 3.000 previsto per i casi di obbligatoria fatturazione e di € 3.600 previsto per i casi in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria) a partire dal quale scatta l'obbligo di monitorare le operazioni, non si incrocia perfettamente con la tipologia di soggetti destinatari dell'operazione di acquisto:

se è vero che i casi in cui non sussiste l'obbligo di emissione della fattura (riconducibili per lo più alle previsioni contenute nell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 rubricato "*Commercio al minuto e attività assimilate*") sono per lo più riferiti ad operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, è altrettanto vero, che in molte situazioni le prestazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori devono essere obbligatoriamente certificate mediante emissione della fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

#### Esempio

Il dentista che effettua prestazioni esenti a privati è obbligato ad emettere fattura, il commercialista che rende al privato prestazioni imponibili riguardanti la compilazione della sua dichiarazione dei redditi è obbligato ad emettere fattura, e così via.

Tutto questo per dire che il doppio limite non va "riferito" a distinte categorie di rapporti (*business to business* piuttosto che *business to consumer*) bensì collegato all'obbligo di emettere o meno fattura per quella determinata cessione o prestazione.

In questo senso, obbligate al monitoraggio già dall'anno 2010 ed anche per il periodo 1° gennaio 2011 – 30 giugno 2011 (periodi dai quali sono escluse le operazioni per le quali non sussiste obbligo di emettere la fattura), come precisato dalla C.M. n. 24/E/2011 al paragrafo 3.1, sono anche "*le cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la fattura*". Si deve ritenere per i soli casi in cui l'emissione della fattura sia obbligatoria.

Con riferimento all'applicazione del limite (3.000 o 3.600 euro), invece, non è stato perfettamente chiarito se le operazioni certificate da fattura per le quali, tuttavia, non sussiste un obbligo in tal senso (è il caso dello stesso cliente privato consumatore che per proprie esigenze richiede la fattura in luogo dello scontrino o ricevuta fiscale), debbano seguire il limite previsto per le operazioni certificate obbligatoriamente da fattura (€ 3.000) piuttosto che quello per le operazioni in relazione alle quali tale obbligo non sussiste (€ 3.600). Considerato che il primo limite (€ 3.000) deve considerarsi al netto dell'Iva ed il secondo (€ 3.600) al lordo dell'Iva in quanto il corrispettivo "incorpora" la stessa imposta, in presenza di aliquote diverse da quella ordinaria la scelta dell'una o l'altra soluzione non è indifferente.

Sempre ai fini della verifica dei limiti (3.000 ovvero 3.600 euro) la C.M. n. 24/E/2011 offre la soluzione per una serie di casistiche che di seguito si rappresentano:

agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale Iva di cui all'art. 74-ter del DPR n. 633/1972):	si tratta di soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura, non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta; in questo caso il limite è quello dei € 3.600;
---	--



spese anticipate in nome e per conto del cliente:	tali spese non devono essere considerate in quanto escluse dalla base imponibile Iva;
operazioni soggette al regime del margine speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art. 36 D.L. n. 41/95	va comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad Iva (in sostanza, per la determinazione dell'importo dell'operazione cui è connesso l'obbligo di comunicazione, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo Iva);
operazioni soggette al regime del <i>reverse charge</i>	va comunicata la base imponibile cui è riferibile l'imposta
cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa	la base imponibile è definita ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972
beni destinati a finalità estranee all'impresa (autoconsumo)	la base imponibile è definita ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972.

### 2.3.3 Momento di rilevanza delle operazioni e note di variazione

La circolare n. 24/E dello scorso 30 maggio precisa, al paragrafo 4, che per l'individuazione degli elementi informativi da trasmettere il soggetto obbligato deve fare riferimento al momento della **registrazione** ai sensi degli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, o, in mancanza dell'obbligo, al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del medesimo decreto.

In merito ai contenuti della comunicazione il documento di prassi precisa che deve essere indicato nella comunicazione l'importo delle operazioni effettuate "*tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del DPR n. 633/72*".

Pertanto viene precisato che:

- l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di € 3.000 scende al di sotto di detto limite;
- se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite di € 3.000 e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato;
- l'operazione andrà comunicata nel momento in cui, per effetto della nota di variazione in aumento, l'importo, inizialmente inferiore al limite di € 3.000, supera detto limite;
- nell'ipotesi in cui la variazione avvenga dopo il termine previsto per la comunicazione, l'importo sarà indicato in quella relativa all'anno in cui la nota di variazione è stata emessa.

### 2.4 Le operazioni escluse

Le operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione sono individuate dal punto 2.4 del Provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010. Tuttavia, con la C.M. n. 24/E del 30 maggio 2011, l'Agenzia ha individuato ulteriori ipotesi di esclusione fornendo nel contempo importanti precisazioni.

#### Importazioni

Sono escluse le importazioni per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010.



### **Operazioni *Black List***

Sono escluse per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list* di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001.

### **Esportazioni**

Sono escluse le esportazioni di cui all'art. 8 comma 1 lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/1972, in quanto operazioni soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale e, quindi, già conosciute dall'Amministrazione Finanziaria.

Fanno eccezione, come precisato dall'Agenzia:

- ➔ le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle *c.d.* "esportazioni indirette" di cui alla successiva lettera c) dell'art. 8 (si tratta delle fatture emesse senza applicazione dell'Iva a seguito della richiesta pervenuta tramite lettera di intento dagli esportatori abituali);
  - ➔ per le cosiddette "triangolazioni comunitarie" previste dall'art. 58 del D.L. n. 331/1993 in quanto trattasi nella sostanza di operazioni interne (assimilate ai soli fini del trattamento non imponibile Iva alle esportazioni);
- per le quali l'obbligo di comunicazione sussiste.

### **Operazioni già comunicate all'anagrafe Tributaria**

Tra le operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria acquisite ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973, ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento direttoriale del 22/12/2010, la C.M. n. 24/E/2001 richiama a titolo esemplificativo quelle:

- connesse ai contratti di assicurazione e ai contratti di somministrazione di energia elettrica;
- relative ai contratti di mutuo;
- relative agli atti di compravendita di immobili.

### **Operazioni non territoriali**

Non devono essere comprese nella comunicazione le operazioni che, sotto il profilo territoriale non risultino rilevanti in Italia. Si tratta, ad esempio, delle operazioni contemplate dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 in relazione alle quali vige la regola della rilevanza territoriale del luogo in cui risulta stabilito il committente. La C.M. n. 24/E/2001 al paragrafo 3.1 fa l'esempio del professionista italiano che effettua una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione si considera effettuata in Germania e, quindi, non essendo assoggettata ad imposizione in Italia, non dovrà essere comunicata.

### **Passaggi interni**

La circolare, inoltre, esclude dall'obbligo della comunicazione anche i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

### **Operazioni intracomunitarie**

Arriva con la C.M. n. 24/E/2011 la sospirata ed attesa esclusione per le operazioni intracomunitarie. Si trattava, a tutta evidenza, di una "dimenticanza" del provvedimento direttoriale dello scorso 22/12/2010, in quanto trattasi di operazioni ampiamente monitorate dall'Amministrazione Finanziaria (tramite gli elenchi Intrastat) e per le quali obiettivamente non si sentiva il bisogno di introdurre ulteriori adempimenti. Senza lasciare spazio a dubbi la circolare testualmente afferma che: *"sono escluse dalla comunicazione in parola anche le operazioni effettuate e ricevute in ambito comunitario. Le informazioni relative a tali operazioni, infatti, sono già acquisite mediante i modelli Intra ed utilizzate per i riscontri con i dati presenti nel sistema Vies, ai fini del contrasto alle specifiche forme di frode ed evasione fiscale, secondo un modello adottato da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea"*.

### **Pagamento da privati mediante utilizzo di carte di credito, di debito o prepagate**

L'ultima ipotesi di esclusione in commento va collegata alla previsione contenuta nell'art. 7 del "decreto sviluppo" (si veda il paragrafo 3. della presente circolare). Tale disposizione prevede l'esclusione dall'obbligo di comunicazione per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, nei casi in cui il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante:

➔ carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7 comma 6 del D.P.R. n. 605/1973.

Precisa in proposito la circolare che non rientrano tra le citate carte di credito, di debito o prepagate, quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale (pertanto, ove il pagamento venga eseguito con tali ultime carte, sussiste l'obbligo di comunicazione dell'operazione).

Se la previsione introdotta di recente dal Decreto Sviluppo deve essere accolta con favore in quanto solleverà da gravosi adempimenti i numerosi operatori, non più tenuti ad acquisire i dati anagrafici dei propri clienti privati consumatori quando il pagamento avverrà mediante i predetti strumenti, la stessa risulta carente sotto il profilo della identificazione di altri strumenti che al pari di quelli individuati assicurano in egual modo la tracciabilità. Stiamo parlando dei bonifici bancari piuttosto che degli assegni circolari o assegni bancari non trasferibili. Le transazioni avvenute con tali strumenti, infatti, richiederanno comunque l'obbligo di identificazione del cliente da parte dell'esercente, atteso che le stesse dovranno costituire oggetto di comunicazione telematica.

### **2.5 I contratti collegati o a prestazioni periodiche**

Mentre per i normali contratti (quali ad esempio la compravendita), il superamento della soglia di € 3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione, il punto 2.2. del provvedimento direttoriale del 22/12/2010 dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (contratti di locazione, noleggio, concessione, etc.) la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore a € 3.000.

Sempre ai fini della verifica dell'eventuale superamento della soglia, per i contratti tra loro collegati, occorre invece considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

Trattandosi di fattispecie molto complesse da gestire ai fini del nuovo adempimento, la C.M. n. 24/E/2011 fornisce nel merito alcune importanti precisazioni.

In particolare viene chiarito che:

- ➔ a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (€ 3.000 ovvero € 3.600), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record;
- ➔ in tali casi, nel campo "data dell'operazione", va indicata la data di registrazione dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite ai sensi dell'art. 6 del decreto.

Viene, infine, evidenziato, che quanto sopra precisato per i contratti che prevedono corrispettivi periodici ovvero tra loro collegati vale anche **per tutte le operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi.**

#### Esempio, tratto dalla C.M. n.24/E

Nel caso di cessioni di beni per un importo di € 10.000, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di € 2.500, dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a € 2.500, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "data dell'operazione" la data di registrazione dell'operazione stessa.

## **2.6 Il monitoraggio per il 2010**

Malgrado la disposizione che ha introdotto l'obbligo di monitoraggio delle operazioni sia intervenuta nel corso del 2010 (il D.L. n. 78 è datato 31 maggio 2010 ma è stato convertito il 30 luglio 2010), e malgrado il provvedimento attuativo che ha recato la descrizione dei soggetti obbligati e delle operazioni interessate al monitoraggio sia del 22/12/2010, l'obbligo di censimento non riguarda solo le operazioni poste in essere a partire dal 2011, ma anche quelle già precedentemente realizzate nel 2010.

Con il fine di graduare l'introduzione dell'adempimento e per cercare di semplificare la non semplice ricostruzione retroattiva delle informazioni da parte degli operatori economici, sono state previste alcune semplificazioni:

- prima di tutto il limite delle operazioni da monitorare nel 2010 è più elevato, ed è stato fissato ad **€ 25.000** (a differenza del limite di € 3.000 / € 3.600 previsto a regime a partire dall'annualità 2011);
- in seconda battuta è previsto che debbano essere comunicate le sole operazioni per le quali vi era **obbligo di emissione della fattura**, quindi con esclusione di tutte le operazioni per le quali la fattura è stata emessa facoltativamente dall'esercente (esonero che ha riguardato peraltro anche le operazioni realizzate fino al 30/04/2011, termine poi prorogato al 30/06/2011 ad opera del provvedimento del 14/04/2011);
- il termine per l'invio della comunicazione delle operazioni relative al 2010 è previsto al **31/10/2011**, in luogo dell'ordinario termine del 30 aprile dell'anno successivo a quello oggetto di comunicazione (a partire dall'annualità 2011, il cui termine di presentazione è appunto previsto al 30/04/2012).

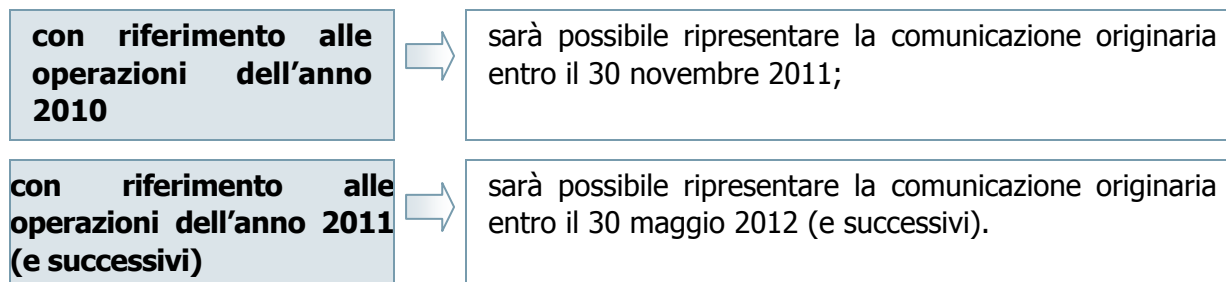
Pertanto, nel corso dei prossimi mesi, oltre a monitorare le operazioni poste in essere, sarà necessario verificare le operazioni realizzate nello scorso anno, onde approntare le informazioni che dovranno essere comunicate all'amministrazione finanziaria entro il 31 ottobre 2011.

## **2.7 Comunicazione tardiva e sanzioni applicabili**

Il nuovo adempimento, che ha cadenza annuale, deve essere assolto entro il 30 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente. Solo per l'anno d'imposta 2010, il termine sopra citato è stato posticipato al 31 ottobre 2011.

Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, non oltre 30 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una nuova comunicazione, senza che ciò dia luogo ad applicazione di alcuna sanzione.

In pratica:



Viene consentito, quindi, di inviare *file* integralmente sostitutivi dei precedenti, sempre riferiti al medesimo anno, non oltre trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione annuale dei dati.

Scaduto il suddetto termine – precisa la C.M. n. 24/E/2011 – si rende applicabile, in presenza delle condizioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, l'istituto del ravvedimento operoso.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'omessa, incompleta o errata compilazione della comunicazione, scontano la sanzione generale prevista dall'art. 11 comma 1 lett. a) del D.Lgs. n. 471/1997, e cioè la sanzione amministrativa che va da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.582.

### **La sanzione prevista (art. 11 comma 1 lett. a), D.Lgs. n. 471/1997)**

*Omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri.*

Va segnalato, infine, che a fronte della lieve sanzione pecuniaria prevista per la mancata o errata comunicazione, è probabile che in caso di "incroci" di dati non corrispondenti l'Agenzia proceda a verifiche più puntuali. Si invita quindi la clientela a prestare la massima attenzione nel reperimento delle informazioni necessarie all'esecuzione del predetto adempimento.

**3. D.L. 13 maggio 2011 n. 70: introduzione di alcune semplificazioni**

Il D.L. n. 70/2011, cd. "decreto sviluppo", interviene anche per mitigare il c.d. "spesometro" introdotto con il D.L. n. 78/2010, concernente l'obbligo di monitorare le operazioni di importo superiore ad € 3.000. Per semplificare il compito dei contribuenti, fino allo scorso 30 aprile 2011 era previsto un esonero per le operazioni più difficili da tracciare, ossia quelle per le quali non esiste obbligo di fatturazione (quindi quelle che possono essere certificate con strumenti alternativi, quali lo scontrino ovvero la ricevuta fiscale). Si ricorda che con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14/04/11 è stata disposta una proroga di tale moratoria sino al 01/07/2011. Il "decreto sviluppo" introduce alcune semplificazioni, che però riguardano solo specifiche fattispecie:

- La prima semplificazione è subordinata all'utilizzo di alcuni mezzi di pagamento, ossia le **carte elettroniche** (carte di credito, di debito o prepagate), obbligando al monitoraggio le operazioni regolate con ogni altro mezzo (quindi permangono immutati gli obblighi nel caso di altri mezzi di pagamento anche diversi dal contante, come assegni e bonifici);
- Inoltre l'esonero riguarda una specifica categoria di committenti / acquirenti, ossia contribuenti non titolari di partita Iva. Non è ancora chiarito se permane l'obbligo di monitoraggio in relazione alle spese che i titolari di partita Iva effettuano per l'acquisto di beni e servizi destinati alla propria sfera privata (si pensi all'imprenditore o al professionista che utilizzano la carta di credito per pagare le vacanze della propria famiglia).

Appena saranno disponibili i chiarimenti offerti dall'Amministrazione Finanziaria, si provvederà ad informare tempestivamente la clientela in modo tale da poter organizzare nella maniera più puntuale possibile la raccolta dei dati relativi alle operazioni al dettaglio poste in essere a decorrere dal prossimo 01/07/2011.



Direzione Centrale Accertamento

**CIRCOLARE N.24/E**

***Roma, 30 maggio 2011***

**Oggetto: *Decreto-legge del 31 maggio 2010, n. 78 convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Articolo 21. Comunicazioni telematiche alla Agenzia delle Entrate.***

**Indice**

1. Premessa
2. Ambito soggettivo
  - 2.1 *Soggetti obbligati*
  - 2.2 *Operazioni straordinarie e trasformazioni sostanziali*
3. Ambito oggettivo
  - 3.1 *Oggetto della comunicazione*
  - 3.2 *Casi particolari*
  - 3.3 *Esoneri per l'anno 2010*
  - 3.4 *Operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione*
4. Elementi da indicare nella comunicazione
5. Termini di invio della comunicazione
6. Sanzioni



## **1. Premessa**

L'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni nella legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, di importo non inferiore a 3.000 euro.

Tale disposizione ha l'intento di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di IVA, ma anche per ostacolare diffuse e gravi forme di evasione ai fini delle imposte sul reddito.

L'analisi dei dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA consentirà, infatti, l'individuazione dei soggetti a più alto rischio e, conseguentemente, una azione di controllo estremamente selettiva, in quanto mirata sulle possibili situazioni di frode o evasione fiscale riguardanti importi di rilevante entità, piuttosto che su quelle a più basso rischio per le quali, il più delle volte, il controllo porta a contestazioni di minima entità o anche a nessuna contestazione (ipotesi, quest'ultima deteriore, in quanto impatta su contribuenti corretti, con evidenti ricadute negative sulla funzione del controllo fiscale nel suo complesso).

La disponibilità dei dati agevolerà, infatti, una più puntuale ricostruzione della congruità dei volumi d'affari e dei costi dichiarati dai contribuenti, nonché l'individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza necessari per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, in specie ai fini dell'accertamento sintetico.

La limitazione dell'obbligo di comunicazione telematica alle sole cessioni e prestazioni di servizi di importo unitario superiore a 3.000 euro risponde ad uno dei principali obiettivi che la norma si prefigge di realizzare, consistente nella necessità di perseguire le forme di frode ed evasione di maggiore rilevanza.

Al tempo stesso, consente di circoscrivere gli adempimenti ad una ristretta platea di titolari di partita IVA, escludendo dall'obbligo stesso tutti i soggetti di minori dimensioni.

Con riguardo a questi ultimi, infatti, il legislatore, come conferma la relazione illustrativa di accompagnamento alla norma, ha ritenuto che gli oneri connessi all'adempimento dell'obbligo in questione fossero non proporzionati alla pur rilevante finalità della disposizione.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010 (di seguito "provvedimento"), come modificato dal provvedimento del 14 aprile 2011, ha dato attuazione all'articolo 21 con la definizione dei soggetti obbligati alla comunicazione, dell'oggetto e degli elementi da indicare nella stessa, delle modalità tecniche di trasmissione dei dati e dei termini entro i quali le comunicazioni devono essere inviate all'Agenzia.

L'obbligo di comunicazione riguarda non solo le operazioni effettuate tra soggetti IVA (*cosiddette operazioni business to business*), ma anche quelle in cui cessionario o committente risulti essere il consumatore finale (*cosiddette operazioni business to consumer*).

In sede di prima applicazione il provvedimento stabilisce che devono essere comunicate:

- entro il **31 ottobre 2011**, le operazioni di importo pari o superiore ai 25.000 euro al netto dell'IVA rese e ricevute nel periodo d'imposta 2010, limitatamente a quelle per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura;
- entro il **30 aprile 2012**, le operazioni di importo pari o superiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA rese e ricevute nel periodo d'imposta 2011, per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura;
- entro il **30 aprile 2012**, le operazioni di importo pari o superiore a 3.600 euro, al lordo dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura, con esclusivo riferimento a quelle rese e ricevute dal 1° luglio 2011.

Per il periodo d'imposta 2010 dovranno, quindi, essere comunicate soltanto le operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di ammontare pari o superiore a 25.000 euro, al netto dell'imposta.

A regime, invece, la predetta soglia è fissata ad un ammontare pari o superiore a 3.000 euro, ovvero pari o superiore a 3.600 euro nel caso di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione e la comunicazione dovrà essere inviata all'Agenzia entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti in merito alle modalità di applicazione del nuovo adempimento.

## **2. Ambito soggettivo**

### **2.1 Soggetti obbligati**

Sono obbligati alla comunicazione di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, tutti i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, così come individuate al punto 2 del provvedimento (vedi *infra* paragrafo 3).

In particolare, i predetti contribuenti hanno l'obbligo di presentare, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle entrate, la comunicazione dei dati concernenti le operazioni rilevanti ai fini IVA:

- rese a soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini IVA (clienti);
- ricevute da soggetti titolari di partita IVA, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta (fornitori);
- rese a soggetti nei confronti dei quali non sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini IVA (consumatori finali, tra i quali anche imprenditori e professionisti che hanno acquistato beni e servizi non rientranti nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo).

La disposizione normativa in esame e il provvedimento non prevedono ipotesi di esclusioni soggettive dall'obbligo di comunicazione che è fissato, pertanto, in capo a tutti i soggetti passivi ai fini dell'IVA.

Sono, quindi, obbligati a detta comunicazione anche i soggetti indicati nei seguenti punti:

- i soggetti in regime di contabilità semplificata (imprese ed esercenti arti e professioni) di cui agli articoli 18 e 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- gli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole, ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito “decreto”);
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, quelli operanti tramite rappresentante fiscale, ovvero identificati direttamente;
- i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che si avvalgono della dispensa da adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 36-*bis* del decreto;
- i soggetti che applicano il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

## ***2.2 Operazioni straordinarie e trasformazioni sostanziali***

Il provvedimento si occupa anche della situazione in cui, a seguito di operazioni straordinarie (fusione, scissione, conferimento, ecc.) o altre trasformazioni sostanziali, uno o più dei soggetti obbligati alla comunicazione risulta estinto.

In tale situazione, l'obbligo ricade sul soggetto che, a seconda dei casi, subentra negli obblighi di quello estinto. In particolare, se l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale ha luogo prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione (ad es., 13 marzo 2012) il soggetto

subentrante è tenuto a comunicare anche le operazioni del soggetto estinto relative:

- alla annualità precedente (proseguendo nell'esempio, quelle relative al 2011, da comunicare entro il 30 aprile 2012), con una distinta ed autonoma comunicazione;
- all'anno in corso (sempre con riguardo all'esempio, quelle relative al periodo che va dal 1° gennaio 2012 al 12 marzo 2012, da comunicare entro il 30 aprile 2013) con un'unica comunicazione riepilogativa.

### **3. Ambito oggettivo**

#### **3.1. Oggetto della comunicazione**

Come anticipato nel paragrafo 2, oggetto della comunicazione sono le operazioni rilevanti ai fini IVA, ossia le operazioni per le quali coesistono tutti i requisiti essenziali di cui all'articolo 1 del decreto.

Tali operazioni sono, pertanto, da individuare:

- nelle operazioni imponibili;
- nelle operazioni non imponibili, se si tratta di cessioni all'esportazione (articolo 8 del decreto, con esclusione delle operazioni di cui al comma 1, lettere a) e b)), operazioni assimilate (articoli 8-bis, 8-quater, 71 e 72 del decreto), servizi internazionali (articolo 9 del decreto);
- nelle operazioni esenti, di cui all'articolo 10 del decreto.

Di conseguenza, sono da considerare operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA quelle fuori campo di applicazione dell'IVA perché manca uno dei requisiti essenziali (soggettivo, oggettivo, territoriale).

Inoltre, si ritiene che i soggetti che si avvalgono del regime di cui all'articolo 1, commi da 96 a 116, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 siano da considerare esonerati dall'obbligo di comunicazione in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti IVA, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi.

L'esclusione in parola risponde, quindi, all'intento di limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti di minori dimensioni per i quali gli oneri connessi all'adempimento dell'obbligo in questione appaiono non proporzionati alla finalità della disposizione.

Si rammenta, comunque, che l'esclusione non opera, qualora in corso d'anno il regime in parola cessi di avere efficacia (per il conseguimento di ricavi o compensi superiori a 30.000 euro, l'effettuazione di cessioni all'esportazione, il sostenimento di spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, o, ancora, la percezione di somme a titolo di partecipazione agli utili, o l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di 15.000 euro). In tal caso il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Analogamente, non devono essere comprese nella comunicazione le operazioni che, sotto il profilo territoriale non risultino rilevanti in Italia.

Si pensi, ad esempio, al caso di un professionista italiano che effettui una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione si considererà effettuata in Germania e, quindi, non essendo assoggettata ad imposizione in Italia, non dovrà essere comunicata.

In via generale, sono quindi soggette all'obbligo di comunicazione le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute da soggetti passivi IVA, per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a euro 3.000 al netto dell'IVA.

Qualora, inoltre, per le predette operazioni rilevanti non ricorra l'obbligo di emissione della fattura, il predetto limite è elevato a euro 3.600 al lordo dell'IVA applicata (quindi, ad esempio, le operazioni documentate a mezzo ricevuta fiscale o scontrino fiscale).

Anche per i soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta<sup>1</sup>, il predetto limite è pari a 3.600 euro.

Per la determinazione di dette soglie (3.000 ovvero 3.600 euro), non devono essere considerate le spese anticipate in nome e per conto del cliente, in quanto escluse dalla base imponibile IVA.

Ai fini della verifica del raggiungimento della soglia al di sopra della quale scatta l'obbligo di comunicazione, occorre avere riguardo ai corrispettivi dovuti in base alle condizioni contrattuali, salvo che specifiche disposizioni normative non prevedano l'applicazione del criterio del "valore normale" di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto.

Nondimeno, rientrano nell'obbligo comunicativo in parola sia le operazioni soggette al regime del margine che quelle soggette al regime del *reverse charge*.

In particolare, nel caso di operazioni rientranti nel regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 36 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, dovrà essere comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad IVA.

In sostanza, per la determinazione dell'importo dell'operazione cui è connesso l'obbligo di comunicazione, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo IVA.

Relativamente alle operazioni oggetto di comunicazione già dall'anno 2010, la comunicazione deve essere effettuata anche nelle ipotesi di cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la fattura.

Debbono essere, altresì, comunicate le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa, la cui base imponibile è definita ai sensi

---

<sup>1</sup> Come nel caso delle agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale IVA ai sensi dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.



dell'articolo 13 del decreto, nonché la destinazione di beni a finalità estranee alla impresa (art. 2, comma 2, punto 5), del decreto).

### **3.2. Casi particolari**

Il punto 2.2. del provvedimento dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (contratti di locazione, noleggio, concessione, etc.) la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore a 3.000 euro.

Viceversa, per le altre tipologie di contratto (ad esempio, compravendita), il superamento della soglia di 3.000 euro deve essere sempre collegato alla singola operazione.

Sempre ai fini della verifica dell'eventuale superamento della soglia, per i contratti tra loro collegati, occorre invece considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

In proposito, si evidenzia che, secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione<sup>2</sup>, il collegamento negoziale, sia che trovi la sua fonte nella legge<sup>3</sup> ovvero nell'autonomia negoziale delle parti<sup>4</sup>, è essenzialmente un meccanismo mediante il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto bensì mediante una pluralità coordinata di contratti; tale collegamento può, tra l'altro, riguardare sia l'elemento oggettivo che quello soggettivo.

Pertanto, ai fini della comunicazione in parola, il collegamento negoziale rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge nei confronti dello stesso

---

<sup>2</sup> Cassazione Civile, sentenza 10 luglio 2008, n. 18884; sentenza 17 dicembre 2004, n. 23470; sentenza 16 aprile 2006, n. 5851. Il collegamento negoziale, comunque, non dà luogo ad un nuovo ed autonomo contratto (Cassazione Civile sentenza 28 aprile 2006, n. 7074 e sentenza 12 luglio 2005, n. 14611)

<sup>3</sup> Si pensi, ad esempio, al subcontratto di locazione (art. 1595 cc.), al subcontratto di mandato (art. 1717 cc.), al subcontratto di fornitura di cui alla legge 18 giugno 1998, n. 192, al contratto preliminare rispetto a quello definitivo.

<sup>4</sup> Si pensi, ad esempio, alla locazione con patto di futura vendita (Cassazione Civile, sentenza 23 aprile 1992, n. 3587), al contratto di vendita di un autoveicolo collegato al contratto di finanziamento.

contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento.

Ciò posto, a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (3.000 euro ovvero 3.600 euro), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record.

In tali casi, nel campo "*data dell'operazione*", va indicata la data di registrazione dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite ai sensi dell'articolo 6 del decreto.

Più in generale, si evidenzia che quanto sopra precisato per i contratti che prevedono corrispettivi periodici ovvero tra loro collegati vale anche per tutte le operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi.

Pertanto, nel caso di cessioni di beni per un importo di 10.000 euro, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di 2.500 euro, nel tracciato record dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a 2.500 euro, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "*data dell'operazione*" la data di registrazione dell'operazione stessa.

### ***3.3. Esoneri per l'anno 2010***

In sede di prima applicazione dell'obbligo di comunicazione e, quindi, per le operazioni relative all'anno d'imposta 2010, il provvedimento ha previsto l'esclusione dalla comunicazione sia delle operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di importo inferiore a 25.000 euro, sia delle operazioni, di qualsiasi importo, per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura.

La finalità del provvedimento, in coerenza con lo spirito dell'articolo 21, è quella di garantire la graduale introduzione dell'obbligo comunicativo in parola ed assicurare, al tempo stesso, sin dalla prima applicazione della disposizione, la disponibilità dei dati necessari a contrastare i fenomeni evasivi e di frode di maggiore pericolosità.

Per tali motivi, per il periodo d'imposta 2010, la comunicazione da parte di tutti i soggetti obbligati è limitata alle sole operazioni per le quali è emessa o ricevuta una fattura di importo non inferiore a 25.000 euro.

Per tali operazioni, il provvedimento ha fissato al 31 ottobre 2011 il termine entro cui deve essere trasmessa la comunicazione.

#### ***3.4. Operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione***

Il provvedimento prevede, al punto 2.4, alcune esclusioni di carattere oggettivo dall'obbligo di comunicazione; una ulteriore esclusione è stata introdotta dall'articolo 7, comma 2, lettera o) del decreto-legge 13 maggio 2011. Pertanto, nella comunicazione non devono essere inserite le informazioni relative:

- alle importazioni;
- alle esportazioni di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a) e b) del decreto (in quanto soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale, e, quindi, già conosciute dall'Amministrazione finanziaria). L'obbligo di comunicazione sussiste, invece, come già innanzi evidenziato, per le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle c.d. "esportazioni indirette" di cui alla successiva lettera c) dell'articolo 8 (ossia per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali), e delle c.d. "triangolazioni comunitarie", di cui all'articolo 58 del decreto legge n. 331 del 1993, trattandosi, nella sostanza, di operazioni interne assimilate, ai soli fini del trattamento non imponibile IVA, alle esportazioni;

- alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list*<sup>5</sup>. Infatti, queste operazioni sono monitorate, a partire dal 1° luglio 2010, con la comunicazione telematica prevista dall'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalle legge 22 maggio 2010, n. 73 e dai decreti di attuazione del Ministero dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2010 e 5 agosto 2010;
- alle operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria (acquisite, ad esempio, ai sensi dell'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 - quali quelle connesse ai contratti di assicurazione e ai contratti di somministrazione di energia elettrica - ai sensi dell'articolo 78, comma 25 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - relative ai contratti di mutuo - e ai sensi dell'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463 - relative agli atti di compravendita di immobili);
- alle operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, qualora il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, così come previsto dall'articolo 7, comma 2, lettera o) del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (per l'individuazione dei detti operatori finanziari si fa rinvio al punto 1.1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 19 gennaio 2007 ed all'elenco degli stessi allegato al provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 22 dicembre 2005).

---

<sup>5</sup> Vedasi decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999) e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001).

A tale ultimo riguardo, si evidenzia che non rientrano tra le citate carte di credito, di debito o prepagate, quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale (pertanto, ove il pagamento venga eseguito con tali ultime carte, sussiste l'obbligo di comunicazione dell'operazione).

Inoltre, tenuto conto dello spirito delle disposizioni in commento - che, come già precisato, è quello di consentire, attraverso la comunicazione in parola, una più rapida ed efficace selezione dei soggetti a rischio di frode e di evasione fiscale, nonché un controllo più puntuale della congruità dei volumi d'affari e dei costi dichiarati, senza nel contempo gravare sui contribuenti con ulteriori gravosi adempimenti - sono escluse dalla comunicazione in parola anche le operazioni effettuate e ricevute in ambito comunitario.

Le informazioni relative a tali operazioni, infatti, sono già acquisite mediante i modelli INTRA ed utilizzate per i riscontri con i dati presenti nel sistema VIES, ai fini del contrasto alle specifiche forme di frode ed evasione fiscale, secondo un modello adottato da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea.

Sono, inoltre, esclusi da tale adempimento i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

#### **4. Elementi da indicare nella comunicazione**

Nella comunicazione debbono essere indicati gli elementi necessari alla individuazione dei soggetti e delle operazioni previsti dal punto 3.1 del provvedimento, al quale si fa rinvio.

I dati che devono essere riportati nella comunicazione riguardano, per ciascuna cessione e acquisto o per ciascuna prestazione resa o ricevuta, l'indicazione della partita IVA o del codice fiscale del cedente/prestatore e del cessionario/committente, l'importo delle operazioni effettuate, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del decreto, con evidenziazione

dell'imponibile, dell'imposta, o della circostanza che trattasi di operazioni non imponibili o esenti.

Ne consegue che l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di 3.000 euro scende al di sotto di detto limite; se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite dei 3.000 euro e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato.

Analogamente l'operazione andrà comunicata nel momento in cui, per effetto della nota di variazione in aumento, l'importo, inizialmente inferiore al limite di 3.000 euro, supera detto limite.

Nell'ipotesi in cui la variazione avvenga dopo il termine previsto per la comunicazione, l'importo sarà indicato in quella relativa all'anno in cui la nota di variazione è stata emessa.

La disposizione di cui al punto 3.2 del provvedimento stabilisce che *“Ai fini della comunicazione dei dati di cui al punto 3.1, per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, il committente o il commissionario è tenuto a fornire i propri dati identificativi di cui alle lettere b) e c) del medesimo punto.”*.

Pertanto, l'acquisizione del codice fiscale è sempre necessaria qualora il cessionario o committente non rivesta la qualifica di soggetto passivo IVA anche in caso di emissione della fattura salvo che, come già evidenziato, per le ipotesi in cui il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Per tutte le altre operazioni soggette all'obbligo di comunicazione, effettuate nei confronti dei soggetti non residenti, privi di codice fiscale, è sufficiente comunicare i dati di cui all'articolo 4, primo comma, lettere a) e b) e all'articolo 6, secondo comma del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

In tale ultima ipotesi, occorrerà, pertanto, indicare per le persone fisiche il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita e il domicilio all'estero, mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta e la sede legale. Per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere inoltre indicati gli elementi di cui alla richiamata lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza.

Come già anticipato, devono essere comunicati, ai sensi della lettera d) del menzionato punto 3.1 del provvedimento *“i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, e l'importo dell'imposta sul valore aggiunto applicata o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti; per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo della fattura, i corrispettivi comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto applicata.”*.

Si ricorda infine che, per l'individuazione degli elementi informativi da trasmettere, il soggetto obbligato farà riferimento al momento della registrazione ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del decreto, o, in mancanza dell'obbligo, al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'articolo 6 del medesimo decreto.

Nel tracciato è stato previsto un apposito campo *"Importo delle operazioni effettuate nell'anno - Operazioni imponibili con IVA non esposta in fattura"*, dove dovranno essere inserite le singole operazioni attive documentate con fattura con IVA non esposta. Trattasi, ad esempio, delle operazioni effettuate da coloro che cedono beni usati che applicano il regime del margine (cfr. articolo 36 del decreto legge n. 41 del 1995), o dalle agenzie di viaggio e turismo, ivi inclusi i tour operator, che per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici e per i servizi singoli acquisiti applicano la disciplina prevista dall'articolo 74-ter del decreto e dal D.M. 30 luglio 1999, n. 340, secondo cui *"deve essere emessa la fattura di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, senza separata indicazione dell'imposta"*.



Al riguardo, si ricorda che tali operazioni costituiscono, a loro volta, per i soggetti che acquistano tali prodotti da altre agenzie o tour operator, acquisti con IVA non esposta ed indetraibile.

Inoltre, nelle ipotesi di attività di intermediazione svolta dalle agenzie di viaggi e turismo in nome e per conto dei vettori (esempio, vendita al pubblico di biglietteria aerea, nazionale e internazionale, di biglietteria ferroviaria e marittima e di altri servizi similari), le operazioni rilevanti ai fini IVA, effettuate dalle agenzie di viaggio intermediarie, riguardano le fatture emesse da quest'ultime per le provvigioni che vengono corrisposte dai vettori per lo svolgimento dell'attività di intermediazione. In tal caso, si ricorda che oggetto dell'adempimento sono le operazioni il cui corrispettivo, secondo le condizioni contrattuali, sia pari o superiore a 3.000 euro.

## **5. Termini di invio della comunicazione**

Il nuovo adempimento, che ha cadenza annuale, deve essere assolto entro il 30 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente.

Solo per l'anno d'imposta 2010, il termine sopra citato è stato posticipato, dal provvedimento, al 31 ottobre 2011.

Come peraltro chiarito al precedente paragrafo 3.3., per le operazioni relative all'anno d'imposta 2010, l'importo delle operazioni da comunicare è elevato ad euro 25.000 e la comunicazione è limitata alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione.

Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una nuova comunicazione, senza che ciò dia luogo ad applicazione di alcuna sanzione.

E' consentito, quindi, inviare *file* integralmente sostitutivi dei precedenti, sempre riferiti al medesimo anno, non oltre trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione annuale dei dati.

Scaduto il suddetto termine, si rende applicabile, qualora sussistano le condizioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'istituto del ravvedimento operoso..

## **6. Sanzioni**

L'articolo 21, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge n. 78 del 2010 dispone che *“Per l'omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”*.

Pertanto, ai fini sanzionatori, l'omessa trasmissione della comunicazione, nonché l'invio della stessa con dati incompleti o non corrispondenti al vero, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa da un minimo di 258 ad un massimo di 2.065 euro.

\*\*\*\*\*

Con successive istruzioni saranno forniti chiarimenti sulle modalità di trasmissione delle comunicazioni.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA