

CIRCOLARE N. 35
16 DICEMBRE 2011

La Comunicazione delle operazioni Iva di importo uguale o maggiore a 3.000 euro – riepilogo adempimenti –

© Copyright 2011 Acerbi & Associati®

Com'è noto, il prossimo 2 gennaio 2012 (il 31/12/2011 cade di sabato) debutta, con riguardo all'annualità 2010, la nuova Comunicazione telematica delle c.d. operazioni "sopra soglia" introdotta dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010. A regime, poi, la scadenza è fissata per il 30 aprile dell'anno successivo e quindi il prossimo 30 aprile 2012 toccherà all'annualità 2011.

SCADENZE:	
per il 2010	a regime
entro il 31/12/2011 (leggasi 02/01/2012)	entro il 30 aprile dell'anno successivo (es.: 30/04/2012 per il 2011)

Obbligo di comunicazione delle operazioni attive e passive "sopra soglia" (salvo alcune esclusioni)	
Soglie a regime	Disposizioni transitorie
<ul style="list-style-type: none"> ▪ corrispettivi non inferiori ad € 3.600 (al lordo di Iva), nel caso di operazioni non soggette ad obbligo di fatturazione; ▪ corrispettivi non inferiori ad € 3.000 (al netto di Iva), nel caso di operazioni soggette ad obbligo di fatturazione. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ per l'anno 2010 vanno comunicate solo le operazioni soggette ad obbligo di fatturazione di importo non inferiore ad € 25.000; ▪ fino al 30/06/11 (in precedenza era 30/04/11) non è richiesta la comunicazione delle operazioni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura (es.: scontrini/ricevute fiscali).

Sull'argomento lo Studio è intervenuto con le seguenti circolari cui si rimanda:

- circolare n. 4 del 2011
- circolare n. 17 del 2011, con allegata la C.M. 30 maggio 2011 n. 24/E
- circolare n. 29 del 2011, con allegata la Nota dell'Agenzia entrate dell'11 ottobre 2011 con le risposte ai quesiti delle associazioni di categoria
- circolare n. 31 del 2011.

Di seguito abbiamo ritenuto effettuare una ulteriore analisi relativamente a disposizioni applicative veramente contorte e poco chiare intervenute allo scopo di perseguire una presunta semplificazione e che si sono invece dimostrate fonte di dubbi e causa di notevoli perdite di tempo.

Abbiamo anche ritenuto (si veda il successivo paragrafo 2.) di riepilogare in forma schematica le operazioni rilevanti ai fini Iva commentandone la conseguente rilevanza o meno ai fini della Comunicazione in oggetto, nonché fornire alcune possibili indicazioni in relazione ad alcuni aspetti problematici tra cui la gestione delle note di accredito (paragrafo 8.) e dei "contratti collegati" (paragrafo 9.).

1. La difficile individuazione e selezione delle operazioni oggetto di Comunicazione

Gli operatori dovranno districarsi fra le contorte regole "delineate" dal Provvedimento attuativo del 22/12/2010 a cui hanno fatto successivamente seguito ben 2 provvedimenti di rettifica/aggiustamento dei tracciati *record* ed alcuni documenti di prassi (C.M. n. 28/E del 21/06/2011 "Risposte Telefisco 2011 e Forum Italia oggi gennaio 2011", C.M. n. 24/E del 30/05/2011 e Nota Agenzia delle Entrate dell'11/10/2011 "Risposte quesiti associazioni di categoria").

Si tratta di vere e proprie acrobazie informatiche con le quali devono misurarsi operatori e *software* al fine di estrapolare correttamente le operazioni da comunicare. Inoltre, con riguardo al 2010 (ma lo stesso discorso vale per il 2011), l'intervento "manuale"

dell'operatore sulle fatture già registrate è in ogni caso ineludibile. Infatti, molte delle informazioni necessarie alla corretta estrapolazione dei dati non sono state (e non potevano esserlo) gestite in fase di registrazione Iva.

Si pensi, a titolo esemplificativo:

- all'individuazione e selezione delle fatture, singolarmente "sotto soglia", ma complessivamente sopra, in quanto relative ai c.d. "contratti collegati" o a quelli con "corrispettivi periodici" o anche, più semplicemente, alle fatture di acconto e saldo;
- all'abbinamento delle operazioni alle "modalità di pagamento" (importo non frazionato, importo frazionato, corrispettivi periodici);
- al "collegamento" delle note di variazione alle fatture (come vedremo le variazioni dello stesso anno vanno sommate algebricamente all'operazione originaria mentre quelle intervenute successivamente vanno indicate in separati dettagli che richiedono altresì data e numero¹ della fattura da rettificare);
- alla manutenzione delle anagrafiche, anche al fine della corretta selezione del dettaglio *record*² (con inserimento, se mancanti, del codice fiscale, per i residenti privati, e della partita Iva per i residenti operatori, oppure, dei dati anagrafici anche del rappresentante persona fisica del soggetto collettivo non residente).

La "cernita", inoltre, non potrà che transitare (laddove i *software* lo permettano) per una corretta codifica dei codici Iva e delle anagrafiche (o talvolta del piano dei conti). In realtà non potrà che trattarsi di una miscelanea degli elementi citati, considerato che non sempre (soprattutto nelle operazioni con l'estero) la corretta selezione potrà essere affidata esclusivamente ad uno solo dei due parametri.

Si considerino, a mero titolo esemplificativo, i seguenti casi (al punto A la tipologia di operazione, al punto B il relativo corretto trattamento Iva ed al punto C il conseguente obbligo di Comunicazione in relazione allo "spesometro"):

A) Tipologia di operazione

- 1) Cessione (art. 41 D.L. n. 331/1993) o acquisto intracomunitario (art. 38 D.L. n. 331/1993) di beni nei confronti di un operatore francese.
- 2) Cessione allo stesso operatore di cui sopra, di beni che rimangono in Italia.
- 3) Provvigione pagata allo stesso operatore di cui sopra per vendita da IT a FR.
- 4) Provvigione pagata allo stesso operatore di cui sopra per esportazione da IT a CH.
- 5) Provvigione pagata ad agente lussemburghese per esportazione da IT a CH.
- 6) Provvigione pagata ad agente americano per esportazione da IT a USA.
- 7) Canoni *leasing* pagati ad una società di *leasing*.

B) Il corretto trattamento Iva

- 1) Si tratta di operazioni da inserire negli elenchi Intrastat (nel caso dell'acquisto previa applicazione del *reverse charge*).
- 2) Si tratta di un'operazione da assoggettare ad Iva.
- 3) Si tratta di un'operazione assoggettata ad Iva italiana in *reverse charge* ed inserita negli elenchi Intrastat da parte del committente.
- 4) Si tratta di un'operazione assoggetta al *reverse charge* come operazioni non imponibile ai sensi dell'art. 9 n. 7 D.P.R. n.633/1972 non inserita negli elenchi Intrastat.
- 5) Come caso precedente più la presentazione della Comunicazione telematica *black list*.

¹ La data è campo obbligatorio; il numero, invece, è stato reso facoltativo.

² I tracciati prevedono dettagli distinti fra: residenti non titolari di partita Iva, residenti titolari di partita Iva; non residenti; note di variazione relative ad operazioni con residenti; note di variazione relative ad operazioni con non residenti.

- 6) Si tratta di operazione auto fatturata ex art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972, senza applicare l'Iva, ex art. 9 n. 7.
- 7) Si tratta di operazione soggetta ad Iva in Italia.

C) Il conseguente obbligo di Comunicazione in relazione allo "spesometro"

- 1) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già comunicata in Intrastat (C.M. n. 24/E/2011).
- 2) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 3) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già comunicata in Intrastat (C.M. n. 24/E/2011).
- 4) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 5) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già oggetto di comunicazione *black list* (punto 2.4 Provv. 22/12/2010).
- 6) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 7) La società di *leasing* deve comunicare i dati del contratto all'Anagrafe, con esonero per il committente³ (Provv. 5/08/11 e 21/11/11).

Come si evince dall'analisi dei 7 esempi sopra riportati, nel caso delle prime 4 operazioni (tutte con la stessa controparte francese) l'esclusione riferita alle operazioni di cui al caso 1 potrà essere generata dalla codifica del codice "art. 41 (cessioni Intra)" o "art. 38 (acquisto Intra)", ma altrettanto non si può dire (a meno di non duplicare i codici) per gli acquisti non imponibili ex art. 9 (vedi caso 4, 5 e 6). Più pacifica, invece, l'esclusione a livello anagrafico per la controparte lussemburghese, considerato che dalla comunicazione "spesometro" sono escluse tanto le operazioni (territoriali e non) oggetto della comunicazione *black list* quanto, più in generale, tutte le operazioni prive del requisito territoriale o oggettivo (C.M. n. 24/E/2011, par. 3.1).

Analoga esclusione può ritenersi praticabile a livello anagrafico per il fornitore società di *leasing*.

2. Operazioni incluse ed escluse: casistiche

Tutto ciò premesso, senza pretesa di esaustività, riteniamo utile proporre una veloce sintesi delle operazioni "sopra soglia" che sono coinvolte e di quelle che sono escluse dalla comunicazione, con particolare riguardo al tipo di documento (fattura o RF/scontrino) e alla codifica dei "codici Iva".

³ Come precisato nelle motivazioni del Provvedimento datato 05/08/2011. Si ricorda, infatti, che il punto 2.4 del Provvedimento 22/12/2010 esclude dall'obbligo della comunicazione sopra soglia le operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973 (in tal senso anche C.M. 24/E/2011, par. 3.4).

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
Corrispettivi (fatture, scontrini o ricevute fiscali) pagati con carte di credito, debito o prepagate (compresi bancomat) da parte di contribuenti non soggetti passivi (privati)	NO	/	A condizione che il gestore della carta sia residente (o stabilito) C.M. n. 24/E/2011, par. 3.4
Ricevuta fiscale emessa a cliente soggetto passivo	SI imponibile e SI Iva, previo scorporo (risposta 25, nota AE 11/10/2011)	SI	Operazioni non inferiore a € 3.600 (al lordo di Iva) Sono escluse le operazioni fino al 30/6/2011
Ricevuta fiscale emessa a cliente non soggetto passivo	SI corrispettivo, senza scorporo	/	
Scontrini	Sono da ritenersi valide le stesse indicazioni di cui ai casi precedenti	Sono da ritenersi valide le stesse indicazioni di cui ai casi precedenti	
Altri corrispettivi rilevanti ai fini Iva ma esclusi dall'obbligo di fatturazione	SI	SI	Operazioni non inferiori a € 3.600 (al lordo di Iva) Sono escluse le operazioni fino al 30/06/2011
Fatture attive annotate nel registro corrispettivi di cui all'art. 24 D.P.R. n. 633/1972 da parte di commercianti ed assimilati	SI	SI	Operazioni non inferiore a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture emesse da commercianti (e assimilati) nei confronti di privati	SI	/	Si ritiene che la soglia di riferimento sia € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture emesse da contribuenti minimi ex art. 1 commi 96-117 L. n. 244/2007	NO [l'esonero cessa, fin da subito, qualora il regime cessi di avere efficacia in corso d'anno (conseguimento di ricavi/compensi superiori al 50% del limite di € 30.000 e, cioè, superiori ad € 45.000). Negli altri casi di esclusione dal regime, l'obbligo comunicativo decorre con	SI	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1 Risp. 6 nota AE 11/10/2011

⁴ Sono interessate anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti nonché i soggetti identificati direttamente o tramite rappresentante fiscale.

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
	effetto dall'anno successivo (risp. 5 nota AE 11/10/2011)]		
Fatture emesse da soggetti in regime delle nuove iniziative ex art. 13 L. n. 388/2000	SI	SI	Obbligo confermato nella C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1
Fatture emesse da enti con partita Iva	SI, ma limitatamente alle operazioni realizzate nell'esercizio dell'attività commerciale. (Sono esclusi gli enti pubblici - Stato, Regioni, Province, Comuni e altri organismi di diritto pubblico -, come disposto dal Provvedimento del 21/06/2011 ad integrazione di quello del 22/12/2010.	SI	C.M. n. 24/E/2011 par. 2.1
Fatture relative a canoni di <i>leasing</i>	NO	Si ritiene di NO	La società di <i>leasing</i> è obbligata a presentare apposita comunicazione all'Anagrafe ex Provv. 05/8/2011 (si veda anche nota 3)
Fatture emesse da operatori che svolgono attività di locazione e/o noleggi di autovetture, caravan, unità da diporto	NO	Si ritiene di NO	Con Provv. del 21/11/2011 ai prestatori in analisi è stato esteso lo stesso obbligo di cui sopra
Fatture relative alla somministrazioni di energia elettrica. Nella C.M. n. 24/E/2011 è stato confermato l'esonero per le operazioni relative a contratti di somministrazione di energia elettrica per le quali i fornitori sono tenuti a comunicare i dati contrattuali ai sensi dell'art. 7 del DPR n. 605/1973. La circolare	NO	NO	Trattasi di operazioni già oggetto di comunicazione all'Anagrafe (C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4)

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
nulla aggiunge in merito alle altre utenze (gas, acqua, telefonia) per le quali dovrebbe, tuttavia, valere analogo precisazione.			
Fatture imponibili Iva relative a cessioni di immobili	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. 24/E/2011 par. 3.4)
Altre fatture imponibili Iva (con Iva ordinaria o aliquota ridotta)	SI (*) Imponibile ed Iva	SI Imponibile ed Iva	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture relative a cessioni di fabbricati strumentali con applicazione del <i>reverse charge</i> , ai sensi dell'art. 17 comma 6 lett. a-bis e art. 10-ter n. 8-ter lett. b e d	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. 24/E/2011 par. 3.4)
Fatture relative ad operazioni con <i>reverse charge</i> nazionale ai sensi dell'art. 17 comma 5 (cessioni di oro industriale ed argento), comma 6 (subappalti in edilizia e talune cessioni di cellulari e microprocessori), art. 74 commi 7/8 D.P.R. n. 633/1972 (cessione di rottami ed assimilati)	SI (*) Imponibile	SI, imponibile ed Iva (in tal senso la C.M. 53/E/07, par. 3.3, per i soppressi elenchi clienti/fornitori 2006-2007)	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva) Resp. 15 nota AE 11/10/2011
Fatture relative alla cessione dei beni usati in regime del margine ex art. 36 ss. del D.L. n. 41/1995	SI (*)	SI	Nella C.M. n. 24/E/2011 è stato precisato che va indicata la parte del margine (escluso il fuori campo Iva)
Fatture emesse da agenzie di viaggio e turismo (inclusi <i>tour operator</i>) senza separata indicazione dell'Iva (art. 74-ter D.P.R. n. 633/1972)	SI (*)	SI	La soglia di riferimento è quella di € 3.600 (C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1)

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
Operazioni esenti <i>ex art. 10 n. 8-bis</i> (relative a cessioni di fabbricati abitativi) e n. 8-ter (relative a cessioni di fabbricati strumentali) del D.P.R. n. 633/1972	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4)
Operazioni esenti connesse ai contratti di assicurazione o mutuo	NO	NO	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4
Altre operazioni Iva ai sensi dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972	SI (*)	SI	La comunicazione è obbligatoria anche per i soggetti che si avvalgono della dispensa <i>ex art. 36-bis</i> (C.M. n. 24/E/2011 par. 2.1). La soglia è di € 3.000 in presenza di fattura emessa a seguito di richiesta del cliente (risp. 10 nota AE 11/10/2011)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art. 8 comma 1, lett. c) con dichiarazione d'intento del D.P.R. n. 633/1972	SI (*)	SI	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1. e 3.4. Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture per esportazione non imponibile <i>ex art. 8</i> comma 1 lett. a (esport. diretta) o lett. b (esport. indiretta) D.P.R. n. 633/1972 emessa al cliente estero	NO	/	Prov. 22/12/2010 p. 2.4
Fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. a) D.P.R. n. 633/1972 per triangolazione, nel rapporto fra IT1 e IT2	Si ritiene di SI L'obbligo era stato sancito anche per gli elenchi 2006/2007 (C.M. n. 53/E/2007)	Si ritiene di SI L'obbligo era stato sancito anche per gli elenchi 2006/2007 (C.M. n. 53/E/2007)	In analogia con le precisazioni fornite per la triangolare <i>ex art. 58</i> D.L. n. 331/1993 (cfr C.M. 24/e/2011 par. 3.1 e 3.4)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art. 8-bis D.P.R. n. 633/1972	SI (*)	SI	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art. 9	SI (*)	SI	C.M. 24/E/2011 par. 3.1

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
D.P.R. n. 633/1972			Risp. 23 nota AE 11/10/2011 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture non imponibili ex art. 71 D.P.R. n. 633/1972 per cessioni verso operatori di San Marino	NO	/	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/2010 p. 2.4)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art. 71 D.P.R. n. 633/1972 per cessioni a Città del Vaticano	SI	/	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura per cessioni nei confronti di viaggiatori stranieri non imponibili o imponibili ex art. 38- <i>quater</i> D.P.R. n. 633/1972	SI	/	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura non imponibile ex art. 41 D.L. n. 331/1993 per cessioni intracomunitarie di beni	NO	/	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4)
Fattura non imponibile ai sensi dell'art. 58 del D.L. n. 331/1993 per triangolazione verso Comunità, nel rapporto fra IT1 e IT2	SI (*)	SI	C.M. 24/E/2011 par. 3.1 e 3.4 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Cessioni non territoriali ai sensi dell'art. 7- <i>bis</i> D.P.R. n. 633/1972 (es.: vendite estero su estero)	NO	NO	Sono escluse tutte le operazioni non territoriali (C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4)
Fatture (attive) non territoriali ex art. 7- <i>ter</i> comma 1 lett. a) D.P.R. n. 633/1972 (BtoB)	NO	/	
Altri servizi non territoriali nel BtoB (art. 7- <i>quater</i> , 7- <i>quinquies</i> D.P.R. n. 633/1972)	NO	NO	
Altri servizi non territoriali nel BtoC (art. 7- <i>quater</i> , 7- <i>quinquies</i> , 7- <i>sexies</i> e 7- <i>septies</i>)	NO	/	

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
D.P.R. n. 633/1972)			
Bollette d'importazione con Iva (art. 67 D.P.R. n. 633/1972) o senza Iva (art. 68 D.P.R. n. 633/1972)	/	NO	Prov. 22/12/2010 p. 2.4
Acquisti intracomunitari di beni (art. 38 D.L. n. 331/1993) soggette ad Iva con il sistema del <i>reverse charge</i> ai sensi dell'art. 46-47 D.L. n. 331/1993 (compresi acquisti esenti ai sensi dell'art. 42 e triangolazioni non imponibili art. 40 comma 2 D.L. n. 331/1993)	/	NO	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. 24/E/2011 par. 3.4)
Acquisti intracomunitari di servizi generali soggetti ad Iva in Italia (fatture integrate ex C.M. 12/E/2010 o autofatture ex art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972)	/	NO	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. 24/E/2011 par. 3.4)
Acquisti intracomunitari di servizi generali non imponibili ai sensi dell'art. 9 o esenti ex art. 10 D.P.R. n. 633/1972 (fatture integrate ex C.M. 12/E/2010 o autofatture ex art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972)	/	SI	Per le operazioni non soggette ad Iva è esclusa la compilazione degli Intrastat (art. 50 comma 6, D.L. n. 331/1993) e quindi non opera l'esonero riconosciuto dalla C.M. n. 24/E/2011
Forniture di beni e servizi da stabili organizzazioni in Italia di soggetti <i>black list</i>	SI	NO	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/2010 p. 2.4)
Altri acquisti di beni e servizi territoriali da prestatori esteri <i>black list</i> (compresi quelli con rappresentante fiscale o identificazione diretta in	/	NO	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/2010 p. 2.4)

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
Italia)			
Altri acquisti di beni e servizi territoriali da prestatori non stabiliti (non <i>black list</i>)	/	Si ritiene di SI	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture acquisto beni da San Marino con addebito di Iva (italiana) ex artt. 8-12 D.M. 24/12/1993	/	NO	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/2010 p. 2.4)
Autofatture art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972, per acquisti di beni da San Marino, nel caso di ricevimento di fattura senza Iva (artt. 13-18 D.M. 24/12/1993)	/	NO	
Autofatture per acquisti da agricoltori esonerati	Caso dubbio	Si ritiene di SI L'obbligo per gli elenchi fornitori del 2006/2007 era stato sancito dalla C.M. n. 53/E/2007 par. 3.3.	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Autofattura per acquisto di tartufi da raccoglitori dilettanti o occasionali (art. 1 comma 109 L. n. 311/2004)	NO (per carenza del requisito soggettivo)	Si ritiene siano escluse (l'autofattura va emessa in unico esemplare senza indicazione del fornitore)	/
Autofattura denuncia (art. 6 commi 8-9 D.Lgs. n. 471/1997)	/	Si ritiene di SI L'obbligo per gli elenchi fornitori del 2006/2007 era stato sancito dalla C.M. n. 53/E/2007 par. 3.3.	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Autofattura denuncia per omessa fatturazione di operazione soggetta al <i>reverse charge</i> (art. 6 comma 9- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 471/1997)	/	Si ritiene di SI L'obbligo per gli elenchi fornitori del 2006/2007 era stato sancito dalla C.M. n. 53/E/2007 par. 3.3.	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Passaggi interni fra attività con contabilità separata ex art. 36 D.P.R. n. 633/1972	NO	/	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4 Resp. 24 nota AE 11/10/2011
Autofatture per cessioni gratuite o autoconsumo	SI Come controparte va	NO	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie/note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁴ OPERAZIONE ATTIVA	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁴ OPERAZIONE PASSIVA	
di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa ⁵	indicata la partita Iva del cedente stesso		Risp. 12 nota AE 11/10/2011 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura per cessioni gratuite relativa alle stesse operazioni di cui sopra con rivalsa dell'Iva ai sensi dell'art. 18 comma 3 D.P.R. n. 633/1972	SI (non è però chiaro cosa vada indicato come controparte)	Caso dubbio	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4
Operazioni escluse dalla base imponibile ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972	NO	NO	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4
Documenti (fatture o note) privi del requisito soggettivo o oggettivo non rilevanti ai fini Iva ⁶ (fuori campo Iva artt. 1, 2 e 3 D.P.R. n. 633/1972) ⁷	NO	NO	C.M. n. 24/E/2011 par. 3.4
Rifornimenti con schede carburante	Sono da ritenersi esclusi	Sono da ritenersi esclusi	Verosimilmente i singoli rifornimenti sono sotto soglia ⁸

(*) Tranne quelle verso controparti *black list*

⁵ Nonostante il punto 2 del provvedimento del 22/12/10 precisi che oggetto della comunicazione sono i "corrispettivi dovuti" (superiori alle soglie), nella circolare C.M. n. 24/E/2011, par.3.1 e 3.4, l'obbligo comunicativo viene, invece, letteralmente esteso **anche a cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa** (art. 2 comma 2 n. 4 D.P.R. n. 633/1972) e agli **autoconsumi** (art. 2 comma 2 n. 5 D.P.R. n. 633/1972) la cui base imponibile è, invece, determinata dal costo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o beni simili. Dato il contrasto fra Provvedimento e Circolare è difficile dire con certezza se l'estensione vada applicata anche ad altre operazioni prive di corrispettivo quali le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività di costo unitario superiore ad € 25,82 (art. 2, comma 2 n. 4), le assegnazioni a soci ed associati (art. 2, comma 2, n. 6) e le prestazioni gratuite di servizi di costo superiore ad € 25,82 (art. 2, comma 3).

⁶ Fra le operazioni prive del requisito oggettivo si segnalano le non cessioni di beni ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 fra le quale le cessioni di aziende, di terreni non edificabili, di beni non oggetto dell'attività di costo unitario non superiore ad € 25,82, ecc..

⁷ Rientrano in tale definizione le fatture o comunque le singole operazioni prive del presupposto soggettivo, oggettivo o territoriali oppure anche escluse dalla base imponibile ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

⁸ Come precisato nella C.M. n. 55/E/2007 ogni singolo timbro è sostitutivo dell'emissione della fattura e quindi, ai fini della verifica della soglia, non va considerato il totale della scheda ma il singolo rifornimento.

3. Le fatture cointestate

Nella risposta n. 13 della Nota dell'Agenzia delle Entrate dell'11/10/2011 è stato precisato *"che l'operazione documentata da fattura cointestata (es. parcella del notaio agli eredi oppure fattura nel settore dell'edilizia) va comunicata per ognuno dei cointestatari, in distinti record di dettaglio"* e che *"la verifica del superamento della soglia va fatta con riferimento all'importo totale della fattura e nel caso la quota parte dell'importo relativa a taluno dei cointestatari sia inferiore al limite di €3.000 la modalità di pagamento da indicare sarà importo frazionato"*.

4. Le fatture passive con Iva indetraibile non annotate ai fini Iva

Non hanno alcuna rilevanza le limitazioni alla detraibilità dell'Iva e, pertanto, vanno comunicate le fatture con Iva totalmente indetraibile anche se non sono state annotate ai fini Iva per effetto delle semplificazioni introdotte dall'art. 6 comma 7 del D.P.R. n. 695/1996.

5. Fatture riepilogative di più operazioni di diversa tipologia

Se in un'unica fattura sono documentate operazioni di natura diversa (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che determinano un valore complessivo superiore alla soglia, la fattura va comunicata con riferimento al totale, indicando come "tipologia dell'operazione" la casella relativa all'operazione prevalente ("1" cessione di beni, "2" prestazione di servizi).

6. Cessioni con fattura differita

Con riferimento alle cessioni documentate da più DDT e riepilogate in un'unica fattura differita, al fine di verificare il superamento del limite di euro 3.000, va considerata esclusivamente la fattura riepilogativa differita (e non ogni singola operazione documentata da DDT). L'Agenzia delle entrate ha precisato che tale fattura va intesa "come il documento che rappresenta l'operazione oggetto di comunicazione".

7. Data dell'operazione

La data dell'operazione da indicare nella comunicazione è la "data di registrazione". Se, tuttavia, il contribuente (in ipotesi di fatturazione differita o di registrazione successiva) inserisce la data di effettuazione dell'operazione relativa all'anno solare precedente, il software accetta tale data.

Alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia entrate, per le fatture differite emesse nei primi giorni del 2012 relative a cessioni effettuate nel mese di dicembre 2011, nella Comunicazione da inviare entro il 30 aprile 2012 potrà risultare:

- l'anno "2012" avendo scelto la data di registrazione quale "data dell'operazione"
- ovvero l'anno "2011" avendo scelto la data di effettuazione quale "data dell'operazione".

8. Note di variazione

Con la terza versione del tracciato è stato risolto il "buco" contenuto nella seconda versione. Nella seconda, infatti, erano stati introdotti i tracciati dedicati alle note di variazione, ma non erano stati previsti i "segnali" della variazione. All'anomalia pare avervi posto rimedio la terza versione con una soluzione abbastanza cervellotica (la cui gestione, probabilmente, sarà

comunque agevolata dagli automatismi dei *software*) che richiede il ricorso ai principi di "partita doppia".

Senza pretesa di esaustività proviamo, infatti, a spiegare con il seguente esempio quello che pare essere il funzionamento delle note di variazione in comunicazione.

Il fornitore A (P.Iva 12345678910) emette in data 31/05/2011 una nota di accredito di € 1.000,90 + Iva 200,18 a parziale storno di un'operazione sopra soglia comunicata l'anno precedente nei confronti di un cliente operatore economico (P.Iva 01987654321) e riferita alla fattura per cessione di beni emessa in data 31/07/2010 n. 580.

Comunicazione del fornitore (che verrà presentata entro aprile 2012)	Comunicazione del cessionario (che verrà presentata entro aprile 2012)
Dati identificativi controparte 12345678910	Dati identificativi controparte 01987654321
Data della nota di variazione 31052011	Data della nota di variazione 31052011
Numero della nota di variazione (dato non obbligatorio)	Numero della nota di variazione (dato non obbligatorio)
Data della fattura da rettificare 31072010	Data della fattura da rettificare 31072010
Numero della fattura da rettificare (dato non obbligatorio)	Numero della fattura da rettificare (dato non obbligatorio)
Imponibile della nota di variazione 1000	Imponibile della nota di variazione 1000
Variazione imponibile (C/D) D	Variazione imponibile (C/D) C
Iva della nota di variazione 200	Iva della nota di variazione 200
Variazione Iva (C/D) C	Variazione Iva (C/D) D

Come è già stato precisato nella C.M. n. 24/E/2011, al fine della verifica del superamento delle soglie, vanno considerate le note di variazione come segue:

- se a seguito della variazione in diminuzione (es. 1.500), nello stesso anno, l'operazione (es. 4.000) scende sotto soglia (es. 2.500), l'operazione non va comunicata (in tal senso anche l'esempio fornito nella risposta n. 16 della Nota dell'Agenzia entrate dell'11/10/2011);
- se a seguito della variazione in diminuzione (es. 1.000), nello stesso anno, l'operazione (es. 5.000) rimane sopra soglia, va comunicato il "netto" (es. 3.000) (in tal senso anche l'esempio fornito nella risposta n. 20 Nota AE 11/10/2011);
- se la variazione avviene dopo il termine previsto per la comunicazione, la variazione rileva nell'anno in cui la nota di variazione è emessa (vedi esempio sopra riportato nonché risposta n. 16 Nota AE 11/10/2011).

Relativamente all'indicazione dell'importo di ogni fattura al netto di eventuali note di variazione emesse o ricevute nello stesso anno, si segnala la frequente impossibilità di gestire la correlazione nota di accredito-fattura (perché la nota di accredito fa sovente riferimento a più fatture, ovvero perché la nota di accredito può contenere un importo unico ed indistinto che fa riferimento a periodi di fornitura e quindi ad una molteplicità di fatture).

Va anche osservato che la C.M. n. 24/E/2011 nulla aggiunge in merito a eventuali diversi trattamenti fra note con rilevanza fiscale e note di variazioni, non rilevanti ai fini Iva (ad esempio, note di accredito fuori campo Iva *ex art.* 26 emesse oltre l'anno dall'operazione principale). Salvo diversi chiarimenti, considerato che diversamente da altri contesti la registrazione ai fini Iva non sembra rappresentare un elemento decisivo⁹, si ritiene debbano essere considerate tanto le variazioni rilevanti che quelle non rilevanti ai fini Iva.

⁹ Il punto 4.2 del provvedimento 22/12/2010 precisa, infatti, che in mancanza di registrazioni ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, nell'individuare gli elementi informativi da trasmettere, il

In tal senso una conferma implicita è rinvenibile:

- nella risposta n. 14 Nota AE 11/10/2011 laddove è stato precisato che per le fatture con sconto condizionato (es. sconto 3% per rimessa diretta entro 10 gg.) l'operazione "va trasmessa per il valore corrispondente alla somma incassata e quindi al netto dello sconto";
- nella risposta n. 16 Nota AE 11/10/2011 laddove viene analizzato il caso di una variazione in diminuzione intervenuta oltre 365 giorni dall'operazione originaria, confermando l'obbligo di trasmissione dei dati relativi alla variazione.

Infine, dalle risposte di cui alla Nota dell'Agenzia entrate dell'11/10/2011 si rinviene quanto segue:

- viene lasciata la facoltà di comunicare le note di variazione emesse o ricevute entro il 30 aprile dell'anno successivo con la comunicazione dell'operazione originaria indicando l'importo "netto" (risposta 21);
- nel caso di note di variazioni incrementative (es. 520 nel 2012) relative ad operazioni non trasmesse nell'anno precedente perché inferiori alla soglia (es. 2490 + Iva nel 2011), va comunicata la sola nota di variazione (es. 520) nell'anno della variazione il che sta a significare che con quel cliente è stata posta in essere un'operazione di valore superiore ad € 3.000 (risposta 22).

9. I "contratti collegati"

Il punto 2.2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia entrate del 22 dicembre 2010 dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (locazione, noleggio, concessione, ecc.) 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 es. 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.

A tale riguardo, la C.M. n. 24/E/2011 ha chiarito che il collegamento negoziale "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" e che "il collegamento negoziale rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento".

L'Agenzia entrate, sempre nella citata circolare, ha esplicitato alcune tipologie di collegamento negoziale, facendo riferimento:

- al collegamento negoziale che trova la sua fonte nella legge, ad esempio per: il subcontratto di locazione (art. 1595 codice civile), il subcontratto di mandato (art. 1717 codice civile), il subcontratto di fornitura di cui alla L. n. 192/1998, il contratto preliminare rispetto al contratto definitivo
- ovvero al collegamento negoziale che trova la sua fonte nell'autonomia negoziale delle parti, ad esempio per: la locazione con patto di futura vendita, il contratto di vendita di un autoveicolo collegato con contratto di finanziamento.

soggetto obbligato farà riferimento al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del citato D.P.R. n. 633.

A fronte del pagamento frazionato di 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 una unica riga di dettaglio ed indicando nel campo "data dell'operazione" 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 D.P.R. n. 633/1972.

Come sopra commentato con riferimento alla C.M. n. 24/E/2011, le fattispecie rilevanti ai fini del "collegamento negoziale" sembrerebbero limitate a casi particolari.

Ne consegue che per gli ordinari contratti di compravendita (ad es. nel settore commerciale) dovrebbe assumere rilevanza, in assenza di specifico contratto scritto, il singolo ordine di acquisto con riferimento al quale deve pertanto di volta in volta essere verificato l'eventuale superamento della soglia.

Si segnala però anche una interpretazione diversa (ad es. si veda Luca Gaiani ne *Il Sole 24Ore* di sabato 10 dicembre 2011) secondo la quale pur in presenza di forniture con ordini distinti ed autonomi (senza quindi contratti specifici), che però si basano su listini preconcordati ad inizio anno o per le quali a fine esercizio si concedono premi cumulativi per raggiungimento obiettivi, sarebbe opportuno collegare le predette operazioni dichiarandole integralmente laddove il fatturato annuo complessivo superi la soglia.

Ne consegue che un chiarimento interpretativo al riguardo da parte dell'Agenzia entrate risulta assolutamente opportuno.