

CIRCOLARE N° 1 DEL 28.03.2011

Alla rispettabile clientela – alla c.a. della Direzione

OGGETTO: COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA PER GLI IMPORTI SUPERIORI AD € 3.000,00

Gentili Clienti,

Vi informiamo che l'art. 21 del D.L. n. 78/2010 aveva introdotto l'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva, per un importo non inferiore ad euro 3.000,00 rinviando l'individuazione dei relativi termini e modalità ad un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultimo, emanato il 22 dicembre 2010 (prot. n. 184182), ha fornito alcuni importanti chiarimenti, riguardanti i seguenti aspetti:

- i soggetti obbligati;
- le operazioni rilevanti;
- gli elementi da indicare nella comunicazione;
- i termini e le modalità di trasmissione del modello.

1. Soggetti obbligati

L'adempimento della comunicazione delle operazioni rilevanti, da individuarsi secondo le modalità riportate nel successivo paragrafo, deve essere assolto da **tutti i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto**. Sul punto, il provvedimento direttoriale ha precisato che l'**estinzione del contribuente** – per effetto di operazioni straordinarie (fusione, scissione e trasformazione), ovvero di modifiche sostanziali soggettive (cessione e conferimento d'azienda), perfezionatesi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione – determina l'**obbligo del soggetto subentrante** (società incorporante della fusione, beneficiaria designata della scissione totale, ecc.), di trasmettere

– in luogo di quello estinto, quale, ad esempio, l'incorporata o la scissa – la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni rilevanti effettuate dal dante causa.

2. Operazioni rilevanti

L'oggetto della comunicazione è rappresentato da alcune cessioni di beni e prestazioni di servizi (come meglio di seguito definite) effettuate dai soggetti di cui al paragrafo precedente, purchè soddisfino congiuntamente due requisiti:

→ siano eseguite a fronte di un corrispettivo **non inferiore ai seguenti importi:**

➤ **euro 3.000,00 al netto dell'imposta sul valore aggiunto**, elevati ad **euro 25.000,00 per il solo periodo d'imposta 2010**, nel caso di operazioni soggette all'**obbligo di fatturazione**. A tale proposito, si osservi che la differenziazione al netto e al lordo dell'IVA è stata, presumibilmente, indicata al fine di parificare l'adempimento per gli operatori B2B per i quali l'applicazione IVA può avvenire con aliquota differenziata. Non sempre, infatti, l'IVA si applica nella misura del 20% disponendo, pertanto, il suddetto limite di 3.000 euro al netto dell'IVA;

➤ **euro 3.600,00 al lordo dell'Iva**, con riferimento alle **fattispecie caratterizzate dall'emissione dello scontrino oppure della ricevuta fiscale, eseguite a partire dal 1° maggio 2011**. In tal senso ha preso corpo il riferimento normativo alle «operazioni» anziché alle «fatture», che sotto il profilo letterale, aveva già indotto alla considerazione che dovessero essere incluse nel campo di applicazione della disposizione anche le operazioni documentabili mediante appunto o scontrino o la ricevuta, così come generalmente previsto dall'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò in quanto l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle suddette operazioni si ricollega, come anticipato in apertura dell'intervento, al duplice obiettivo di ricostruzione del volume d'affari del soggetto che effettua l'operazione, ma anche di monitoraggio delle spese e dei consumi del cessionario del bene o del committente del servizio, anche ai fini dell'accertamento sintetico *ex art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*;

Attenzione:

Da quanto sopra si desume che per il **periodo d'imposta 2010** la **comunicazione è limitata alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione e l'importo di 3.000 euro è elevato a 25.000 euro al netto dell'IVA**. In altre parole **non dovranno essere segnalate la maggior parte delle operazioni dirette a consumatori finali**. Inoltre, si sottolinea che **per il periodo d'imposta 2010 la comunicazione può essere effettuata fino al 31 ottobre 2011**, in luogo della disposizione ordinaria che fissa il termine di comunicazione entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, come meglio specificato in seguito.

Per le **operazioni non soggette a fatturazione**, l'obbligo di comunicazione scatta per le operazioni effettuate a partire **dal 1° maggio 2011**, ferma restando la predetta soglia dei 3.600 euro al lordo dell'IVA. Per quanto concerne le operazioni NON soggette a fatturazione, si osservi che tale limitazione non è collegata allo status del destinatario (soggetto titolare, ovvero non titolare di Partita IVA), ma **all'insussistenza dell'obbligo di fatturazione**. Pertanto, in merito alla questione concernente le modalità di individuazione del cliente privato, le stesse si sostanziano, come peraltro indicato nel Provvedimento in commento (si veda quanto di seguito argomentato) nella necessità di ricevuta ovvero lo scontrino attraverso il codice fiscale dell'acquirente, come attualmente già avviene per gli scontrini emessi da farmacie o simili (ad esempio ottici), per il riconoscimento fiscale delle spese sanitarie.

- **le predette somme devono essere desunte dagli accordi intercorsi tra le parti**: nel caso di una pluralità di contratti, tra loro collegati, deve essere, pertanto, considerata la sommatoria di tutti i prezzi o compensi pattuiti dai contraenti. In particolare, in presenza di contratti di appalto, fornitura, somministrazione oppure ad esecuzione periodica e continuata, devono essere assunti i corrispettivi concordati nell'anno solare;
- relativamente alle **operazioni che devono essere inserite nella comunicazione**, il punto 2.1 del provvedimento dispone che: *“oggetto della comunicazione sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute (...), per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a euro tremila al netto dell'imposta sul valore aggiunto. Per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura il predetto limite è elevato a euro tremilaseicento al lordo dell'imposta sul valore aggiunto applicata”*. Come si desume dal

tenore letterale del punto 2 del provvedimento, la comunicazione riguarda solamente le **operazioni rilevanti ai fini Iva**. Conseguentemente devono essere oggetto di comunicazione non solo le **operazioni imponibili (a prescindere dall'aliquota applicata)**, **ma anche le operazioni non imponibili, esenti o soggette a regimi speciali**, in quanto trattasi comunque di operazioni “rilevanti” ai fini Iva, per le quali si realizzano i presupposti di applicazione del tributo (oggettivo, soggettivo e territoriale). In buona sostanza, **restano fuori dall'obbligo di comunicazione** solamente le operazioni estranee al tributo (le cd. “fuori campo”), per le quali manca uno dei presupposti di applicazione dell'Iva. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle seguenti operazioni:

- **le “non cessioni” di beni**, di cui all'art. 2, co. 3, del DPR 633/72 (cessioni di denaro, cessioni conferimento di azienda o ramo d'azienda, cessioni di campioni gratuiti appositamente contrassegnati, ecc.);
- **le “non prestazioni” di servizi**, di cui all'art. 3, co. 4, del DPR 633/72 (prestiti obbligazionari, cessioni di diritti d'autore effettuati dagli autori, e loro eredi o legatari, ecc.);
- **le operazioni fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale**, di cui agli artt. 7-bis (cessioni di beni) e 7-ter e seguenti (prestazioni di servizi). In tale tipologia di operazioni rientrano principalmente quelle di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, rese da soggetti passivi d'imposta nazionali nei confronti di soggetti passivi d'imposta in altri Stati (Ue o extraUe). **Tali operazioni, quindi, non rientrano nell'obbligo di comunicazione in questione, ma per le stesse sussistono i seguenti adempimenti:**
 - ✓ inclusione negli elenchi Intrastat, se rese a soggetti passivi d'imposta in altri Stati Ue (art. 50, co. 6, del D.L. 331/93);
 - ✓ inclusione nella comunicazione di cui all'art. 1 del D.L. n. 40/2010, se rese a soggetti stabiliti in Paesi “black list”, di cui ai DD.MM. 4.5.99 e D.M. 21.11.2001.

Orbene, **il riferimento alle operazioni rilevanti ai fini Iva**, quale condizione per l'inclusione nella comunicazione, sembra **comportare che rientrino nell'obbligo di comunicazione** anche le seguenti operazioni:

- **cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti “minimi”**, di cui all'art. 1, co. 96 e seguenti, della Legge 244/2007: **tali soggetti, infatti**, pur non avendo obblighi di registrazione ai fini Iva, né alcun diritto alla detrazione o alla rivalsa dell'imposta, **rivestono la qualifica di soggetti passivi e le operazioni attive, pur essendo soggette ad un regime speciale, rientrano nell'alveo di quelle rilevanti ai fini Iva;**
- **operazioni esenti**, per le quali il soggetto che le pone in essere si avvale della dispensa di cui all'art. 36-bis del DPR 633/72: la dispensa dagli adempimenti (tra cui l'emissione della fattura, a meno che non sia richiesta dal cliente), di cui al citato art. 36-bis del DPR 633/72,

che si giustifica con il fatto che tali soggetti, ponendo in essere solamente operazioni esenti, non detraggono l'imposta assolta sugli acquisti, non significa che tali soggetti non effettuino operazioni rilevanti ai fini Iva (infatti, trattasi di operazioni esenti), ragion per cui sussiste l'obbligo di comunicazione anche per tali soggetti.

→ rientrano tra le operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione, espressamente individuate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010:

- le **importazioni**: l'esonero dovrebbe, inoltre, riguardare – sebbene non esplicitamente indicato dall'atto – le operazioni di introduzione dei beni in un **deposito Iva in Italia**, previa immissione in libera pratica, effettuate senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lettera b), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- le **esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**: sono, quindi, soggette all'obbligo di comunicazione le cessioni di beni effettuate nei confronti di esportatori abituali, di cui alla successiva lettera c), ovvero mediante il rilascio della dichiarazione d'intento;
- come sopra già detto, **le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici localizzati** (sede, residente o domicilio) in Paesi a fiscalità privilegiata di cui ai Decreti Ministeriali 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, così come modificati dal successivo del 27 luglio 2010, che ha escluso dagli elenchi Cipro, Malta e Corea del Sud. Tali operazioni sono, infatti, già soggetti all'obbligo della c.d. **comunicazione "black list"**, introdotto dall'art. 1, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, e disciplinato dai successivi Decreti Ministeriali del 30 marzo e 5 agosto 2010, nonché dalla C.M. 21 ottobre 2010, n. 53/E;
- **le operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe Tributaria**, a norma dell'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 (ad esempio, fornitura di energia elettrica, servizi di telefonia, contratti di assicurazione), nonché quelle non **soggette a fatturazione eseguite sino al 30 aprile 2011**

Attenzione:

Vi è da far notare che non sono, invece, menzionate nel Provvedimento, tra le operazioni escluse dall'obbligo, gli scambi intracomunitari sottoposti alla dichiarazione Intrastat.

3. *Contenuto della comunicazione*

I contribuenti obbligati all'adempimento sono tenuti a fornire, per ciascuna operazione rilevante, alcune **specifiche informazioni**:

- l'anno di riferimento;
- la **partita Iva** ovvero, in mancanza, il **codice fiscale** del cedente, prestatore, cessionario o committente residenti nel territorio dello Stato: diversamente, per i **soggetti esteri**, privi del codice fiscale, devono essere indicati i dati di cui all'art. 4, primo comma, lettere a) e b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605:
 - **persone fisiche**: cognome, nome, luogo e data di nascita, sesso e domicilio fiscale;
 - **altri soggetti**: denominazione, ragione sociale o ditta, e domicilio fiscale, completo di via, numero civico e codice di avviamento postale. Qualora si tratti di società, associazioni ovvero altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere, inoltre, indicate le informazioni di cui al punto precedente, con riferimento ad almeno una delle persone che ne hanno formalmente la rappresentanza;
- i **corrispettivi** dovuti dal cessionario o committente, ovvero al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, nonché l'ammontare dell'**imposta sul valore aggiunto** applicata, oppure l'indicazione che si tratta di **operazioni non imponibili** oppure **esenti ai fini Iva**: qualora l'operazione rilevante **non sia soggetta all'obbligo di fatturazione**, il relativo corrispettivo deve essere riportato per il proprio importo totale, comprensivo del tributo indiretto.

I dati per i soggetti residenti e NON residenti

Si ritiene di evidenziare che stando alle disposizioni del provvedimento in commento per i **soggetti residenti deve essere indicato il solo codice fiscale**, senza obbligo per la controparte di fornire dati aggiuntivi quali il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale, che come noto, si deducono in automatico dal codice fiscale.

Diversamente tali dati sono richiesti per i soggetti NON residenti. E' possibile che tale distinzione sia stata effettuata nell'ottica di semplificazione degli adempimenti, poiché il solo codice fiscale dovrebbe essere necessario ad incrociare i dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Il suddetto elenco di informazioni da fornire, contenuto nel provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010, non riporta, tuttavia, alcuna istruzione in merito al campo "data dell'operazione", presente, invece, nel modello di comunicazione, ed indicato nelle specifiche tecniche allegate al

suddetto atto (“*data di registrazione ovvero data di cui all’art. 6 dpr 633/1972*”). A questo proposito, l’Agenzia delle Entrate – nel corso del Forum del 14 gennaio 2011, organizzato da “Italia Oggi” – ha precisato che l’omesso riferimento, nel testo dell’atto del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, al suddetto campo non impedisce di attribuire preferenza alla “**data di registrazione dell’operazione**”, coerentemente con le specifiche tecniche allegate al provvedimento, che ne costituiscono parte integrante. Ad eccezione del caso di **oggettiva insussistenza** di tale giorno, che – a parere dell’Amministrazione Finanziaria – ricorre esclusivamente per le **operazioni non soggette all’obbligo di fatturazione**.

Qualora sussista quest’ultima ipotesi, nel campo “data dell’operazione” deve essere riportata quella di effettuazione, così come intesa dall’**art. 6 del D.P.R. n. 633/1972**:

- le **cessioni di immobili** si considerano effettuate nel momento della **stipulazione**, mentre quelle di **beni mobili** nel giorno di **consegna o spedizione**, salvo che gli effetti traslativi o costitutivi dell’operazione si producano successivamente: al ricorrere di tale eventualità, l’alienazione si considera effettuata nella suddetta data posteriore e comunque, nel caso in cui riguardi i beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;
- le **prestazioni di servizi** si considerano effettuate all’atto del **pagamento del corrispettivo**, ad eccezione di quelle indicate dall’art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 – derivanti da contratti di appalto, mandato, mediazione, opera, spedizione, trasporto, ecc. – che, rilevano, invece, nel momento in cui sono rese oppure, nel caso di quelle continuative, nel mese successivo.

4. Termini e modalità di trasmissione del modello

In sede di prima applicazione, ovvero con riferimento al **periodo d’imposta 2010**, l’obbligo di comunicazione, come anticipato, riguarda esclusivamente le operazioni rilevanti, soggette a fatturazione, effettuate per un **importo non inferiore ad euro 25.000,00**: il relativo modello, compilato secondo le modalità di cui al precedente paragrafo, dovrà essere trasmesso **entro il 31 ottobre 2011**, in luogo del termine ordinario fissato al 30 aprile di ogni anno.

Per quanto concerne, invece, **l’anno solare 2011**, l’adempimento – da svolgersi **entro il 30 aprile 2012** – riguarderà le seguenti operazioni rilevanti:

- almeno pari ad euro 3.000,00 se soggette ad obbligo di fatturazione;
- non inferiori ad euro 3.600,00 qualora siano documentate da scontrino o ricevuta fiscale, purchè eseguite a decorrere dal 1° maggio 2011.

La suddetta comunicazione deve essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate nei modi ordinari, ovvero **in via telematica** (Entratel o Fisconline), direttamente oppure per il tramite di un intermediario abilitato di cui all’art. 3, commi 2-*bis* e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322: è, inoltre, ammessa la successiva sostituzione della stessa, mediante la presentazione – nei 30 giorni successivi alla scadenza del termine previsto per la trasmissione originaria – di una nuova, purchè si riferisca al medesimo periodo d’imposta.

I dati si considerano **trasmessi soltanto al momento in cui è completata la procedura di ricezione**; a tal fine l’Agenzia delle entrate attesta l’avvenuta trasmissione dei dati mediante apposite ricevute, rese disponibili entro cinque giorni lavorativi successivi a quello di invio, salvo cause di forza maggiore. Le specifiche tecniche allegate al provvedimento individuano, altresì, i motivi che possono dar luogo allo **scarto del file** contenente i dati. Nel caso in cui si verifichi una delle circostanze che danno luogo allo scarto le stesse saranno comunicate, sempre per via telematica, al soggetto che ha effettuato la trasmissione del *file*, il quale è tenuto a riproporne la corretta trasmissione entro cinque giorni lavorativi successivi dalla comunicazione di scarto.

L’obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva		
Tipologia	Periodo d’imposta	Scadenza dell’adempimento
Operazioni fatturate, pari ad almeno 25.000,00 euro	2010	31.10.2011
Operazioni fatturate, pari ad almeno 3.000,00 euro	2011	30.04.2012
Operazioni da scontrino e ricevuta fiscalmente, non inferiori a 3.600,00 euro, compiute dal 1° maggio 2011	2011	30.04.2012

5. Sanzioni

Si osservi, infine, che l’**omissione delle comunicazioni ovvero l’effettuazione con dati incompleti o non veritieri** comporta l’irrogazione della **sanzione amministrativa da 258 euro a 2.065 euro**, prevista dall’art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. A tale proposito non può non rilevarsi come il regime sanzionatorio approntato dal legislatore espliciti un ridotto effetto deterrente, sia per l’ammontare della sanzione, sia per la possibilità di ricorrere alla definizione

agevolata, con riduzione della sanzione ad un quarto, ex art. 16, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sia, infine, per la possibilità di accedere alla continuazione ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997. In altre parole, i soggetti obbligati all'invio telematico potrebbero “*serenamente*” commettere errori concernenti i dati dell'acquirente, compreso il codice fiscale, con la conseguenza che l'incrocio informatico non produrrebbe alcun effetto concreto ai fini della segnalazione, ed esporrebbe il soggetto obbligato ad una potenziale sanzione che, ridotta attualmente ad un quarto del minimo edittale, risulterebbe pari a 64 euro.

Restiamo a Vostra disposizione per qualunque chiarimento e/o approfondimento.

Studio Associato Pagani