



Quindi c'è obbligo di fattura:

- in tutti gli altri casi di rapporti commerciali dove il prestatore/cedente non sia un soggetto che rientri fra quelli esonerati dall'obbligo;
- quando pur ricadendo in uno dei casi di esonero, il cliente ne faccia richiesta;
- quando il soggetto non obbligato abbia come controparte acquirente/committente un imprenditore che acquisti beni che formano oggetto dell'attività "propria" dell'impresa.

Inoltre le suddette comunicazioni dovranno essere inoltrate all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via TELEMATICA, alle seguenti scadenze:

- ♦ **entro il 31 dicembre 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.

Fatta questa breve sintesi sulle scadenze, ripercorriamo qui di seguito le principali disposizioni della normativa in esame.

AMBITO SOGGETTIVO

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, secondo la definizione di "operazioni rilevanti" fornita dal provvedimento su citato.

Tale dichiarazione è dovuta innanzitutto per le operazioni effettuate e ricevute fra operatori Iva ed in secondo luogo per operazioni rese a cessionario o committente consumatore finale.

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.

Con l'art. 7, comma 2, lett. o) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (cosiddetto "Decreto Sviluppo"), modificando l'art. 21 del D.L. n. 78/2010, ha escluso dall'ambito oggettivo della comunicazione in rassegna le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, qualora il pagamento dei relativi corrispettivi avvenga in modo tracciato, cioè mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari. Tali ultime operazioni, in base a quanto previsto dall'art. 23, comma 41, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, recante la Manovra correttiva 2011, dovranno infatti essere segnalate all'Agenzia delle Entrate dagli stessi operatori finanziari che hanno emesso i predetti strumenti di pagamento.

Sono invece esclusi dalla comunicazione i soggetti che utilizzano il **regime dei minimi** in virtù delle semplificazioni Iva che sono state riconosciute a loro favore.

AMBITO OGGETTIVO

Le operazioni che devono essere comunicate sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, rilevanti ai fini Iva, con corrispettivi dovuti di importo pari o superiori ad euro tremila al netto di Iva.

Per operazioni rilevanti la circolare 24/E ha precisato che sono:

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

Secondo quanto precisato dall'Agenzia con riferimento alle operazioni rilevanti, 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, 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 operazioni effettuate e ricevute in ambito comunitario 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.
- 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*. Infatti, queste operazioni sono monitorate, a partire dal 1° luglio 2010, con la comunicazione telematica Black list;
- alle operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria (ad esempio quelle connesse ai contratti di assicurazione e ai contratti di somministrazione di energia elettrica, relative ai contratti di mutuo e relative agli atti di compravendita di **immobili**. Si ritiene che gli acconti versati dai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa per la futura assegnazione dell'alloggio, dovrebbero rientrare fra i casi di esonero da comunicazione, grazie alla "copertura" dell'atto notarile e trascrizione in pubblici registri. Le **autovetture** sebbene iscritte in pubblici registri, sono soggette a comunicazione (circolare 28/E del 21 giugno 2011 risposta 2.3));
- 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).

Per quel che riguarda le **operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA**, sono da considerarsi tali quelle fuori campo di applicazione dell'IVA perché manca uno dei requisiti essenziali (soggettivo, oggettivo, territoriale).

Si precisa che con riferimento al requisito territoriale, la stessa circolare conferma che sono escluse anche le **operazioni attive fuori campo Iva ex art. 7-ter** del D.p.r. 633/1972 (un professionista che effettua una consulenza ad un soggetto USA).

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

Debbono essere, altresì, comunicate le **cessioni gratuite di beni** che formano oggetto dell'attività d'impresa, la cui base imponibile è definita ai sensi dell'articolo 13 del decreto, nonché la destinazione di beni a finalità estranee alla impresa (art. 2, comma 2, punto 5), del decreto).

Casi particolari

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.

Chiarimenti operativi sulle principali operazioni

DATA DELL'OPERAZIONE

Secondo quanto precisato dalla circolare 28/E del 21 giugno 2011, nel campo "*data dell'operazione*" del tracciato record va indicata la data di registrazione dell'operazione e, solo in assenza dell'obbligo di registrazione, la data di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Dalle risposte fornite dall'Agenzia l'11/10/2011, sembrerebbe comunque possibile poter optare per l'indicazione della data di effettuazione dell'operazione in alcuni particolari casi.

Nella domanda 9, viene chiesto il corretto comportamento da seguire per le fatture emesse a gennaio e relative a consegne di dicembre dell'anno precedente e più in particolare se l'operazione debba essere dichiarata nell'aprile del 2012 o nell'aprile del 2013. In pratica viene chiesto se ai fini della comunicazione si debba far riferimento alla data di registrazione o alla data di effettuazione dell'operazione: l'Agenzia conferma che la data da indicare normalmente è quella di registrazione e quindi la comunicazione segue la fatturazione (quindi la fattura emessa a gennaio 2012, relativa a DDT di dicembre 2011, va comunicata ad aprile 2013) e nella data dell'operazione si può indicare quella della fattura (gennaio 2012) oppure **optare** per quella di effettuazione dell'operazione (2011), visto che il software di controllo ammette date dell'anno in corso o di quello immediatamente precedente.

MODALITA' DI PAGAMENTO

Il campo può essere valorizzato con uno dei seguenti codici:

- 1 – Importo non frazionato;
- 2 – Importo frazionato;
- 3 - Corrispettivi periodici;

1) Si utilizzerà il codice 1 quando l'operazione che viene comunicata è superiore agli importi previsti dall'art.2 del Provvedimento 22 dicembre 2010 ed è a sè stante.

2) Si indicherà il codice 2 quando l'operazione comunicata è una quota parte di un insieme di operazioni complessivamente superiore agli importi previsti dall'art.2 del Provvedimento 22 dicembre 2010; in questo caso l'importo della parte dell'operazione comunicata può essere inferiore alla soglia di 3.000 o 3.600 €. Ad esempio un acquisto per il quale sono state emesse più fatture in più anni di un bene il cui valore complessivo supera la soglia prevista per la

comunicazione. In caso di contratti per i quali non è possibile determinare il corrispettivo complessivo ovvero non è stato ancora determinato è possibile comunicare anche le operazioni al di sotto della soglia stabilita.

3) È da utilizzare il codice 3 nel caso dei contratti di appalto, somministrazione e/o a corrispettivi periodici.

VERIFICA DELLA SOGLIA AI FINI DELL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA DI IMPORTO NON INFERIORE A TREMILA EURO

"Per i contratti da cui derivano corrispettivi periodici (appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione, ecc.), anche se conclusi verbalmente, la soglia dei 3.000 euro va verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell'anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente.

Sebbene la soglia dei 3.000 euro faccia riferimento all'anno solare, i contratti collegati vanno unitariamente considerati anche se a cavallo d'anno: così nel caso in cui si abbiano due contratti collegati di € 2.000 l'uno, stipulati in due anni diversi, andranno comunicati indicando nel campo dedicato alle modalità di pagamento, il numero 2, quale pagamento frazionato.

Per le altre tipologie di contratto (compravendita, ecc), il superamento della soglia dei 3.000 euro deve essere sempre collegato alla singola operazione."(**Circolare 28/E del 21/06/2011**).

Ma l'affermazione su contenuta non è sempre vera, in quanto nelle risposte dell'11 ottobre, l'Agenzia afferma (caso 11) che il superamento della soglia dei 3.000 € va verificato con riguardo alla fattura riepilogativa differita che va considerata come il documento che rappresenta l'operazione oggetto di comunicazione.

Pertanto nel caso in cui venga emessa una fattura differita per due DDT per operazioni non collegate, rispettivamente di 2.000 €, la relativa fattura di € 4.000, comporterà una operazione sopra soglia e quindi andrà comunicata.

OPERAZIONI COLLEGATE

Le operazioni collegate di importo superiore a 3.000 euro vanno indicate con un'unica riga del tracciato record indicando l'importo complessivo delle operazioni rese/ricevute e come data dell'operazione la data di registrazione o effettuazione dell'ultima operazione resa/ricevuta nell'anno di riferimento (circ. 24/E).

L'amministrazione Finanziaria, conferma che resta comunque facoltà del contribuente l'annotazione autonoma delle singole operazioni.

OPERAZIONI COMPLESSE

Nel caso in cui una fattura riepiloghi operazioni con natura differente (ad esempio cessioni di beni e prestazioni di servizi fra di loro non collegate), la soglia per la comunicazione verrà valutata sulla base del totale fattura e non delle singole operazioni in essa contenute: quindi se ad esempio a fronte di una fattura con prestazioni di servizi per € 3.000 e cessione di beni per € 2.000, la soglia di riferimento è pari a 5.000 e nel campo "tipo di operazione" andrà indicata la natura dell'operazione rilevante, che nel caso proposto è la prestazione di servizio.

CONTRIBUENTI MINIMI

Viene confermato che i contribuenti minimi non sono soggetti alla comunicazione sempre che nell'esercizio in osservazione, non ricadano in una causa di decadenza con effetto immediato.

Viene inoltre precisato che la fattura di importo rilevante, costituisce oggetto di comunicazione per chi la riceve, indipendentemente dalla sussistenza dell'obbligo di comunicazione in capo al contribuente minimo che l'ha emessa.

CONTRATTI COLLEGATI NEL RAPPORTO CONSORZIO/CONSORZIATI

Nell'ambito di un contratto fra consorzio e appaltante con valore sopra soglia e ribaltamento dello stesso appalto sui singoli consorziati, si avrà la seguente situazione:

CONSORZIO: • lato attivo: il valore di riferimento è l'appalto stipulato

- lato passivo: il consorzio avrà come valore di riferimento quello stipulato con il singolo consorziato e cioè se superiore ai 3.000 €.

CONSORZIATI: faranno riferimento al singolo contratto stipulato con il Consorzio.

OPERAZIONI DA COMUNICARE: IMMOBILI E MOBILI

Sono esenti dall'obbligo comunicativo le operazioni riguardanti le cessioni di immobili, mentre devono essere comunicate le cessioni di autoveicoli, nonostante il particolare regime pubblicitario cui sono assoggettati i predetti beni, in considerazione del fatto che esse non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell'Anagrafe tributaria ai sensi del citato art. 7 del D.P.R. n. 605 del 1973.

AUTOFATTURA

Nel caso di emissione di autofattura per omaggi di beni rientranti nella propria attività, nel campo relativo alla partita Iva della controparte, si indica la partita IVA del cedente.

Nel caso di autofattura per prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti, si veda quanto precisato nel paragrafo dedicato all'"ambito oggettivo".

Per quel che riguarda le fatture ricevute in regime di reverse charge "interno" (edilizia, oro, rottami, etc.), si ritiene che il committente tenuto all'integrazione delle fatture, debba compilare normalmente con i dati del prestatore del servizio i relativi campi e come Iva quella calcolata dal committente mediante l'autofattura.

FATTURE CON SCONTO

Il valore di soglia di una fattura che preveda uno sconto condizionato previsto nelle originarie pattuizioni contrattuali, è il valore incassato al netto dello sconto.

NOTE DI VARIAZIONE

In linea generale come precisato nella circolare 24/E del 30/05/2011, nella comunicazione deve essere indicato per ciascuna cessione e acquisto o per ciascuna prestazione resa o ricevuta, l'importo delle operazioni effettuate, al netto delle variazioni di cui all'art. 26 del D.p.r. 633/1972.

In particolare se per effetto di tale nota di variazione, l'operazione scende al di sotto del limite, l'operazione non andrà comunicata.

Il tracciato record sulle note di variazione, va compilato **solo per operazioni già comunicate**: quindi per la prima comunicazione in scadenza sul periodo 2010, tale sezione non andrà compilata, visto che il 2010 è il primo anno in cui vengono comunicate le operazioni rilevanti.

Quindi le note di variazioni emesse nel 2010 se riferite ad operazioni del 2009, non andranno considerate, mentre se riferite al 2010 andranno a nettizzare direttamente le operazioni dell'esercizio.

Inoltre in un'ottica di semplificazione, per le note di variazione relative ad operazioni già comunicate, non sarà obbligatorio indicare il numero di fattura da rettificare.

NOTE DI VARIAZIONI ESCLUSE EX ART. 26

Per quel che riguarda le note di variazione escluse da Iva ex art. 26 del D.p.r. 633/1972, nulla viene precisato a riguardo: si ritiene che come operazioni non rilevanti ai fini Iva, dovrebbero essere escluse da comunicazione.

NOTE DI VARIAZIONI IN AUMENTO

Nel caso di operazione originaria sotto soglia, se per effetto di una nota di variazione incrementativa ricevuta/emessa nel periodo d'imposta successivo, ma antecedente alla comunicazione (ad esempio per la comunicazione 2011, ricevute/emessa fra il 1° gennaio 2012 ed il 30 aprile 2012), che porti il valore dell'operazione al di sopra della soglia di riferimento, è data facoltà al contribuente comunicare l'operazione sotto soglia: così ad esempio se l'operazione originaria del 2011 è di 2.000 €, per effetto di una nota di variazione incrementativa di € 3.000 emessa/ricevuta fra il 1° aprile ed il 30 aprile 2012, è data facoltà comunicare anche l'operazione del 2011 pari ad € 2.000.

Infine è stato chiarito che le variazioni a credito/debito non devono comprendere anche i dati originari. Pertanto qualora una variazione in aumento emessa/ricevuta in un anno successivo porti sopra soglia l'operazione originaria, sarà da comunicare il solo importo della nota di variazione.

L'esempio fornito dall'Agenzia è il seguente: fattura del 2011 che documenti una operazione autonoma di € 2.490 + Iva, quindi sotto soglia, non da comunicare il 30 aprile 2012.

Nel caso in cui l'anno successivo si riscontri un errore che necessiti di una variazione in aumento di € 520, l'importo dell'operazione complessivamente considerata andrebbe a superare il valore di soglia: in questo caso nella comunicazione da inviare nel 2013, relativa al 2012 andrà comunicata la sola variazione in aumento di € 520

OPERAZIONI GIÀ COMUNICATE CON ALTRE DICHIARAZIONI/COMUNICAZIONI

Come precisato nella circolare ministeriale 24/E, le operazioni già note all'amministrazione finanziaria mediante altre procedure quali Esportazioni, INTRASTAT, operazioni con soggetti residenti in territori Black List, sono escluse dall'obbligo di comunicazione in commento.

Con riferimento alle operazioni relative al periodo 2010, c'è il dubbio circa l'opportunità di comunicare le operazioni con soggetti residenti in Paesi Black List avvenute nel periodo 1° gennaio 2010 – 30 giugno 2010: leggendo le disposizioni del provvedimento del 22 dicembre 2010, al punto 2.4. vengono elencate le operazioni escluse da comunicazione, fra cui le operazioni con soggetti residenti in paesi Black List, senza alcun riferimento temporale.

Ciò che fa nascere il dubbio è la motivazione sottostante tale scelta legislativa e cioè il fatto che l'Amministrazione Finanziaria conosce già le suddette operazioni grazie ad altre dichiarazioni/comunicazioni: nel caso di specie, visto che la comunicazione per le operazioni con soggetti residenti in Paesi Black List, decorre dal 1° luglio 2010, l'Amministrazione Finanziaria non avrà alcuna notizia per le operazioni comprese fra il 1° gennaio ed il 30 giugno, oggetto della comunicazione in questione.

Premesso ciò la testualità del disposto normativo, farebbe sì che le operazioni in commento siano escluse in senso lato, mentre ragioni di cautela potrebbero spingere comunque alla comunicazione qualora superiori al limite dei 25.000 €.

CODICE FISCALE

Per le cessioni a persone fisiche di importo rilevante, la compilazione del campo codice fiscale è obbligatorio: in caso di codice fiscale formalmente errato il software di controllo non consentirà la trasmissione, mentre un codice fiscale formalmente corretto, ma che non identifica l'effettiva controparte con cui è avvenuta la transazione, non determina lo scarto della fornitura.

COOPERATIVE AGRICOLE DI CONFERIMENTO

Una operazione molto frequente nelle cooperative agricole, che può destare non poche problematiche compilative per la comunicazione in questione, è la gestione della valorizzazione del prodotto conferito: normalmente la cooperativa paga degli acconti nel corso dell'anno e

corrisponderà un saldo sul conferimento nell'anno successivo contestualmente alla redazione del bilancio. Quindi ci si pone il dubbio di come compilare correttamente la comunicazione per operazioni rilevanti ai fini Iva.

In mancanza di alcuna pronuncia ufficiale, si ritiene che il conferimento possa configurarsi come un contratto unico con pagamenti frazionati.

Premesso ciò, si potrebbe ipotizzare la seguente gestione:

- 1) se gli acconti superano il valore di soglia, verrà compilato già per il periodo degli acconti il relativo tracciato record; seguirà la comunicazione del saldo nel periodo successivo.
- 2) nel caso in cui gli acconti non siano superiori al valore di soglia, si potrebbe utilizzare il comportamento descritto in merito alle note di variazione incrementative e cioè:
 - se il saldo (ed il relativo superamento) viene determinato prima della trasmissione della comunicazione degli anni in cui si è percepito l'acconto, si ha la **facoltà** di integrare la comunicazione con gli acconti con importi sotto soglia e tipo di pagamento con codice 2 (pagamento frazionato) e l'obbligo di comunicare il saldo nel periodo di competenza
 - se il saldo viene determinato successivamente all'invio della comunicazione, si comunicherà il solo saldo nel periodo d'imposta interessato, indicando come tipo di pagamento sempre il codice 2

Esempio: 2011 pagamento di acconti per € 2.000

Se il saldo viene determinato il 30 marzo 2012 per € 1.500 (quindi prima del 30/04/2012), la cooperativa dovrebbe avere la facoltà di inserire nella comunicazione del 2011 l'importo sotto soglia dell'acconto, con codice di pagamento 2 e l'obbligo di comunicare per il 2012 l'importo di 1500 € sempre con codice 2.

Diversamente, se la determinazione avviene il 15 maggio 2011, si dovrebbe avere il solo obbligo di comunicare il saldo di € 1500 nella comunicazione scadente il 30/04/2013.

IMPEGNO DI VENDITA e CONTRATTO DI AGENZIA

Per quanto riguarda gli impegni di vendita tra le cantine sociali e i loro clienti, anche se non si tratta di un vero e proprio contratto, secondo noi queste vendite sono da inserire con la modalità di pagamento 2 (Importo frazionato) in un unico record indicante l'importo complessivo delle vendite.

Per quanto riguarda i contratti di agenzia, vanno considerati come corrispettivi periodici indicando la modalità di pagamento 3 e prendendo a riferimento l'importo complessivo annuo.

TERMINI DI INVIO DELLA COMUNICAZIONE

La scadenza ordinaria per la presentazione della comunicazione in commento, è il 30 aprile di ogni anno. Per le sole operazioni del 2010, la scadenza è stata spostata al 31/12/2011.

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.

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

SANZIONI

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.