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 risulti 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[1], 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

[1] 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[2], il collegamento negoziale, sia che trovi la sua fonte nella legge[3] ovvero nell'autonomia negoziale delle parti[4], 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

---

[2] 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)

[3] 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.

[4] 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*[5]. 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).

---

[5] 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