

LA COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA

Passato un anno e mezzo dal provvedimento istitutivo – ossia l'articolo 21 del decreto legge n.78 del 31 maggio 2010, convertito con modificazioni dalla legge n.122 del 30 luglio 2010 (provvedimento noto come Manovra d'estate 2010) – a quasi un anno di distanza dal provvedimento attuativo che ne ha stabilito le regole (pur con molti dubbi) – si tratta del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato lo scorso 22 dicembre 2010 – è giunto il momento di interessarsi operativamente della comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (da molto chiamata "speso metro", termine che comunque crea qualche confusione in quanto utilizzato anche per le misure di accertamento del reddito del contribuente sulla base della capacità di spesa, del quale comunque la comunicazione che si andrà a commentare costituisce un importantissimo serbatoio di informazioni).

Entro il 31 dicembre 2011 (termine prorogato rispetto all'originaria scadenza del 31 ottobre) occorrerà comunicare le operazioni relative al 2010; tale scadenza è un utile banco di prova per il successivo invio delle operazioni relative al 2011, fissato al prossimo 30 aprile 2012. Sarà quello il momento delicato in quanto il monitoraggio delle operazioni avverrà con le regole "a regime" ossia saranno monitorate le operazioni di importo superiore ad € 3.000 al netto dell'IVA se vi è obbligo di fatturazione ovvero superiori ad € 3.600 al lordo dell'IVA se invece la certificazione dell'operazione è avvenuta in maniera alternativa alla fattura (si ricorda infatti già da subito che le operazioni 2010 vanno monitorate solo se superano il limite di € 25.000 e solo se vi è obbligo di fatturazione, il che evidentemente restringe la platea dei soggetti interessati, almeno in corrispondenza della primo invio, quello in scadenza a fine anno).

Con il fine di graduare l'introduzione dell'adempimento e per cercare di semplificare la non semplice ricostruzione retroattiva delle informazioni da parte degli operatori economici, sono state previste alcune **semplificazioni per la comunicazione relativa al 2010**:

- Come detto, prima di tutto il limite delle operazioni da monitorare nel 2010 è più elevato, ed è stato fissato ad **€ 25.000** al netto dell'IVA (a differenza del limite di € 3.000 / € 3.600 previsto a regime a partire dall'annualità 2011);
- in seconda battuta è previsto che debbano essere comunicate le sole operazioni per le quali vi era **obbligo di emissione della fattura**, quindi con esclusione di tutte le operazioni per le quali la fattura non era obbligatoria (esonero che ha riguardato peraltro anche le operazioni realizzate fino al 30/04/2011, termine poi prorogato al 30/06/2011 ad opera per provvedimento del 14/04/2011);
- il termine per l'invio della comunicazione delle operazioni relative al 2010, inizialmente previsto al 31/10/2011 in luogo dell'ordinario termine del 30 aprile dell'anno successivo a quello oggetto di comunicazione (a partire dall'annualità 2011, il cui termine di presentazione è previsto al 30/04/2012), è stato portato al **31.12.2011**.

Il 2010 sarà quindi una sorta di "anno prova" che presenta numerose semplificazioni. Vale però la pena di esaminare l'adempimento nella sua interezza e non semplicemente con riferimento alle previsioni semplificate previste per il 2010. Le operazioni poste in essere nel 2011, come detto, sono interessate da obblighi di rendicontazione molto più stringenti (e quindi occorre programmare una attenta e sistematica revisione delle operazioni contabilizzate nel corso dell'anno, attività non certo semplice visto che i chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria sono stati forniti solo in corso d'anno, peraltro in maniera neppure troppo esaustiva) e la scadenza è davvero prossima (30.04.2012).

Come si evince dalla lettura della relazione illustrativa del decreto n.78/10, la richiamata disposizione risponde ad una duplice finalità :

- la prima, già presente nel "vecchio" elenco clienti e fornitori, ed al quale il nuovo adempimento in parte si richiama (anche se come si vedrà risulta ben più complesso ed articolato), di contrasto al fenomeno delle frodi in ambito Iva (riferite, per lo più, ai rapporti intercorrenti tra soggetti titolari di partita Iva), quindi offrire strumenti all'Amministrazione Finanziaria per incrociare i dati di chi pone in essere le operazioni e chi le subisce, quindi con il fine di evidenziare una mancata dichiarazione di componenti positivi;
- la seconda, inserita nel contesto delle nuove disposizioni in tema di accertamento, volta al reperimento di elementi e notizie rilevanti ai fini del "redditometro/spesometro", strumento utilizzato per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (rispetto a questa finalità, le operazioni monitorate saranno verosimilmente quelle effettuate nei confronti di privati consumatori, solitamente certificate mediante lo strumento dello scontrino o della ricevuta fiscale, in luogo della fattura). La presente comunicazione quindi costituirà una modalità per individuare le spese sostenute dal contribuente in grado di evidenziarne la capacità di spesa (da qui il termine "spesometro" per designare informalmente il presente adempimento), quindi il reddito.

1. I soggetti interessati

La comunicazione in commento interessa tutti i soggetti passivi Iva che, in qualità di cedenti/prestatori o di cessionari/committenti (quindi sia sotto il profilo attivo che quello passivo, sia con riferimento alle cessioni di beni che alle prestazioni di servizi), effettuano operazioni rilevanti ai fini dell'imposta, quindi in prima battuta (ma non solo) imprese e professionisti titolari di partita Iva.

La C.M. n.24/E/11 precisa che sono obbligati ad effettuare tale comunicazione anche:

- i soggetti in contabilità semplificata;
- gli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole (quindi sono escluse le operazioni istituzionali);
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia o identificati direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale in Italia (in quanto tali soggetti risultano essere, ai fini Iva, soggetti equiparati ai contribuenti residenti);
- i curatori fallimentari e commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art.36-bis del DPR n.633/72 (quindi anche se non devono, ad esempio, presentare la dichiarazione Iva, comunque sono interessati da tale adempimento);
- i soggetti che applicano il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive e di lavoro autonomo ai sensi dell'art.13 L. n.388/00 (in quanto sono soggetti che applicano ordinariamente l'Iva, anche se la liquidazione dell'imposta avviene con cadenza annuale).

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

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

La C.M. n.24/E/11 ricorda che i **contribuenti minimi** sono **esonerati** dall'obbligo di comunicazione in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi. L'obbligo ricompare però qualora in corso d'anno il regime cessi di avere efficacia per una delle cause previste nei commi 96 e 99 dell'art. 1 della L. 244/07 (quindi il conseguimento di ricavi o compensi superiori ad € 30.000, l'effettuazione di cessioni all'esportazione, il sostenimento di spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, o, ancora, la percezione di somme a titolo di partecipazione agli utili, o l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di € 15.000). In tal caso il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

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

Con le risposte del 24.10.2011 l'Agenzia conferma che il nuovo obbligo di comunicazione segue le regole stabilite per la fuoriuscita dal regime dei minimi; infatti, solo in ipotesi di compensi superiori ad €45.000 il regime dei minimi perde efficacia in corso d'anno. Nelle altre ipotesi previste dal Legislatore, il regime di tassazione ordinario e l'obbligo di comunicazione decorrono dall'esercizio successivo.

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

- nel caso in cui il soggetto non si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso. Ad esempio, nel caso di scissione parziale, la società scissa (che non si estingue) presenterà la comunicazione delle operazioni di propria competenza.
- nel caso in cui il soggetto si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva (si pensi ad esempio al caso di fusione per incorporazione), quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto. Al riguardo la C.M. n.24/E/11 precisa:
 - se l'estinzione è avvenuta nel periodo oggetto della comunicazione (es.: periodo monitorato 2011, operazione con effetto 15 settembre 2011), il soggetto risultante dall'operazione dovrà riepilogare tutte le operazioni in un'unica comunicazione (entro il 30/04/2012);
 - se l'estinzione è avvenuta successivamente alla chiusura del periodo da monitorare ma prima del termine per l'invio della relativa comunicazione (es.: periodo monitorato 2011, operazione con effetti il 15 febbraio 2012) il soggetto risultante dall'operazione deve presentare due distinte comunicazioni (entro il 30/04/2012).

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

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

2. Le operazioni rilevanti

L'obbligo di comunicazione riguarda sia le operazioni effettuate tra soggetti Iva (*cosiddette operazioni business to business*), quanto le operazioni in cui cessionario o committente risulti essere il consumatore finale (*cosiddette operazioni business to consumer*).

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

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

Inoltre, l'obbligo sussiste **Dal 1 gennaio 2010** al 30 giugno 2011 solo per operazioni di importo non inferiore a € 3.000 al netto dell'Iva, nei casi di obbligatoria emissione della fattura; **dal 1 luglio 2011** l'obbligo riguarda anche le operazioni di importo non inferiore a € 3.600 al lordo dell'Iva, per le quali non ricorra l'obbligo di emissione della fattura.

Pertanto, per la scadenza di invio al 31.12.2011, interessando le sole operazioni 2010, si tratterà di monitorare le sole operazione per le quali vi era obbligo di fatturazione.

I differenti limiti di 3.000 e 3.600 euro

Occorre altresì rilevare che il doppio limite (di € 3.000 previsto per i casi di obbligatoria fatturazione e di € 3.600 previsto per i casi in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria) a partire dal quale scatta l'obbligo di monitorare le operazioni, non si incrocia perfettamente con la tipologia di soggetti destinatari dell'operazione di acquisto: se è vero che i casi in cui non sussiste l'obbligo di emissione della fattura sono per lo più riferiti ad operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, è altrettanto vero, che in molte situazioni le prestazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori devono essere obbligatoriamente certificate mediante emissione della fattura di cui all'art.21 del DPR n.633/72 (si pensi ad esempio all'avvocato che emettere una parcella ad un privato per la consulenza in una pratica di divorzio). La semplificazione prevista sino al 30.06.2011 non era quindi riferita a distinte categorie di rapporti (*business to business* piuttosto che *business to consumer*) bensì collegato all'obbligo di emettere o meno fattura per quella determinata cessione o prestazione.

In questo senso, obbligate al monitoraggio già dall'anno 2010 ed anche per il periodo 1° gennaio 2011 – 30 giugno 2011 (periodi dai quali sono escluse le operazioni per le quali non sussiste obbligo di emettere la fattura), come precisato dalla C.M. n.24/E/11 al paragrafo 3.1, sono anche "*le cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la fattura*". Si deve ritenere per i soli casi in cui l'emissione della fattura sia obbligatoria.

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

3. Operazioni escluse

Il paragrafo 2.4 del provvedimento 22.12.2010 aveva individuato le operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione; su tale aspetto è intervenuta anche la CM 24/E/11 fornendo alcune puntualizzazioni.

Importazioni	Sono escluse le importazioni per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22.12.10.
Operazioni con soggetti black list	Sono escluse per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento 22.12.10 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti <i>black list</i> . Poiché le esportazioni (disciplinate dall'art.8, co.1, lett.a) e b) del DPR Iva) e le importazioni non sono oggetto di comunicazione, era sorto il dubbio tra gli operatori se anche le prestazioni ad esse accessorie dovessero essere comunicate. Con le risposte del 24.10.2011 l'Agenzia ha chiarito che le prestazioni accessorie ad un'importazione o ad un'esportazione (ad esempio, servizi di spedizione e trasporto) ex art.9, DPR n.633/72, vanno indicate nell'elenco se di importo pari/superiore ad €3.000.
Esportazioni	Sono escluse le esportazioni di cui all'art.8 co.1 lett. a) e b) del DPR n.633/72, in quanto operazioni soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale, e, quindi, già conosciute dall'Amministrazione Finanziaria. Fanno eccezione – e quindi vanno monitorate – sia le cessioni ad esportatori abituali (art. 8 lettera c DPR 633/72), quanto le triangolazioni comunitarie (art. 58 DL 331/93).
Operazioni intracomunitarie	Diversamente rispetto a quanto affermato in sede della manifestazione Telefisco 2011, la CM 24/E/11 introduce l'esclusione per le operazioni intracomunitarie. Tali operazioni sono infatti monitorate tramite la presentazione degli elenchi intrastat.
Operazioni note all'anagrafe tributaria	Tra le operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria acquisite ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73, ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento direttoriale del 22/12/2010, la C.M. n.24/E richiama a titolo esemplificativo quelle: <ul style="list-style-type: none">• connesse ai contratti di assicurazione e ai contratti di somministrazione di energia elettrica;• relative ai contratti di mutuo;• relative agli atti di compravendita di immobili.
Prestazioni di servizi non territoriali	Non vanno inserite le operazioni che, sotto il profilo territoriale, non risultino rilevanti in Italia. Si tratta, ad esempio, delle operazioni contemplate dall'art.7-ter del DPR n.633/72 in relazione alle quali vige la regola della rilevanza territoriale del luogo in cui risulta stabilito il committente.

Pagamenti con carte

Infine, l'articolo 7 del DL 70/11 ha previsto l'esclusione dall'obbligo di comunicazione per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, nei casi in cui il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito (bancomat) o prepagate, purché emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73 (in quanto tali transazioni sono oggetto di comunicazione da parte del soggetto che ha rilasciato la carta di credito).

Devono essere quindi ordinariamente monitorate:

- le transazioni regolate con carte emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale;
- acquisti realizzati da soggetti titolari di partita IVA, anche se regolate con carte di credito, debito o prepagate.

Nessun esonero, inoltre, quando l'operazione è regolata con pagamenti effettuati tramite strumenti tracciati diversi dalle carte (assegni, bonifici, ecc.).

Questione esaminata dall'Agenzia nelle risposte del 24.10.2011 è quella delle fatture ricevute da un soggetto IVA ed emesse da un soggetto minimo. Il soggetto passivo Iva deve ricomprendere, nella comunicazione in esame anche le fatture d'acquisto ricevute da un contribuente minimo (senza Iva) se di importo pari/superiore al limite stabilito dal Legislatore. Le fatture in esame di importo superiore alla soglia stabilita, anche se senza imposta, sono relative ad operazioni rilevanti ai fini Iva e l'esonero dalla comunicazione riguarda solo il contribuente minimo e non i clienti dello stesso.

Nelle operazioni soggette al regime del *reverse-charge*, nelle quali l'imposta non è indicata in fattura poiché assolta dal committente, l'obbligo di comunicazione opera se l'importo supera i 3.000 euro. Il quesito nasce poiché, come precisato dalla C.M. n.24/E/11, ai soggetti che non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta come le agenzie di viaggio, il limite il cui superamento comporta l'obbligo di comunicazione è 3.600 euro; l'Agenzia afferma, correttamente, che nelle operazioni soggette al regime del *reverse charge* il limite è di €3.000.

4. Contratti collegati

Il provvedimento direttoriale del 22.12.2010 prevede un particolare monitoraggio legato alle prestazioni tra loro collegate. In particolare:

- l'ultimo periodo del paragrafo 2.1 prevede che: *"Qualora siano stipulati più contratti tra loro collegati, ai fini del calcolo del limite, si considera l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti."*
- Il paragrafo 2.2 inoltre afferma *"Per i contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, l'operazione è da comunicare qualora i corrispettivi dovuti in un anno solare siano complessivamente di importo pari o superiore a euro tremila."*

L'intento è evidente: evitare che alcune operazioni possano essere sottratte al monitoraggio semplicemente per il fatto che esse risultano documentate con fatture distinte. Questo ovviamente

comporta dirimere questioni non sempre banali circa l'individuazione di quale sia il discrimine tra i contratti tra loro collegati.

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

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

Trattandosi di fattispecie molto complesse da gestire ai fini del nuovo adempimento, la C.M. n.24/E fornisce nel merito alcune importanti precisazioni. In particolare viene chiarito che:

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

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

Con riferimento ai contratti a corrispettivi periodici la Circolare n.24/E/11 ha stabilito che nei contratti da cui derivano corrispettivi periodici (ad esempio l'appalto, la somministrazione, il noleggio ecc), l'operazione deve essere comunicata indicando l'importo complessivo delle operazioni rese/ricevute in un'unica riga del tracciato *record*, indicando nel campo "data dell'operazione", la data di registrazione o effettuazione dell'ultima operazione resa/ricevuta nell'anno di riferimento. Con le risposte del 24.10.2011, l'Agenzia precisa che è possibile evitare di accorpate in un solo rigo le varie fatture e riportare in un autonomo record di dettaglio ogni singola operazione.

Con le risposte del 24.10.2011 l'Agenzia chiarisce che l'obbligo di segnalazione delle operazioni con soggetti privati decorre dal 1 luglio 2011. Di conseguenza, in ipotesi di contratti collegati o di contratti con corrispettivi periodici, non si devono considerare le operazioni poste in essere nel primo semestre del 2011.