ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

LA COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA SUPERIORI A 3.000 EURO (Elenco delle forniture) (Art. 21, D.L. 31 maggio 2010, n. 78)

"Condividere la conoscenza è un modo per raggiungere l'immortalità"
(Tensin Gyatso – 14° Dalai Lama, Premio Nobel per la Pace)

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

INDICE DELLA DISPENSA

INFORMAZIONI DI CARATTERE GENERALE p. 3

AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA p. 4

- Soggetti tenuti alla comunicazione p. 4
- Operazioni oggetto di comunicazione p. 6

CONTENUTO DELLE COMUNICAZIONI p. 8

PERIODICITA' DELLA COMUNICAZIONE E TERMINI DI INVIO p. 9

DISPOSIZIONI TRANSITORIE PER IL 2010 p. 9

COMUNICAZIONE SOSTITUTIVA E SISTEMA SANZIONATORIO p. 10

Chiuso in Sondrio il 10 marzo 2011

La dispensa ha finalità meramente informativa e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza, pertanto le considerazioni svolte nel documento non possono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di scelte e decisioni.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

1. Informazioni di carattere generale

Con l'art. 21, comma unico, del D.L. 31 maggio 2010 *(la manovra correttiva c.d. Finanziaria d'estate)* convertito con modifiche dalla Legge 30.07.2010, n. 122 viene introdotto a regime un nuovo adempimento telematico nel panorama fiscale italiano, che come risulta dalla relazione illustrativa *"mira a rafforzare gli strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria per il contrasto e la prevenzione dei comportamenti fraudolenti soprattutto in materia di IVA (frodi "carosello" e false fatturazioni), ma anche in ambito di imposizione sul reddito. L'analisi e l'incrocio dei dati acquisiti tramite l'invio telematico permetterà una rapida ed efficace individuazione di soggetti a rischio frode ed evasione per una mirata ed immediata azione di controllo. Gli stessi dati consentiranno una più puntuale ricostruzione della congruità dei volumi d'affari e dei costi indicati nelle dichiarazioni, nonché l'individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza, utili alla individuazione della capacità contributiva, in specie ai fini dell'accertamento sintetico."*
E' implicito, quindi, l'utilizzo che ne verrà fatto ai fini di controllo con il prossimo futuro accertamento sintetico puro: il c.d. "Spesometro"

Si tratta dell'**obbligo in capo a tutti i soggetti passivi IVA di comunicare all'Agenzia delle Entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute di importo pari o superiore a 3.000 euro al netto dell'IVA.**
La stampa specializzata l'ha subito definito il *"nuovo elenco clienti/fornitori"*, ma come vedremo si tratta più propriamente di un **"elenco delle forniture"**, come l'ha correttamente ribattezzato Franco Ricca sulle pagine di Italia Oggi.

Il decreto è molto vago e non precisa in cosa si sostanzino i nuovi obblighi di trasmissione telematica demandando tutto ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. La norma risulta quindi inizialmente priva di efficacia, anche perché non viene stabilito alcun termine per l'emanazione del provvedimento, che, per espressa previsione legislativa, dovrà ***"limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti".***

Il previsto **Provvedimento Direttoriale** vede la luce, quasi come un regalo natalizio assai poco gradito, il **22 dicembre 2010** a firma Attilio Befera, e assume il **protocollo n. 2010/184182**.

Non esistono ad oggi chiarimenti ufficiali di prassi.

2. Ambito di applicazione della norma

L'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione è codificato nelle sue linee generali, anche se in modo molto scarno, nell'articolo 21, comma unico, del D.L. 78/2010 che demanda ad un successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate le modalità e i termini di applicazione della norma; il provvedimento in questione è il **n. 2010/184182 del 22.12.2010**

Con il secondo periodo dell'unico comma dell'articolo 21, del medesimo D.L. 78/2010, invece, il legislatore ha individuato il sistema sanzionatorio applicabile nelle ipotesi di omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri.

Andiamo ora ad analizzare i due ambiti, soggettivo ed oggettivo, di questo obbligo telematico, alla luce anche degli ultimi chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate ha fornito durante i due classici appuntamenti on line annuali, la "Teleconferenza di Italia Oggi" del 14.01.2011 e "Telefisco 2011" del Sole 24 Ore del 26.01.2011 e con la Circolare n. 2/E del 28 gennaio 2011.

Soggetti tenuti alla comunicazione

Il primo periodo dell'unico comma del decreto legge, **non individua nemmeno i contribuenti destinatari dell'obbligo** di comunicazione, ma si limita a stabilire in euro 3.000 l'importo minimo delle operazioni da inserire negli elenchi. E' il provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 che al punto 1.1 definisce chi sono i soggetti obbligati alla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA; la platea è la più ampia possibile in quanto "S***ono obbligati alla comunicazione…..tutti i soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i quali effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta,……."***; da ciò si evince come nessuna distinzione venga fatta tra soggetti residenti e non residenti.
Pertanto, si ritengono soggetti all'invio della comunicazione:

- esercenti attività d'impresa in forma individuale e collettiva;
- esercenti arti e professioni;
- enti non commerciali per l'eventuale attività commerciale svolta;
- soggetti non residenti *(comunitari ed extra-comunitari)* identificati direttamente in Italia o che hanno nominato in Italia un rappresentante fiscale;
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;

Il provvedimento non disciplina **nessuna ipotesi di esonero**, però limita la comunicazione alle operazioni "rilevanti ai fini IVA" *(vedi sottoparagrafo successivo)*. Occorrerà attendere la Circolare dell'Agenzia Entrate per sapere se, pur in assenza di una specifica disposizione normativa, certi soggetti siano esonerati *tout court* dall'invio telematico *(come già disposto con la circ. 53/E/2010 per le comunicazioni c.d. black list)*.
Si tratterebbe sostanzialmente dei **contribuenti minimi** e dei soggetti che hanno optato per il **regime delle nuove iniziative produttive**: i primi perché il loro regime naturale di contribuenti minimi li esonera dalla registrazione delle fatture emesse, nonché dalla registrazione dei corrispettivi e degli acquisti; i secondi perché per il periodo triennale di opzione sono esonerati, tra l'altro, dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini IVA.
Ci sarebbero inoltre i soggetti che hanno optato per la **dispensa da adempimenti per operazioni esenti di cui all'art. 36-bis del DPR 633/72** *(esonerabili eventualmente solo per le attività con le quali si realizzano le suddette operazioni)* che non hanno obblighi di fatturazione e registrazione relativamente alle operazioni esenti ex art. 10 DPR 633/72, con esclusione di quelle indicate ai numeri 11), 18) e 19) dello stesso articolo, dovendo fatturare soltanto le eventuali operazioni imponibili effettuate.
Tutti questi eventuali esoneri rientrerebbero tranquillamente nella disposizione legislativa che, come visto nel primo paragrafo, prevede che si debba limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti.

Il Provvedimento Direttoriale si preoccupa poi di disciplinare l'obbligo di presentazione della comunicazione nei casi di **operazioni straordinarie**, riprendendo sostanzialmente le regole vigenti per la trasmissione della comunicazione annuale dati IVA. Dispone, infatti, il provvedimento al punto 1.2. che nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive *(fusione, scissione, conferimento)*, è necessario distinguere l'ipotesi in cui il soggetto si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria, da quello opposto in cui il soggetto non si estingue. Infatti:

- se **il soggetto** *(dante causa)* **partecipante all'operazione straordinaria si estingue**, sarà compito di quello subentrante che dovrà farsi carico di trasmettere la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto;

- se **il soggetto** *(dante causa)* **partecipante all'operazione straordinaria non si estingue**, presenterà autonomamente la comunicazione, così come gli altri soggetti partecipanti all'operazione.

Operazioni oggetto di comunicazione

Nella comunicazione devono essere **singolarmente** inserite:

a) **le operazioni rilevanti ai fini Iva soggette all'obbligo di fatturazione**: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, per le quali i corrispettivi contrattualmente dovuti siano **pari o superiori a 3.000 euro** al netto dell'imposta sul valore aggiunto;
b) **le operazioni rilevanti ai fini Iva NON soggette all'obbligo di fatturazione**: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, per le quali i corrispettivi contrattualmente dovuti siano **pari o superiori a 3.600 euro IVA inclusa**;

ATTENZIONE: in fase di prima applicazione del nuovo adempimento telematico, le **operazioni NON soggette all'obbligo di fatturazione**, di cui alla precedente lettera b), **sono escluse dalla comunicazione se effettuate fino al 30 aprile 2011**.

La verifica dei limiti suddetti soggiace ad alcune regole particolari individuate nel provvedimento:

- nel caso vengano stipulati **più contratti tra di loro collegati**, si considera l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti in tutti i predetti contratti *(la fattispecie dovrà necessariamente essere meglio chiarita dalla futura circolare dell'Agenzia delle Entrate perché si presta alle più diverse ipotesi interpretative. E' comunque evidente la finalità di evitare artificiosi frazionamenti per rimanere sotto soglia)*;
- nel caso di contratti da cui derivano corrispettivi periodici *(conclusi anche verbalmente - Telefisco)*, quali **appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione**, **leasing** ecc., si considerano i corrispettivi complessivamente dovuti in un anno solare *(con riferimento al medesimo cliente/fornitore – Telefisco)*

Vengono **escluse dalla comunicazione** alcune operazioni che sono già diversamente monitorate e, quindi, già a conoscenza dell'amministrazione finanziaria e precisamente:

- importazioni;
- esportazioni *(anche triangolari)* ex art. 8, comma 1, DPR 633/72, sia quelle effettuate direttamente dal cedente (lettera a), sia quelle operate dal cessionario (lettera b);
- cessioni e prestazioni registrate o soggette a registrazione scambiate con operatori stabiliti in paesi black list;
- operazioni per le quali è obbligatoria la comunicazione all'Anagrafe tributaria ex art. 7 DPR 605/73 *(alcuni tipi di contratti assicurativi, fornitura di energia elettrica, servizi di telefonia, ecc.)*.
- cessione di beni immobili *(Telefisco 2011)*

Nonostante siano anche loro destinatarie di una qualche forma di pubblicità e/o di dichiarazione, **rimangono soggette all'obbligo di comunicazione** *(Telefisco 2011)*:

- le **cessioni di autoveicoli *(e motoveicoli)*** che, pur essendo sottoposte al regime pubblicitario del P.R.A. *(Pubblico Registro Automobilistico)* e della Motorizzazione Civile, non sono monitorate in nessun modo dall'Anagrafe tributaria;
- le **operazioni intracomunitarie** che, pur essendo monitorate dall'Anagrafe Tributaria tramite gli elenchi Intrastat, trattandosi, questi ultimi, di elenchi riepilogativi per soggetto e per periodo, non contengono tutte le informazioni *(ad esempio la singola fornitura)* analiticamente richieste dalla nuova comunicazione telematica.

3. Contenuto delle comunicazioni.

Gli elementi che il Provvedimento Direttoriale prevede che vengano indicati nella comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA sono, **per ogni singola operazione**:

a) l'anno di riferimento;
b) la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente;
c) per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati anagrafici *(persone fisiche: il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale; soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, la ragione sociale o la ditta e il domicilio fiscale, oltre ai dati anagrafici di almeno un rappresentante per gli enti senza personalità giuridica)*;
d) la data di registrazione o, in mancanza, di esigibilità dell'operazione *(questo elemento non è contemplato nell'elenco del Provvedimento, ma è comunque obbligatorio essendo stato previsto nelle specifiche tecniche della comunicazione telematica allegate al provvedimento che ne fanno parte integrante – Teleconferenza Italia Oggi 2011)*;
e) i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali e l'importo dell'IVA applicata o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti ovvero di operazioni imponibili senza IVA esposta;
f) per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo della fattura, i corrispettivi IVA inclusa.

Viene esplicitamente previsto che nel caso di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione *(scontrino, ricevuta fiscale, corrispettivo senza obbligo di certificazione),* il cessionario *(che nel Provvedimento viene erroneamente indicato come commissionario)* **o committente è tenuto a fornire il codice fiscale e i propri dati anagrafici come sopra elencati alla lettera d).**

Si evidenzia che per adempiere all'invio della comunicazione, non è stato predisposto un vero e proprio **"modello"** con le relative istruzioni di compilazione, ma solo un **"tracciato informatico"** per l'invio telematico, come già era stato fatto nell'estate del 2006 riesumando *(Decreto Bersani)* i "vecchi" elenchi clienti/fornitori cartacei soppressi nel 1994 dall'allora ministro Tremonti che nell'estate del 2008 ha abrogato anche quelli del 2006.

4. Periodicità della comunicazione e termini di invio

A regime, la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA deve essere trasmessa telematicamente *(Entratel o Fisconline)* come un'unica distinta di operazioni "aggregata per annualità", **entro il 30 aprile di ogni anno** in relazione alle operazioni dell'anno precedente *(primo appuntamento 30 aprile 2012)*.
La **periodicità** prevista è, quindi, **annuale**.

Come per tutti gli invii telematici all'Agenzia Entrate, la congruenza del file dovrà essere verificata mediante il software di controllo dell'Agenzia e la comunicazione si riterrà trasmessa nel momento in cui viene completata la ricezione del file da parte dell'Agenzia stessa.
L'avvenuta trasmissione verrà attestata dall'Agenzia delle Entrate mediante una ricevuta, contenuta in un *file*, munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet (*Fisconline*), che, salvo cause di forza maggiore, viene resa disponibile telematicamente entro i cinque giorni lavorativi successivi all'invio. Sempre per via telematica, viene comunicato l'eventuale scarto del file.

5. Disposizioni transitorie per il 2010

Con il Provvedimento Direttoriale, allo scopo di graduare l'avvio del nuovo obbligo telematico, in ossequio alla disposizione legislativa che, come visto nel primo paragrafo, prevede che si debba limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti, vengono disciplinate tre importanti **semplificazioni per l'anno 2010** in cui è entrata in vigore la norma:

1) L'importo, al netto dell'Imposta sul Valore Aggiunto, oltre il quale scatta l'obbligo di comunicazione dell'operazione viene **elevato da € 3.000,00 a € 25.000,00**;
2) La comunicazione telematica delle **operazioni** rilevanti ai fini IVA è limitata a quelle **soggette all'obbligo di fatturazione** di cui alla lettera a) del sottoparagrafo alla pagina 6. Sono pertanto escluse nella comunicazione per il 2010 quelle di cui alla lettera b) *(che continueranno ad esserlo fino al 30 aprile 2011 come già esposto nel riquadro a pagina 6)*;
3) Il **termine per l'invio** della comunicazione telematica relativa al 2010 è differito dal 30 aprile al **31 ottobre 2011**.

6. Comunicazione sostitutiva e sistema sanzionatorio

La norma, che abbiamo visto essere molto scarna, individua infine il sistema sanzionatorio applicabile nelle ipotesi di omissione delle comunicazioni telematiche, ovvero di una loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri.
Viene prevista l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/1997, compresa tra un minimo di 258 euro e un massimo di 2.065 euro *(nel decreto esposti ancora in lire da £ 500.000 al £ 4.000.000)*
Con il Provvedimento Direttoriale viene, però, consentito di inviare una **comunicazione "sostitutiva"** di una precedentemente già inviata nei termini, purché si riferisca al medesimo periodo temporale annuale, e la sostituzione avvenga **non oltre 30 giorni** dal termine previsto per la trasmissione dei dati, previo annullamento della precedente comunicazione.
Dobbiamo attendere anche in questo caso la circolare dell'Agenzia delle Entrate per capire come procedere al richiesto annullamento o se, il nuovo invio, annulli automaticamente il precedente.
Nulla è contenuto nel Provvedimento a commento delle sanzioni applicabili e all'eventuale possibilità di un ravvedimento operoso.
La possibilità di una comunicazione sostitutiva *(si reputa senza sanzioni anche se non è esplicitamente scritto)* è del tutto simile a quella concessa nella procedura per l'invio delle dichiarazioni black list, laddove è stata prevista anche l'applicazione del **ravvedimento operoso "ritardato"**, con termini decorrenti dal trentunesimo giorno successivo alla scadenza per l'invio, proprio per permettere la sostituzione delle dichiarazione senza sanzioni *(di fatto un ravvedimento preliminare "gratuito").*
Sarà anche qui la futura circolare dell'Agenzia a doversi pronunciare sulla possibilità di ravvedersi decorsi 30 giorni dalla scadenza dell'invio telematico della comunicazione.

Rifacendomi ai riesumati elenchi clienti/fornitori del 2006 *(poi abrogati prima di iniziare ad inviarli)*, possiamo notare la stessa formulazione di allora, dove la Circolare n. 53/E del 3 ottobre 2007 prevedeva che *"è possibile inviare file sostitutivi del precedente, purché riferiti al medesimo anno e previo annullamento del file in precedenza inviato"*.

All'epoca l'Agenzia si era pronunciata favorevolmente all'applicazione del ravvedimento operoso ma in modo molto generico, con un semplice riferimento all'applicazione dell'art.13 del D.Lgs. 472/97.

Sul tipo di sanzione, sui tempi, e sull'importo la stampa specialistica *(compreso Il Sole 24 Ore)*, forniva allora indicazioni alquanto generiche, ripetendo il più delle volte le poche righe della circolare.

Non è dato sapere cosa dirà l'Agenzia nella prossima circolare in relazione al ravvedimento per le comunicazioni in esame e si spera che ne ammetta l'utilizzo come già ha fatto con le comunicazioni black list; è comunque doveroso effettuare alcune considerazioni.

Anche se l'eventuale possibilità di poter ricorrere al ravvedimento operoso agevolerebbe l'adempimento che grava sul contribuente, a parere dello scrivente, tale concessione non trova una precisa e puntuale corrispondenza con i principi dell'ordinamento tributario vigente.
Infatti, la presentazione dell'elenco delle operazioni rilevanti ai fini IVA *(così come il "vecchio" elenco clienti/fornitori)* **non ha la natura di dichiarazione, ma quella di comunicazione.**

Anche quella delle operazioni black list, in effetti, è definita comunicazione, ma una seppur minima differenza, in effetti, esiste, perché per le comunicazioni black list è previsto un modello cartaceo da compilare e sottoscrivere, oltre che inviare telematicamente.
Per le comunicazioni in esame nella presente dispensa, invece, vi è solo un flusso telematico di dati e nessun modello cartaceo da far sottoscrivere al contribuente.

Per gli adempimenti non dichiarativi, normalmente:
- le sanzioni corrispondono a quelle previste all'art. 11 del D.Lgs. n. 471/97;
- nel caso in cui la comunicazione non sia stata presentata non è possibile sanare l'omissione mediante un invio successivo;
- **non è possibile ricorrere al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.**