

Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell'Agenzia

a cura di Luca Caramaschi

Con la [circolare n.24/E](#) dello scorso 30 maggio l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi importanti chiarimenti in relazione all'adempimento telematico introdotto dall'art.21 del D.L. n.78/10, meglio noto come "spesometro". Si tratta dell'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni (rese e ricevute) rilevanti ai fini dell'Iva e di importo non inferiore a € 3.000, adempimento che si propone 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, nonché per costituire un ausilio per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, in specie ai fini dell'accertamento sintetico.

Prima di entrare nel dettaglio dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria pare opportuno riepilogare i diversi provvedimenti che hanno da un lato reso operativa la richiamata disposizione e dall'altra modificato le regole di decorrenza per quanto riguarda il monitoraggio di determinate operazioni. In particolare successivamente alla disposizione contenuta nel D.L. n.78/10 sono stati nell'ordine emanati:

- ➔ il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010](#) che ha dato attuazione al citato art.21, definendo i soggetti obbligati alla comunicazione, l'oggetto e gli elementi da indicare nella stessa, le modalità tecniche di trasmissione dei dati e dei termini entro i quali le comunicazioni devono essere inviate all'Agenzia;
- ➔ il [Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2011](#) con il quale, modificando il precedente Provvedimento direttoriale del 22/12/2010, viene rinviata al 30 giugno 2011 l'originaria data del 30 aprile, entro la quale l'obbligo di monitoraggio riguarda unicamente le operazioni per le quali – ricorrendone gli altri requisiti – sussiste l'obbligo di fatturazione;
- ➔ il [Decreto Legge n.70 del 13 maggio 2011](#) (noto come "Decreto Sviluppo") che all'art.7 co.2 lett. o) introduce un'ulteriore ipotesi di esclusione dall'obbligo di monitoraggio per le 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 "certificati" (di cui si dirà meglio in seguito).

In questo contesto normativo ed in prossimità della data del 1° luglio 2011, a partire dalla quale costituiranno oggetto di monitoraggio anche le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura (principalmente, ma non necessariamente e non tutte, le operazioni effettuate verso i privati), andiamo ad esaminare i numerosi chiarimenti forniti dalla circolare in commento.

La decorrenza e i limiti del nuovo adempimento: le deroghe per l'anno 2010

In sede di prima applicazione del nuovo adempimento, il provvedimento direttoriale del 22/12/2010 ha stabilito – con riferimento al periodo d'imposta 2010 (primo anno di applicazione del nuovo obbligo) – due deroghe rispetto alle regole che a regime riguarderanno il predetto obbligo. In particolare:

- il termine di scadenza per la comunicazione telematica delle operazioni è stato fissato al **31 ottobre 2011**, in luogo dell'ordinario termine del 30 aprile dell'anno successivo a quello oggetto di comunicazione (termine peraltro già scaduto);
- oggetto di comunicazione dovranno essere le sole operazioni di importo pari o superiore a € 25.000 (al netto dell'Iva), rese e ricevute nel periodo d'imposta, limitatamente a quelle per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura; e ciò in luogo del limite stabilito a regime in € 3.000 (al netto dell'Iva), che sale a € 3.600 (al lordo dell'Iva) nel caso di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione.

Come è facile intuire, quindi, si tratterà di un adempimento estremamente semplificato, e che risparmierà un'ampia platea di soggetti che non realizzano o subiscono operazioni dall'elevato importo unitario, ma che non esime in ogni caso gli operatori dall'effettuare attente valutazioni circa la corretta individuazione delle operazioni da tenere in considerazione ai fini del monitoraggio². ().

La particolarità dell'anno 2011

Anche per il successivo anno 2011, periodo per il quale trovano applicazione gli ordinari termini di presentazione della comunicazione telematica (la scadenza per la trasmissione è fissata al 30 aprile 2012), si riscontra una particolarità con riferimento al monitoraggio delle operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Tali operazioni, infatti, dovranno essere comunicate solo se rese e ricevute a partire dal 1° luglio 2011 in poi. Per quelle rese e ricevute fino alla data del 30 giugno 2011, infatti, per effetto di quanto disposto dai provvedimenti direttoriali del 22/12/2010 e 14/04/2011, nessuna comunicazione dovrà essere effettuata. Particolare attenzione, tuttavia, dovrà essere rivolta alle prestazioni riconducibili a contratti tra loro collegati, a contratti di appalto, fornitura, somministrazione e ad altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, nonché a prestazioni unitarie che prevedono acconti e saldi, per le quali occorre considerarne il valore complessivo del contratto ai fini della verifica del superamento del limite.



In questo senso non è stato chiarito – nella particolare situazione che vede come spartiacque il 1° luglio 2011 – se in presenza di una cessione di beni non certificata da fattura per la quale è stato pagato un acconto di € 2.000 nel mese di giugno 2011 (periodo nel quale queste operazioni non andavano comunicate qualunque ne fosse l'importo) ed il saldo di € 2.000 nel mese di luglio (mese a partire dal quale tali operazioni vanno comunicate se di importo non inferiore a € 3.600) debba o meno essere inclusa nella comunicazione telematica.

A regime, come chiarito dalla circolare n.24/E/11 al punto 3.2, anche se avvenute a cavallo d'anno tali operazioni (sia l'acconto che il saldo) dovranno essere comunicate entrambe posto che occorre verificare il contratto nella sua unitarietà.

Nella particolare situazione sopra descritta, invece, si dovrebbe ritenere che il pagamento effettuato a saldo nel luglio 2011 per € 2.000 (e quindi inferiore al limite minimo) non formi oggetto di comunicazione, atteso che il pagamento in acconto effettuato nel mese di giugno 2011 dovrebbe essere irrilevante in quanto a quel momento nessun obbligo di monitoraggio era presente.

Profilo soggettivo: i soggetti interessati

Interessati dal nuovo adempimento sono – senza alcuna ipotesi di esclusione – tutti i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, e in particolare quelle:

² In questo senso le indicazioni fornite dalla recente C.M. n.24/E/11 di cui si parlerà in seguito, soprattutto con riferimento all'aspetto oggettivo, assumono validità anche per l'adempimento che riguarda le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2010.

- 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).

In relazione a tali ultime operazioni la circolare n.24/E al paragrafo 2.1. opportunamente chiarisce che:

rientrano nel novero dei "consumatori finali" anche gli imprenditori individuali e i professionisti singoli che hanno acquistato beni e servizi non rientranti nella sfera imprenditoriale o professionale. In questo senso a nulla rileva il fatto che trattasi anche di soggetti Iva in quanto spetta a loro decidere in che modo "qualificare" il proprio acquisto: se riferirlo alla sfera imprenditoriale o professionale piuttosto che alla sfera privata.

La circolare n.24/E, poi, prende posizione sui contribuenti cosiddetti "minimi" e cioè coloro che si avvalgono del regime previsto dall'art.1 co. da 96 a 116 della L. n.244/07 (Finanziaria per l'anno 2008) ritenendo gli stessi esonerati dall'obbligo di comunicazione. Non si tratta ad onor del vero di una vera e propria esclusione "soggettiva" atteso che, pur trattandosi di soggetti titolari di partita Iva, 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.

Con riferimento ai minimi, tuttavia, la richiamata circolare, nel trattare il caso della fuoriuscita del contribuente dal predetto regime per il venir meno dei presupposti, contiene affermazioni che non brillano certo per chiarezza e che possono ingenerare più di un equivoco. Al paragrafo 3.1, infatti, si afferma che, comunque, l'esclusione dall'adempimento della comunicazione telematica non opera, qualora in corso d'anno il regime in parola cessi di avere efficacia; e in tal senso la circolare cita le ipotesi che a suo parere determinano tale conseguenza:

- il conseguimento di ricavi o compensi superiori a € 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,
- l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di € 15.000.

In tali casi, precisa l'Agenzia, 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.

Relativamente alle predette ipotesi probabilmente l'Agenzia dimentica che la fuoriuscita dal regime dei minimi avviene solo a partire dall'anno successivo nel quale tali eventi si verificano (l'assunzione di un dipendente, il superamento del limite dei 30 mila euro, ecc.). Solo un caso, infatti, determina la cessazione del regime in corso d'anno: il superamento del limite dei 30 mila euro per più del 50% e quindi oltre i 45 mila euro.

Con quanto afferma l'Agenzia si arriva alla conclusione che un soggetto, in presenza di una qualsiasi causa di decadenza, pur continuando a rimanere "minimo" fino alla conclusione del periodo d'imposta dovrà – in costanza del regime dei minimi – monitorare le operazioni ai fini dell'adempimento telematico a decorre dal giorno in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Poiché è la stessa Agenzia ad affermare che l'esclusione in parola risponde 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 poteva disporre l'esonero dal monitoraggio anche per il

periodo in cui, pur verificandosi la causa di decadenza, il contribuente permane nel regime dei minimi. Di fatto, l'unico e giustificato caso di decorrenza immediata del nuovo obbligo telematico sarebbe rimasto quello di superamento del limite dei 45 mila euro, fatto che determina la fuoriuscita immediata dal predetto regime.

Occorre, inoltre, evidenziare che il predetto obbligo, in quanto coinvolge tutti i soggetti passivi Iva, riguarda anche tutti gli enti non commerciali ma limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole così come previsto dall'art.4 del DPR n.633/72. Nessun obbligo di monitoraggio, pertanto, investe questi soggetti che in possesso del solo codice fiscale svolgono esclusivamente attività istituzionale.

Infine, con riferimento ai soggetti obbligati a presentare la comunicazione in presenza di operazioni straordinarie, la circolare opportunamente precisa che l'obbligo ricade sul soggetto che, a seconda dei casi, subentra negli obblighi di quello estinto. Laddove l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale abbia avuto luogo prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione (ad esempio per l'anno 2011, il 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.

Di fatto lo schema è quello previsto in questi casi per la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

Profilo oggettivo: le operazioni interessate

Il nodo centrale del nuovo adempimento è stabilire con precisione quali siano le operazioni che costituiscono oggetto di monitoraggio, anche alla luce delle numerose ipotesi di esclusione che il provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 ha previsto e che la circolare in commento ha ulteriormente incrementato per ragioni che appaiono logiche e condivisibili.

Una prima ed importante affermazione è che 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*).

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.

Occorre in proposito rilevare – al fine di evitare equivoci – 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.

È infatti vero che i casi in cui non sussiste l'obbligo di emissione della fattura³ sono per lo più riferiti ad operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, ma è altrettanto vero che, in molte situazioni, le prestazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori

³ Riconducibili per lo più alle previsioni contenute nell'art.22 del DPR n.633/72 rubricato "Commercio al minuto e attività assimilate"

devono essere obbligatoriamente certificate mediante emissione della fattura di cui all'art.21 del DPR n.633/72⁴. Tutto questo per dire che il doppio limite non va "riferito" 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 circolare 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".



Sempre con riferimento all'applicazione del limite (€ 3.000 o € 3.600) non è stato 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, si deve ritenere che anche le operazioni certificate da fattura su richiesta del cliente debbano fare riferimento al limite dei € 3.000. Ragionando in altro modo si arriverebbe ad "innalzare" il limite in funzione dello strumento di certificazione adottato.

Peraltro, è lo stesso art.22 del DPR n.633/72 che al primo comma recita:

"L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione" e ciò significa che la "richiesta" della fattura da parte del cliente ne rende di fatto obbligatoria l'emissione. Infine, nei rapporti tra soggetti Iva, è il co.3 del citato art.22 ad affermare che *"gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ... sono obbligati a richiedere la fattura"*.

Sempre ai fini della verifica dei limiti (€ 3.000 ovvero € 3.600) la circolare n.24/E offre la soluzione per una serie di casistiche che di seguito si rappresentano:

- **agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale Iva di cui all'art.74-ter del DPR n.633/72:** si tratta di soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura, non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta; in questo caso il limite è quello dei € 3.600;
- **spese anticipate in nome e per conto del cliente:** tali spese non devono essere considerate in quanto escluse dalla base imponibile Iva;
- **operazioni soggette al regime del margine speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art.36 D.L. n.41/95:** va 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);
- **operazioni soggette al regime del reverse charge:** va comunicata la base imponibile cui è riferibile l'imposta;

⁴ Ad esempio, il dentista che effettua prestazioni esenti a privati è obbligato ad emettere fattura, il professionista che rende al privato prestazioni imponibili riguardanti la compilazione della sua dichiarazione dei redditi è obbligato ad emettere fattura, e così via.

- ➔ **cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa:** la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72;
- ➔ **beni destinati a finalità estranee all'impresa (autoconsumo):** la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72.

Profilo oggettivo: le operazioni escluse

Con riferimento alle operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione, rinviando a quanto già contenuto nel punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 per le ipotesi in esso previste, la circolare in commento fornisce le seguenti precisazioni:

- ☞ nel ribadire l'esclusione delle esportazioni di cui all'art.8, co.1 lettere 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, l'Agenzia precisa, invece, che 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'art.8 (si tratta delle fatture emesse senza applicazione dell'Iva a seguito della richiesta pervenuta tramite lettera di intento dagli esportatori abituali);
 - per le cosiddette "triangolazioni comunitarie" previste dall'art.58 del D.L. n.331/93 in quanto trattasi nella sostanza di operazioni interne (assimilate ai soli fini del trattamento non imponibile Iva alle esportazioni);
- ☞ 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 circolare 24/E richiama a titolo esemplificativo quelle:
 - 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;
- ☞ non devono essere comprese nella comunicazione 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. La circolare 24/E fa l'esempio del professionista italiano che effettua una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione si considera effettuata in Germania e, quindi, non essendo assoggettata ad imposizione in Italia, non dovrà essere comunicata;
- ☞ la circolare, inoltre, esclude dall'obbligo della comunicazione anche i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

Arriva con la circolare 24/E la sospirata ed attesa esclusione per le operazioni intracomunitarie. Si trattava, a tutta evidenza, di una "dimenticanza" del provvedimento direttoriale dello scorso 22 dicembre 2010, in quanto trattasi di operazioni ampiamente monitorate dall'amministrazione finanziaria e per le quali obiettivamente non si sentiva il bisogno di introdurre ulteriori adempimenti. Senza lasciare spazio a dubbi la circolare testualmente afferma che:

"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".

L'ultima ipotesi di esclusione in commento va collegata alla previsione contenuta nell'art.7 del "Decreto Sviluppo"⁵. Tale disposizione prevede 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 o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73.

Precisa in proposito la circolare 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).

Se la previsione introdotta di recente dal Decreto Sviluppo deve essere accolta con favore in quanto solleva da gravosi adempimenti i numerosi operatori, non più tenuti ad acquisire i dati anagrafici dei propri clienti privati consumatori quando il pagamento avverrà mediante i predetti strumenti, la stessa risulta però carente sotto il profilo della identificazione di altri strumenti che, al pari di quelli individuati, assicurano in egual modo la tracciabilità. Stiamo parlando dei bonifici bancari piuttosto che degli assegni circolari o assegni bancari non trasferibili. Le transazioni avvenute con tali strumenti, infatti, richiederanno comunque l'obbligo di identificazione del cliente da parte dell'esercente, atteso che le stesse dovranno costituire oggetto di comunicazione telematica. Se è vero che tali strumenti (bonifici o assegni) non risultano soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73, è altrettanto vero che le transazioni risultano comunque "reperibili" dal sistema e in questo senso l'Amministrazione Finanziaria poteva fare uno sforzo interpretativo maggiore nell'ammettere l'esclusione delle transazioni avvenute anche con queste forme di pagamento. Un'apertura in tal senso, in vista della prossima decorrenza dell'obbligo di monitoraggio relativamente a tali operazioni (1° luglio 2011) sarebbe quanto mai gradito.

Contratti periodici e 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 circolare 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 o € 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.

⁵ Per la precisione si tratta dell'art.7, co.2, lett. o) del D.L. n.70/11, entrato in vigore lo scorso 14 maggio 2011.

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.

Esempio tratto dalla C.M. n.24/E

Nel caso di cessioni di beni per un importo di € 10.000, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di € 2.500, dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a € 2.500, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "data dell'operazione" la data di registrazione dell'operazione stessa.

Contenuti della comunicazione

La circolare n.24/E precisa, al par.4, che per l'individuazione degli elementi informativi da trasmettere il soggetto obbligato deve fare riferimento al momento della registrazione ai sensi degli art.23, 24 e 25 del DPR n.633/72, o, in mancanza dell'obbligo, al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art.6 del medesimo decreto. Il documento di prassi, inoltre, fornisce utili indicazioni in merito ai contenuti della comunicazione, sia relativi alla identificazione del cliente che con riferimento ai dati riguardanti le operazioni oggetto di monitoraggio. Con riferimento a questi ultimi, il documento di prassi precisa che deve essere indicato nella comunicazione l'importo delle operazioni effettuate *"tenendo conto delle variazioni di cui all'art.26 del DPR n.633/72"*. Pertanto viene precisato 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 scende al di sotto di detto limite;
- se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite dei € 3.000 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;
- 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, 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.

Relativamente al reperimento dei dati del cliente per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (per le prestazioni fatturate i dati identificativi sono contenuti nel documento), la circolare precisa che 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. Ciò ovviamente qualora non ricorra la nuova ipotesi di esclusione introdotta dal Decreto Sviluppo (pagamento dei corrispettivi avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari).

Con riferimento alle operazioni soggette all'obbligo di comunicazione effettuate nei confronti dei soggetti non residenti, privi di codice fiscale, la circolare precisa che è sufficiente comunicare i dati di cui all'art.4, co.1, lett. a) e b) e all'art.6, co. 2 del DPR n.605/73. Si tratta delle regole previste ai fini dell'attribuzione del codice fiscale e che prevedono l'indicazione per le persone fisiche, del cognome e del 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.

Si segnala come l'indicazione delle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti, in quanto tali generalmente non "accertabili" dall'Amministrazione Finanziaria del nostro Paese, si sarebbe potuta evitare con un'esplicita previsione normativa, in quanto le informazioni raccolte non potranno venir utilizzate per alcun tipo di attività accertativa.