

Altavilla Vicentina, 01 dicembre 2011

associati

dottori commercialisti

pierpaolo baldinato

gabriele pantaleoni

collaboratori

dottori commercialisti

sabrina gasparotto

viviana gentile

gaia peloso

collaboratori

dottori in economia

margherita gottin

collaboratori

giovanna guerra

florenzia bianco

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA

Scade il prossimo 31/12/2011 l'adempimento relativo alla prima comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva introdotta dal D.L. n.78/10 (comunicazione altresì detta "spesometro"), relative all'anno 2010. L'invio, oggetto di comunicazione, è quello riguardante le operazioni realizzate (acquisti e vendite, tanto di beni quanto di servizi) nel periodo d'imposta 2010, per le quali il limite di significatività è posto ad € 25.000 al netto dell'Iva (questa è la soglia a partire dalla quale le operazioni vanno monitorate e comunicate); per tale annualità, comunque, l'obbligo di comunicazione riguarda esclusivamente le operazioni per le quali vi è obbligo di fatturazione. La comunicazione è presentata in via esclusivamente telematica.

Di seguito si riportano in dettaglio alcune informazioni necessarie per poter adempiere a tale comunicazione.

➔ **Dal 1° luglio diventa pienamente efficace lo spesometro**

Il 1° luglio è divenuto pienamente efficace il cosiddetto "spesometro", ossia quel sistema di monitoraggio delle transazioni economiche introdotto dal D.L. n.78/10. Tale adempimento tiene sotto controllo acquisti e cessioni tanto di beni che di servizi. Se fino allo scorso 30 giugno erano monitorate solo le operazioni per le quali vi era obbligo di fatturazione (peraltro con una soglia molto elevata di € 25.000 per le operazioni 2010), dal mese di luglio 2011 vanno monitorate anche le operazioni per le quali non vi è obbligo di fatturazione (quindi tipicamente le operazioni poste in essere dai commercianti al dettaglio, ma non solo), purché superino la soglia di €



3.600 al lordo dell'Iva. Si tratta quindi, per le operazioni poste in essere senza emissione della fattura, di rilevare i dati personali dell'acquirente (*in primis* il codice fiscale) ai fini del futuro adempimento (a tal fine si fornisce una scheda di rilevazione dati).

➔ **La finalità**

Questo adempimento ha quale scopo quello di introdurre un monitoraggio delle operazioni, monitoraggio che vuole perseguire due diverse finalità:

- in prima battuta l'obiettivo è quello di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di Iva. Obbligando gli operatori economici a comunicare all'Amministrazione Finanziaria le operazioni poste in essere, si viene a creare un incrocio tra i diversi soggetti (verifica della corrispondenza tra le operazioni attive di un soggetto e quelle passive dell'altro soggetto), riducendo la possibilità che qualcuno sia tentato di occultare materia imponibile ai fini delle imposte dirette e soprattutto l'Iva riscossa dai clienti (questa verifica interessa le operazioni poste in essere tra operatori economici). Tali informazioni consentiranno ai verificatori di dirigere l'attenzione ai soggetti a più alto rischio di evasione.
- L'obiettivo principale del nuovo adempimento (in particolare con riferimento alle operazioni poste in essere nei confronti dei "privati") è comunque quello di costituire un ausilio per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, specialmente ai fini dell'accertamento sintetico. Le informazioni comunicate dagli operatori economici relative ai beni ceduti e ai servizi prestati (che superino la soglia di € 3.000 / € 3.600 come in seguito si dirà) costituiranno un utile serbatoio di informazioni a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per valutare la capacità di spesa da parte di ciascun contribuente. In questo modo l'Amministrazione Finanziaria sarà a conoscenza di tutte le spese (di importo significativo) poste in essere da parte di ciascun contribuente e quindi potrà valutare se il reddito da questi dichiarato sia conforme o meno al proprio tenore di vita: sarà quindi un utile strumento per la selezione dei soggetti da sottoporre a monitoraggio e per la ricostruzione del reddito presunto. Giusto per fare alcuni esempi, i verificatori avranno agevolmente a disposizione le informazioni relative ad acquisti di viaggi, acquisti di veicoli, di arredamento, di oggetti d'arte, di gioielli, le spese sanitarie sostenute, le spese legali, le rette per scuole private sostenute per i figli, le quote versate per l'iscrizione a club, circoli o palestre, oltre a moltissime altre informazioni.



Si tratta quindi di un adempimento che interessa tanto al rivenditore negli aspetti operativi, ma è altresì importante che ogni soggetto tenga in giusta considerazione il fatto che ogni acquisto oltre le descritte soglie che andrà ad effettuare, si tramuterà in una informazione che verrà acquisita ed elaborata dall'Amministrazione Finanziaria.

➔ I SOGGETTI INTERESSATI

La comunicazione telematica delle operazioni riguarda tutti i soggetti passivi Iva che, in qualità di cedenti/prestatori o di cessionari/committenti, effettuano operazioni rilevanti ai fini Iva, 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).

Contribuenti minimi

Una precisazione a parte vale per i contribuenti minimi. La C.M. n.24/E/11 ricorda che tali soggetti 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.

Sul punto l'Amministrazione Finanziaria afferma che l'esclusione non opera, qualora in corso d'anno il regime cessi di avere efficacia (per 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, 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.

➔ LE OPERAZIONI INCLUSE

Per eseguire correttamente il nuovo adempimento è necessario stabilire con precisione quali siano le operazioni che costituiscono oggetto di monitoraggio, anche alla luce delle numerose ipotesi di esclusione che il provvedimento del 22/12/2010 ha previsto e che la C.M. n.24/11 ha ulteriormente incrementato per ragioni che appaiono logiche e condivisibili.

In primis, è bene precisare che l'obbligo di comunicazione riguarda:

- ➔ le operazioni effettuate tra soggetti Iva (*cosiddette operazioni business to business*)
- ➔ 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	➔	per operazioni di importo non inferiore a € 25.000 al netto dell'Iva, nei casi di obbligatoria emissione della fattura;
Dal 1 gennaio 2010	➔	per operazioni di importo non inferiore a € 3.000 al netto dell'Iva; nei casi di obbligatoria emissione della fattura;
Dal 1 luglio 2011	➔	per operazioni di importo non inferiore a € 3.600 al lordo dell'Iva, per le quali non ricorra l'obbligo di emissione della fattura (la C.M. n.24/E/11 fa l'esempio delle operazioni documentate a mezzo ricevuta fiscale o scontrino fiscale).



L'obbligo di emettere fattura

L'articolo 22 del DPR n.633/72, 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.

Nei rapporti tra soggetti Iva, inoltre, è il comma 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*".

Nei casi, invece, in cui l'emissione della fattura non costituisce un obbligo, e cioè nei casi in cui è il cedente o prestatore che volontariamente decide di emettere fattura in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale, si deve ritenere che l'obbligo di monitoraggio sussista solo a partire dal 1/7/2011.

I differenti limiti di 3.000 e 3.600 euro

Occorre altresì rilevare – per 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:

se è vero che i casi in cui non sussiste l'obbligo di emissione della fattura (riconducibili per lo più alle previsioni contenute nell'art.22 del DPR n.633/72 rubricato "*Commercio al minuto e attività assimilate*") 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.

ESEMPIO

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

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 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.

Sempre ai fini della verifica dei limiti (3.000 ovvero 3.600 euro) la circolare n.24/E del 30 maggio scorso 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 <i>reverse charge</i>	va comunicata la base imponibile cui è riferibile l'imposta
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.

Momento di rilevanza delle operazioni e note di variazione



La circolare n.24/E dello scorso 30 maggio precisa, al paragrafo 4, che per l'individuazione degli elementi informativi da trasmettere il soggetto obbligato deve fare riferimento al momento della registrazione ai sensi degli articoli 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.

In merito ai contenuti della comunicazione 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 di € 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.

➔ LE OPERAZIONI ESCLUSE

Le operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione sono individuate dal punto 2.4 del Provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010. Tuttavia, con la C.M. n.24/E del 30 maggio 2011, l'Agenzia ha individuato ulteriori ipotesi di esclusione fornendo nel contempo importanti precisazioni.

Importazioni

Sono escluse le importazioni per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010.

Operazioni *Black List*

Sono escluse per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 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 *black list* di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001.

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.

Sussiste obbligo di comunicazione

Fanno eccezione, come precisato dall'Agenzia:

- ➔ 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);

per le quali l'obbligo di comunicazione sussiste

Operazioni già comunicate 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:

- 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.

Operazioni non territoriali



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 C.M. n.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;

Passaggi interni

La circolare, inoltre, esclude dall'obbligo della comunicazione anche i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

Operazioni intracomunitarie

Arriva con la C.M. n.24/E la sospirata ed attesa esclusione per le operazioni intracomunitarie. Si trattava, a tutta evidenza, di una "dimenticanza" del provvedimento direttoriale dello scorso 22/12/2010, in quanto trattasi di operazioni ampiamente monitorate dall'Amministrazione Finanziaria (tramite gli elenchi Intrastat) 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"*.

Pagamento da privati mediante utilizzo di carte di credito, di debito o prepagate

L'ultima ipotesi di esclusione in commento va collegata alla previsione contenuta nell'art.7 del "Decreto Sviluppo". 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 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.

IL MONITORAGGIO PER IL 2010

Malgrado la disposizione che ha introdotto l'obbligo di monitoraggio delle operazioni sia intervenuta nel corso del 2010 (il D.L. 78 è datato 31 maggio 2010 ma è stato convertito il 30 luglio 2010), e malgrado il provvedimento attuativo che ha recato la descrizione dei soggetti obbligati e delle operazioni interessate al monitoraggio sia del 22/12/2010, l'obbligo di censimento non riguarda solo le operazioni poste in essere a partire dal 2011, ma anche quelle già precedentemente realizzate nel 2010.

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:

- prima di tutto il limite delle operazioni da monitorare nel 2010 è più elevato, ed è stato fissato ad **€ 25.000** (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 è stata emessa facoltativamente dall'esercente (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 è previsto al **31/12/2011**, 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).



Sul nostro sito, nella sezione documenti, troverete la circolare rilasciata dall'Agenzia delle Entrate in merito alle operazioni rilevanti Iva.
www.eassociati.com

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

eAssociati