

Spesometro: comunicazione delle operazioni pari o superiori ad € 3.000

Con l'emanazione della C.M. 24/E/2011 si completa il quadro degli strumenti a disposizione degli operatori per la gestione delle comunicazioni annuali delle operazioni «oltre soglia».

di **Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi**

DOTTORE COMMERCIALISTA IN TRIESTE, CONSULTA S.R.L.
RAGIONIERE COMMERCIALISTA IN BRESCIA, CONSULTA S.R.L.

L'obbligo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria delle operazioni attive e passive, di importo non inferiore a € 3.000, trova il proprio fondamento nella manovra estiva dello scorso anno ¹⁾ e si prefigge i seguenti scopi:

- rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per il **contrasto dei comportamenti fraudolenti**, soprattutto in materia di Iva, consentendo una più puntuale ricostruzione dei volumi d'affari dei contribuenti;
- **ostacolare diffuse e gravi forme di evasione** ai fini delle imposte sul reddito, consentendo la possibilità di individuare spese e consumi rivelatori di capacità contributiva non altrimenti censiti dall'anagrafe tributaria, specialmente in capo ai soggetti privati.

Le **modalità tecniche** di attuazione dell'obbligo di comunicazione sono state varate con il Prov. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2010, successivamente modificato dal Prov. 14 aprile 2011; ²⁾ inoltre, con successivo Prov. 21 giugno 2011, si è provveduto ad **escludere** dagli obblighi gli **enti pubblici**.

La C.M. 30 maggio 2011, n. 24/E interviene a

fornire alcuni **chiarimenti** al riguardo anche se, va detto, si presenta strutturata in modo **non** del tutto **chiaro**, sovrapponendo spesso l'analisi degli aspetti soggettivi ed oggettivi nei vari paragrafi. Pertanto, nel presente intervento abbiamo cercato di raggruppare in modo più omogeneo i vari contenuti del documento.

**Chiariti i dubbi
sulla disciplina
transitoria prevista
per l'anno 2010**

AMBITO SOGGETTIVO

Sono obbligati alla comunicazione tutti i **soggetti passivi Iva** che effettuano **operazioni rilevanti** ai fini di tale imposta; il novero comprende anche le seguenti casistiche:

- contribuenti in regime di **contabilità semplificata**;
- **gli enti non commerciali**, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole; ³⁾
- **soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia**, quelli operanti tramite rappresentante fiscale, ovvero identificati direttamente;
- **i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori** per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;

¹⁾ Si veda l'art. 21, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122 [CFF ● 1853].

²⁾ Il provvedimento differiva dal 30 aprile al 30 giugno 2011 il periodo transitorio entro il quale non dovevano essere censite (e, quindi, comunicate) le operazioni senza obbligo di fatturazione.

³⁾ Parodi - Santacroce, «Enti non commerciali vincolati allo spesometro», ne Il Sole 24 Ore del 2 giugno 2011, pag. 24.

- i soggetti che si avvalgono della **dispensa** da adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 236a];
- i soggetti che applicano il regime fiscale agevolato per le **nuove iniziative imprenditoriali** e di **lavoro autonomo** ai sensi dell'art. 13, L. 23 dicembre 2000, n. 388 [CFF 8407].

La circolare, nel paragrafo degli aspetti soggettivi, non approfondisce la casistica dei **contribuenti minimi**, riservandone la trattazione nel successivo paragrafo degli aspetti oggettivi; per omogeneità di argomento, invece, noi preferiamo ricordare in questa sede come si sia ritenuto che i soggetti che si avvalgono del regime di cui all'art. 1, co. da 96 a 116, L. 24 dicembre 2007, n. 244 [CFF 6195] siano da considerare **esonerati** dall'obbligo di comunicazione, «in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'**esonero da qualunque obbligo**, fatta salva la certificazione dei corrispettivi».

Prosegue la circolare ricordando che «l'**esclusione in parola risponde, quindi, all'intento di limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti di minori dimensioni per i quali gli oneri connessi all'adempimento dell'obbligo in questione appaiono non proporzionati alla finalità della disposizione**».

Condividendo le argomentazioni delle Entrate, riscontriamo, tuttavia, che le medesime ben potevano essere estese anche ai soggetti che utilizzano il **regime delle nuove iniziative produttive**, anch'esso caratterizzato da una ampia esclusione dagli adempimenti documentali; in tal senso, dunque, si evidenzia una palese **difformità di trattamento** di due casistiche sostanzialmente analoghe.

Tuttavia, va ricordato che il Provvedimento del dicembre 2010 non contempla direttamente **alcuna**

esclusione di natura soggettiva, con la conseguenza che non pare possibile operare alcuna assimilazione estensiva, proprio per l'assenza di una copertura di prassi.

Sempre in relazione ai **contribuenti minimi**, inoltre, la circolare ammonisce sul fatto che l'**esonero non può considerarsi a tutto campo**; infatti, qualora in corso d'anno il regime in parola cessi di avere efficacia, ⁴⁾ «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». Anche su tale aspetto ci sia consentito di manifestare qualche **perplexità**, proprio correlando la giustificazione utilizzata dalle Entrate per sancire l'esonero dall'adempimento.

La fuoriuscita dal regime dei minimi, salvo il caso del conseguimento di ricavi o compensi superiori a € 45.000, non determina l'avvio dell'obbligo di rispetto degli adempimenti documentali, se non a decorrere dalla successiva annualità. In tal senso, forse sarebbe stato più condivisibile **accompagnare le regole di funzionamento** del regime con quelle dell'**adempimento** qui in analisi, sancendo l'avvio degli obblighi di comunicazione solo in corrispondenza dell'avvio degli obblighi di osservanza degli adempimenti contabili. In sostanza, aderendo alla impostazione delle Entrate, si legittima l'esistenza di un contribuente che, nel periodo di imposta è ancora minimo, ma di fatto deve osservare l'obbligo di comunicazione.

Nel caso in cui un contribuente fosse oggetto di **operazioni straordinarie** (fusione, scissione, conferimento, ecc.) o altre trasformazioni sostanziali, l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni oltre soglia ricade sul soggetto che, a seconda dei casi, subentra negli obblighi di quello estinto.

Operazioni straordinarie

Fusione per incorporazione della società Beta nella società Alfa, con effetto dal 10 aprile 2012.

La società Alfa dovrà porre in essere i seguenti adempimenti:

- entro il **30 aprile 2012**: una comunicazione per le proprie operazioni dell'anno 2011;
- entro il **30 aprile 2012**: una comunicazione per le operazioni di Beta dell'anno 2011;
- entro il **30 aprile 2013**: una comunicazione unica per le operazioni dell'anno 2012, comprendente sia le proprie che quelle di Beta.

⁴⁾ Si citano le ipotesi del 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.

Come già citato in premessa, va ricordato che, con Prov. 21 giugno 2011, sono stati **esclusi** dall'obbligo di comunicazione dei dati lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri **organismi di diritto pubblico**.⁵⁾

AMBITO OGGETTIVO: OPERAZIONI COMPRESE ed ESCLUSE

I soggetti obbligati, come individuati al precedente paragrafo, hanno l'obbligo di presentare, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle Entrate, la **comunicazione** dei dati concernenti le **operazioni rilevanti ai fini Iva**:

- rese a soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini Iva (**clienti**);
- ricevute da soggetti titolari di partita Iva, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta (**fornitori**);
- rese a soggetti nei confronti dei quali non sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini Iva (**consumatori finali**, tra i quali anche imprenditori e professionisti che hanno acquistato beni e servizi non rientranti nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo).

Sono **oggetto di comunicazione**, dunque:

- le **operazioni imponibili**;
- le operazioni **non imponibili**, se si tratta di cessioni all'esportazione (art. 8, D.P.R. 633/1972 [CFF 208], con esclusione delle operazioni di cui al co. 1, lett. a e b), operazioni assimilate (artt. 8-bis, 38-quater, 71), e 72 del decreto [CFF 208a, 271 e 272]), servizi internazionali (art. 9 [CFF 209]);
- le operazioni **esenti**, di cui all'art. 10 del decreto [CFF 210];
- le operazioni soggette al **regime del margine**, in relazione alla sola base imponibile cui è riferibile l'imposta;
- le operazioni in **reverse charge**;
- le **cessioni gratuite di beni** che formano **oggetto**

dell'**attività d'impresa**, la cui base imponibile è definita ai sensi dell'art. 13, D.P.R. 633/1972 [CFF 213];

- le operazioni con cui si destinano beni a finalità estranee alla impresa (art. 2, co. 2, punto 5, D.P.R. 633/1972 [CFF 202]).

Per converso, **non rientrano nell'ambito di rilevanza**:

- le **operazioni fuori campo** di applicazione dell'**Iva** perché manca uno dei requisiti essenziali (soggettivo, oggettivo, territoriale);
- le operazioni che, sotto il profilo territoriale, **non risultino rilevanti in Italia**; si propone l'esempio di un professionista italiano che effettui una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione, ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF 207b], si considererà effettuata in Germania e, quindi, non dovrà essere comunicata;
- le operazioni **escluse** ai sensi dell'art. 15 [CFF 215], come le spese anticipate in nome e per conto del cliente;
- la quota parte di operazioni in **regime del margine** non soggette all'imposta.

Chiarite le regole di rilevanza generale, va sottolineato che con l'originario Provvedimento del dicembre 2010 e le modifiche apportate dal decreto «sviluppo»⁶⁾ si sono introdotte le seguenti **esclusioni di carattere oggettivo**:

- le **importazioni**;
- le **esportazioni** di cui all'art. 8, co. 1, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972, in quanto soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale e, quindi, **già conosciute** dall'Amministrazione finanziaria;⁷⁾
- le cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti **black list**, posto che tali **operazioni** sono **già monitorate**, a partire dal 1° luglio 2010, con la **comunicazione telematica** prevista

5) B. Santacroce, «Amministrazioni pubbliche escluse dalla segnalazione» ne Il Sole 24 Ore del 22 giugno 2011, pag. 28.

6) Art. 7, co. 2, D.L. 13 maggio 2011, n. 70, in attesa di conversione definitiva al momento in cui scriviamo.

7) L'obbligo di comunicazione sussiste, invece, per le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle cd. «esportazioni indirette» di cui alla successiva lett. c) dell'art. 8 (ossia per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali), e delle cd. «triangolazioni comunitarie», di cui all'art. 58, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29 ottobre 1993, n. 427 [CFF 1279] trattandosi, nella sostanza, di operazioni interne assimilate, ai soli fini del trattamento non imponibile Iva, alle esportazioni.

dall'art. 1, co. 1, D.L. 25 marzo 2010, n. 40, conv. con modif. con L. 22 maggio 2010, n. 73 [CFF ● 1850];

- le operazioni che hanno già costituito oggetto di **comunicazione** all'**Anagrafe** tributaria, acquisite, ad esempio, ai sensi dell'art. 7, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 [CFF ● 8557] (contratti di assicurazione e contratti di somministrazione di energia elettrica), ai sensi dell'art. 78, co. 25, L. 30 dicembre 1991, n. 413 [CFF ● 6626] (contratti di mutuo) e ai sensi dell'art. 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 [CFF ● 2234a] (atti di compravendita di immobili); 8)
- le operazioni effettuate nei confronti di **contribuenti non soggetti passivi** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, 9) qualora il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante **carte di credito**, di **debito** o **prepagate** emesse da operatori finanziari 10) soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973. 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; 11)
- le operazioni effettuate e ricevute in **ambito comunitario**, posto che le relative informazioni 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;
- i **passaggi interni di beni** tra **rami d'azienda**, documentati con fattura.

AMBITO OGGETTIVO: LIMITE QUANTITATIVO di RILEVANZA

Compreso l'ambito oggettivo di rilevanza, va poi rammentata l'esistenza di una **soglia quantitativa**

minima di rilevanza delle operazioni, introdotta al fine di non rendere eccessivamente gravoso l'adempimento amministrativo per i contribuenti.

In via generale:

- sono soggette all'obbligo di comunicazione le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** rese e ricevute da **soggetti passivi Iva**, per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a € **3.000** al netto dell'Iva;
- qualora, per le predette operazioni rilevanti, **non** ricorra l'**obbligo di emissione della fattura**, il predetto limite è elevato a € **3.600** al lordo dell'Iva applicata (quindi, ad esempio, le operazioni documentate a mezzo ricevuta fiscale o scontrino fiscale). Rientrano in questa casistica anche le ipotesi di obbligo di documentazione della operazione mediante emissione della fattura, pur in assenza di obbligo di indicazione separata dell'imposta, come accade, ad esempio, per le agenzie di viaggio che applicano il regime di cui all'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274b].

Risulta allora determinante comprendere le regole per la corretta **determinazione del valore della prestazione**; in linea di principio, occorre avere riguardo ai corrispettivi dovuti in base alle **condizioni contrattuali**, salvo che specifiche disposizioni normative non prevedano l'applicazione del criterio del «**valore normale**» di cui all'art. 13, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 213]. Inoltre, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo Iva (anticipazioni in nome e per conto, quota del margine senza Iva, ecc.).

Alcuni problemi potrebbero sorgere in particolari casistiche legate alla **tipologia contrattuale utilizzata**: 12)

- per i contratti di **appalto, fornitura, somministrazione** e gli altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici** (contratti di locazione,

8) Va ricordato che, come confermato dall'Agenzia con C.M. 21 giugno 2011, n. 28/E (par. 2.2), sono invece soggette all'obbligo di comunicazione le cessioni e gli acquisti di autoveicoli, nonostante siano già censiti dal Pra.

9) Si noti che, diversamente dalla impostazione generale del provvedimento, l'esclusione riguarda i soggetti privati a prescindere dalle modalità di certificazione del corrispettivo.

10) Per l'individuazione dei detti operatori finanziari si fa rinvio al punto 1.1 del Prov. Agenzia Entrate 19 gennaio 2007 ed all'elenco degli stessi allegato al Prov. 22 dicembre 2005.

11) Va specificato che il D.L. 6 luglio 2011, n. 98 introduce l'obbligo, per gli intermediari finanziari gestori di carte di credito, di segnalare le operazioni all'Agenzia secondo il contenuto di un provvedimento di prossima emanazione. I dati, dunque, saranno comunque comunicati all'Agenzia.

12) Al riguardo si vedano Santacroce - Mantovani, «Nei contratti continuativi vale l'importo totale» ne Il Sole 24 Ore del 29 giugno 2011, pag. 33 e «Per lo spesometro vale la singola vendita» ne Il Sole 24 Ore del 28 giugno 2011, pag. 35.

noleggio, concessione, ecc.) la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore a € 3.000;

- per le **altre tipologie di contratto** (ad esempio, compravendita), il superamento della soglia di € 3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione; ¹³⁾
- per i **contratti** tra loro **collegati**, occorre invece considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti. ¹⁴⁾ Per l'individuazione di tale casistica, le Entrate ricorrono agli **orientamenti giurisprudenziali della Cassazione**, ¹⁵⁾ secondo i quali il collegamento negoziale, che può essere normato dalla legge ¹⁶⁾ oppure derivare dall'autonomia negoziale delle parti, ¹⁷⁾ è un «*meccanismo mediante il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto bensì mediante una pluralità coordinata di contratti*». Tale **collegamento** può, tra l'altro, riguardare sia l'**elemento oggettivo** che quello **soggettivo** e, per conseguenza, rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento.

L'individuazione del limite di rilevanza deve tenere conto anche del possibile impatto delle **note di variazione**, per specifica indicazione del provvedimento che richiede di considerare anche l'art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 226]. Pertanto, l'operazione:

- **non va 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;
- **va comunicata** (per il valore netto) se l'importo è, in origine, superiore al limite di € 3.000 e, anche con la nota di variazione in diminuzione, rimane comunque superiore al limite stesso;

- **va 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**; se la variazione avviene 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.

COMPILAZIONE della COMUNICAZIONE

Nella comunicazione da inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate debbono essere indicati gli **elementi necessari** alla individuazione dei soggetti e delle operazioni sopra descritte.

I dati riguardano, per ciascuna cessione e acquisto o per ciascuna prestazione resa o ricevuta:

- l'indicazione della **partita Iva** o del **codice fiscale** del cedente/prestatore e del cessionario/committente;
- l'**importo delle operazioni effettuate**, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del decreto, con evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, o della circostanza che trattasi di operazioni non imponibili o esenti.

In relazione al primo punto (**dati anagrafici**), anche per le operazioni senza obbligo di fatturazione, si rende necessaria l'acquisizione del **codice fiscale**, anche qualora il cessionario o committente non rivesta la qualifica di soggetto passivo Iva (salvo il caso di ricorrenza di una delle esclusioni in precedenza citate).

Ove la controparte fosse un **non residente**, privo di codice fiscale, è necessario acquisire:

- per le **persone fisiche**: il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita e il domicilio all'estero;
- 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

¹³⁾ In tal senso si veda anche il par. 2.2 della C.M. 28/E/2011.

¹⁴⁾ Deotto, «Contratti periodici e collegati nella rete anche sotto soglia», ne Il Sole 24 Ore del 31 maggio 2011, pag. 33.

¹⁵⁾ Cassazione Civ., sentt. 10 luglio 2008, n. 18884; 17 dicembre 2004, n. 23470; 16 aprile 2006, n. 5851; 28 aprile 2006, n. 7074; 12 luglio 2005, n. 14611.

¹⁶⁾ Si pensi, ad esempio, al subcontratto di locazione (art. 1595 c.c.), al subcontratto di mandato (art. 1717 c.c.), al subcontratto di fornitura di cui alla L. 18 giugno 1998, n. 192, al contratto preliminare rispetto a quello definitivo.

¹⁷⁾ Si pensi, ad esempio, alla locazione con patto di futura vendita (Cass. Civ., sent. 23 aprile 1992, n. 3587), al contratto di vendita di un autoveicolo collegato al contratto di finanziamento.

Comunicazione anomala di operazioni sotto soglia

Contratto di cessione di beni per un importo di € 10.000

Erogazione di un acconto, nel 2011, per € 2.500, regolarmente fatturato

Nel tracciato record 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

cui al punto precedente per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza.

In relazione al secondo punto (**dati delle operazioni**), devono essere comunicati «*i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, e l'importo dell'imposta sul valore aggiunto applicata o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti; per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo della fattura, i corrispettivi comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto applicata*».

Per l'individuazione degli **elementi informativi** da trasmettere si deve fare riferimento:

- al **momento della registrazione** ai sensi degli artt. 23, 24 e 25, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 223 - 225];
- in mancanza dell'obbligo di registrazione, al **momento di effettuazione dell'operazione** ai sensi dell'art. 6 del medesimo decreto.

Nel tracciato è stato previsto un **apposito campo** «*Importo delle operazioni effettuate nell'anno - Operazioni imponibili con Iva non esposta in fattura*», dove dovranno essere inserite le singole operazioni attive documentate con fattura con Iva non esposta, quali le operazioni effettuate:

- da coloro che **cedono beni usati** ed applicano il **regime del margine** (cfr. art. 36, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, conv. con modif. con L. 22 marzo 1995, n. 85 [CFF ● 1445]);
- dalle **agenzie di viaggio e turismo**, ivi inclusi i *tour operator*, che per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici e per i servizi singoli acquisiti applicano la disciplina prevista dall'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274b] e dal D.M. 30 luglio 1999, n. 340 [CFF ● 1701a e segg.]. Tali operazioni costituiscono, per i soggetti che acquistano tali prodotti da altre agenzie o *tour operator*, acquisti con Iva non esposta ed

indetraibile. Inoltre, nelle ipotesi di attività di intermediazione svolta dalle agenzie di viaggi e turismo in **nome e per conto dei vettori** (esempio, vendita al pubblico di biglietteria aerea, nazionale e internazionale, di biglietteria ferroviaria e marittima e di altri servizi similari), le operazioni rilevanti ai fini Iva, effettuate dalle agenzie di viaggio intermedie, riguardano le fatture emesse da quest'ultime per le provvigioni che vengono corrisposte dai vettori per lo svolgimento dell'attività di intermediazione. In tal caso, si ricorda che oggetto dell'adempimento sono le operazioni il cui corrispettivo, secondo le condizioni contrattuali, sia pari o superiore a € 3.000.

Inoltre, la circolare precisa che, in caso di:

- **pagamento frazionato** del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici;
- **più contratti** tra loro collegati;

con 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. Nella comunicazione telematica, dunque, andrà compilata un'unica riga del tracciato record.

In tali evenienze, 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, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206].

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.

**TERMINI di INVIO
della COMUNICAZIONE**

Il nuovo adempimento, che ha cadenza annuale, deve essere assolto entro il **30 aprile** di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente.

Relativamente alle operazioni oggetto di comunicazione già dall'anno 2010, la comunicazione deve essere effettuata anche nelle ipotesi di cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la **fattura**. In sede

di prima applicazione, tuttavia, è stata introdotta l'esclusione dalla comunicazione delle operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di **importo inferiore a € 25.000**, al fine di garantire la graduale introduzione dell'obbligo in parola ed assicurare.

Per tali motivi, «*per il periodo d'imposta 2010, la comunicazione da parte di tutti i soggetti obbligati è limitata alle sole operazioni per le quali è emessa o ricevuta una fattura di importo non inferiore a 25.000 euro*». Per tali operazioni, il provvedimento ha fissato al **31 ottobre 2011** il **termine** entro cui deve essere trasmessa la **comunicazione**.

Calendario dei prossimi adempimenti

31 ottobre 2011	Comunicazione delle operazioni di importo pari o superiore a € 25.000 al netto dell'Iva rese e ricevute nel periodo d'imposta 2010, limitatamente a quelle per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura
30 aprile 2012	Comunicazione: • delle operazioni di importo pari o superiore a € 3.000, al netto dell'Iva rese e ricevute nel periodo d'imposta 2011, per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura; • delle operazioni di importo pari o superiore a € 3.600, al lordo dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura, con esclusivo riferimento a quelle rese e ricevute dal 1° luglio 2011.

SANZIONI e REGOLARIZZAZIONI

Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una **nuova comunicazione**, senza che ciò dia luogo ad applicazione di **alcuna sanzione**.

È consentito, quindi, inviare **file integralmente sostitutivi** dei precedenti, sempre riferiti al medesimo anno, **non oltre trenta giorni** dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione annuale dei dati.

Scaduto il suddetto termine, si rende applicabile,

qualora sussistano le condizioni previste dall'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF @ 9476], l'istituto del **ravvedimento operoso**.

Per la determinazione del **costo della regolarizzazione**, va rammentato che l'art. 21, co. 1, secondo periodo, D.L. 78/2010 dispone che «*Per l'omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*». Pertanto, ai fini sanzionatori, l'omessa trasmissione della comunicazione, nonché l'invio della stessa con dati incompleti o non corrispondenti al vero, comporta l'applicazione della **sanzione amministrativa** da un **minimo di 258** ad un **massimo di € 2.065**.

LA SETTIMANA
fiscale

Si veda anche E. Orsi, «*Comunicazione telematica delle operazioni non inferiori a 3mila euro*», *Chiarimenti della C.M. 24/E/2011*, ne *La Settimana fiscale* n. 24/2011, pagg. 21-25.