

CIRCOLARE N. 8 DEL 24 MARZO 2017

IMPOSIZIONE INDIRETTA

IVA – La comunicazione telematica dei dati delle fatture

ABSTRACT

A decorrere dal 2017 sono stati introdotti alcuni nuovi adempimenti comunicativi telematici in materia di IVA. Le maggiori criticità sono rappresentate dalla previsione di due adempimenti tra loro alternativi: la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture, a carattere opzionale, e la comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture, riguardante invece la generalità dei soggetti passivi.

In vista dell'approssimarsi del termine per esercitare l'opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture, che scade il prossimo 31 marzo, questa circolare analizza le principali caratteristiche di tali nuovi adempimenti, attraverso un confronto tra le relative discipline.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127

Decreto legge 22 ottobre 2016 n. 193 convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (art. 4)

Decreto legge 30 dicembre 2016 n. 244 convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19 (art. 13)

Decreto 4 agosto 2016 del Ministro dell'Economia e delle finanze

Provvedimento 28 ottobre 2016 n. 182070 del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Provvedimento 1° dicembre 2016 del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Circolare 7 febbraio 2017, n. 1/E dell'Agenzia delle entrate

Indice

Introduzione	p. 5
1. I nuovi adempimenti comunicativi previsti dal decreto legislativo n. 127 del 2015	p. 6
1.1 La comunicazione facoltativa dei dati delle fatture	p. 8
2. I nuovi adempimenti comunicativi previsti dal decreto legge n. 193 del 2016	p.10
2.1 I rapporti OCSE e FMI e i dati sul VAT GAP	p.11
3. Confronto tra la comunicazione dati facoltativa e la comunicazione dati obbligatoria	p.13
3.1 Rapporti tra la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche e le comunicazioni dei dati delle fatture	p.13
3.2 Modalità di trasmissione dei dati	p.13
3.3 Soggetti abilitati alla trasmissione	p.14
3.4 Esclusioni dall'obbligo di trasmissione	p.14
3.5 Dati da indicare nelle comunicazioni	p.15
3.6 Documento riepilogativo delle fatture di importo unitario inferiore a 300 euro	p.16
3.7 Termini di trasmissione	p.17
3.8 Crediti d'imposta	p.18
3.9 Sanzioni	p.18
4. Eliminazione di obblighi preesistenti	p.19
4.1 Eliminazione degli elenchi INTRASTAT degli acquisti di beni e servizi	p.19
4.2 Eliminazione della comunicazione dei contratti di leasing e affini	p.23
4.3 Eliminazione della comunicazione delle operazioni con Paesi black list	p.23

4.4 Eliminazione della comunicazione delle operazioni con San Marino	p.23
5 Vantaggi della comunicazione facoltativa dei dati delle fatture	p.24
6.L'esercizio dell'opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture: esempi ed effetti	p.27
7. Considerazioni conclusive	p.28

Introduzione

In materia di IVA sono stati stabiliti, a decorrere dal 1° gennaio 2017, alcuni nuovi adempimenti comunicativi telematici a cadenza trimestrale, che si sostituiscono a precedenti obblighi comunicativi dei quali è stata prevista l'eliminazione.

Le maggiori criticità sono rappresentate dalla previsione di due adempimenti, tra loro alternativi, l'uno di carattere opzionale e l'altro obbligatorio, che sostanzialmente si sovrappongono e la cui coesistenza solleva non poche perplessità.

Si tratta della comunicazione opzionale dei dati delle fatture, adempimento introdotto dal decreto legislativo n. 127 del 2015¹ nell'ambito delle misure volte ad incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica, e della comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture, adempimento introdotto dal decreto legge n. 193 del 2016², nell'ambito delle misure di contrasto dell'evasione, in sostituzione del cosiddetto "spesometro".

L'adesione alla disciplina della comunicazione facoltativa dei dati delle fatture, da effettuarsi previo esercizio di un'opzione, comporta il riconoscimento di alcuni incentivi che non sono invece previsti qualora si rientri nella disciplina della comunicazione obbligatoria. D'altro canto, va considerato che l'esercizio dell'opzione per la comunicazione facoltativa è vincolante per almeno cinque anni.

E' da tenere presente che, anche in base ai primi chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/E del 7 febbraio 2017, la disciplina della comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture si è sempre di più avvicinata, nel contenuto sostanziale, a quella della comunicazione facoltativa stabilita dal decreto legislativo n. 127 del 2015.

Convivono, pertanto, nell'ordinamento due tipi di comunicazione dei dati delle fatture, uno opzionale e uno obbligatorio, con procedure e termini per lo più coincidenti. Sussistono però anche alcune diversità fra i due adempimenti.

¹ V. l'art. 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

² V. l'art. 4 del decreto legge 22 ottobre 2016 n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Questa situazione sta creando notevoli problemi di coordinamento normativo e incertezze negli operatori³. Con questa circolare ci proponiamo di confrontare le discipline dei due nuovi adempimenti di cui si tratta, per analizzarne le similitudini e le diversità, anche in vista dell'approssimarsi del termine per esercitare l'eventuale opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture, che scade il prossimo 31 marzo.

1. I nuovi adempimenti comunicativi previsti dal decreto legislativo n. 127 del 2015

L'art. 9, comma 1, lett. d) della legge di delega della riforma fiscale⁴ ha previsto che siano adottate disposizioni per "incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti".

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 che ha introdotto misure volte ad incentivare, fra l'altro, l'uso della fatturazione elettronica anche al di fuori delle operazioni poste in essere nei confronti della P.A - in relazione alle quali questa modalità di fatturazione è già obbligatoria - cioè per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi privati⁵.

Lo stesso decreto legislativo n. 127 del 2015 ha stabilito, inoltre, due nuovi adempimenti comunicativi a carattere opzionale in materia di IVA:

1) la possibilità, prevista per la generalità dei soggetti passivi d'imposta, di optare per trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture emesse e ricevute, comprese le bollette doganali, e delle eventuali variazioni, relative

³ Al riguardo non possiamo non rilevare come l'introduzione di un obbligo dichiarativo avente ad oggetto gli stessi dati già richiesti in via opzionale da un precedente intervento legislativo potrebbe interpretarsi - anche alla luce dei principi generali delle preleggi - come la previsione di un adempimento sostitutivo del precedente. Dobbiamo prendere atto, tuttavia, che la prassi amministrativa attribuisce a questi adempimenti una coesistente operatività.

⁴ Legge 11 marzo 2014, n. 23.

⁵ La disciplina della fatturazione elettronica delle operazioni rese nei confronti di soggetti passivi privati sarà trattata con separata circolare.

alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017⁶. La trasmissione dei dati può essere effettuata anche mediante il Sistema di Interscambio⁷. L'opzione ha la durata di cinque anni, e si estende di quinquennio in quinquennio se non revocata⁸;

2) la possibilità, prevista per una più limitata categoria di soggetti passivi, vale a dire per i soggetti di cui all'art. 22 del d.p.r. n. 633 del 1972 (commercianti al minuto e altri operatori al pubblico), di optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni e delle prestazioni eseguite⁹. Tali adempimenti sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'art. 24, comma 1, del richiamato d.p.r. n. 633. Anche in questo caso l'opzione ha effetto per cinque anni, e si estende di quinquennio in quinquennio se non revocata¹⁰.

Il medesimo decreto legislativo n. 127 del 2015 ha stabilito a favore dei soggetti che attuano tali opzioni l'eliminazione di alcuni adempimenti dichiarativi in materia di IVA.

L'esercizio delle anzidette opzioni consente, inoltre, di usufruire di alcuni incentivi previsti all'art. 3 dello stesso decreto legislativo, e dà diritto a specifiche categorie di

⁶ In concomitanza con l'inizio della fase transitoria di avvio della fatturazione elettronica nei confronti dei soggetti privati, dal 1° luglio 2016 l'Agenzia delle entrate ha reso disponibile sul proprio sito – nell'area «Fatture e Corrispettivi» – a tutti i soggetti IVA anche un servizio gratuito per trasmettere telematicamente i dati di tutte le fatture emesse e ricevute.

⁷ Il Sistema di Interscambio è il sistema informatico già utilizzato per gestione della fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione. Ed invero, la legge n. 244 del 2007 ha previsto che le fatture elettroniche non possono essere inviate dai fornitori direttamente alla Pubblica Amministrazione, ma devono pervenire alla stessa per il tramite di un soggetto terzo, il Sistema di Interscambio, le cui funzioni sono state stabilite dal decreto del 7 marzo 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze. La procedura per l'invio della fattura elettronica al Sistema di Interscambio, le modalità e le tipologie dei controlli che questo soggetto deve operare ed i sistemi di trasmissione della fattura al soggetto appartenente alla Pubblica Amministrazione, destinatario della stessa, sono regolate dal decreto ministeriale n. 55 del 2013.

⁸ V. l'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

⁹ Per i gestori di distributori automatici è stato stabilito l'obbligo, a decorrere dal 1° aprile 2017, di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni e delle prestazioni eseguite (v. art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 127 del 2015).

¹⁰ V. l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015. La disposizione è stata attuata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 182017 del 28 ottobre 2016, che ha definito le informazioni da trasmettere, le specifiche tecniche degli strumenti tecnologici attraverso cui operare la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, i termini per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica, le modalità di esercizio dell'opzione. Tale opzione deve essere esercitata, a regime, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello della memorizzazione e trasmissione dei dati.

soggetti passivi di minori dimensioni alla riduzione di ulteriori adempimenti amministrativi e contabili ai sensi del successivo art. 4.

1.1 La comunicazione facoltativa dei dati delle fatture

Da quanto accennato, emerge che il più importante dei nuovi adempimenti comunicativi introdotti dal decreto legislativo n. 127 del 2015 è costituito dalla c.d. comunicazione facoltativa dei dati delle fatture emesse e ricevute, prevista dall'art. 1, comma 3.

Tale norma è stata attuata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 182070 del 28 ottobre 2016, che ha definito le informazioni da trasmettere, le regole, le soluzioni tecniche e i termini per la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute, nonché per l'esercizio della relativa opzione. Il provvedimento riporta in allegato le "specifiche tecniche dati delle fatture", contenenti le istruzioni per la compilazione dei file in formato XML¹¹.

I contribuenti che hanno esercitato l'opzione in questione sono tenuti a trasmettere i dati relativi a tutte le fatture emesse nel corso del periodo d'imposta, e a tutte le fatture ricevute e registrate a norma dell'art. 25 del d.p.r. n. 633 del 1972, ivi comprese le bollette doganali, nonché le relative variazioni. In particolare, i dati da trasmettere sono indicati nel suddetto allegato "specifiche tecniche dati delle fatture".

Al fine di incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica, è stabilito che i soggetti che utilizzano il Sistema di interscambio per trasmettere e ricevere fatture elettroniche nei confronti della Pubblica Amministrazione o di soggetti passivi privati possono non trasmettere i dati di tali fatture a norma del comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015, in quanto i dati sono acquisiti direttamente dal Sistema.

L'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture all'Agenzia delle entrate deve essere esercitata, dal soggetto passivo o da un suo delegato, esclusivamente in modalità telematica mediante apposita "funzionalità" presente nel sito *web* della stessa Agenzia, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati. Essa ha effetto per l'anno solare in cui ha inizio la trasmissione dei dati e per i quattro anni solari successivi e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio. Per i soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno e che intendono

¹¹ V. il comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016.

esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività, l'opzione ha effetto dall'anno solare in cui è esercitata.

La revoca dell'opzione è esercitata esclusivamente in modalità telematica, mediante apposita "funzionalità" presente nel sito *web* dell'Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre dell'ultimo anno del quinquennio ed ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo¹².

I dati di cui si tratta devono essere trasmessi entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. La comunicazione relativa all'ultimo trimestre è effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo¹³.

L'Agenzia utilizzerà i dati per effettuare controlli incrociati con i dati contenuti in altre banche dati della stessa Agenzia o di altra Amministrazione pubblica; tali controlli, comunque, non fanno venir meno gli ordinari poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Le informazioni acquisite sono rese disponibili per i soggetti che hanno esercitato l'opzione, in una apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate secondo quanto precisato nell'allegato al provvedimento del 28 ottobre 2016, denominato "Modalità di consultazione dei dati". Nell'allegato è specificato che per accedere alle funzioni di consultazione dei dati delle fatture l'utente deve essere dotato di credenziali Entratel o Fisconline. Quanto alle informazioni disponibili, è possibile consultare sia i dati tratti dalle fatture elettroniche trasmesse attraverso il Sistema di Interscambio, sia quelli inviati dai soggetti che hanno esercitato l'opzione stabilita dall'art.1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

Con il successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° dicembre 2016 è stato differito dal 31 dicembre 2016 al 31 marzo 2017 il termine per esercitare l'opzione per la trasmissione dei dati delle fatture relative ad operazioni effettuate nel 2017¹⁴.

Poiché, in base a quanto stabilito nel provvedimento del 28 ottobre 2016, i contribuenti che avessero voluto optare per la trasmissione telematica dei dati delle fatture a partire dal periodo d'imposta 2017 avrebbero dovuto farlo entro il 31 dicembre 2016, il

¹² V. art. 3 del provvedimento del 28 ottobre 2016.

¹³ V. art. 4 del provvedimento del 28 ottobre 2016.

¹⁴ Il medesimo provvedimento, peraltro, ha differito al 31 marzo 2017 anche il termine per esercitare l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015.

provvedimento del 1° dicembre 2016 attribuisce opportunamente ai contribuenti interessati ulteriori tre mesi di tempo, nella prima fase di applicazione delle anzidette norme del decreto legislativo n. 127 del 2015, per consentire loro di valutare in modo più compiuto se aderire o meno ai nuovi adempimenti comunicativi, anche in considerazione del fatto che l'opzione di cui si tratta è vincolante per cinque anni. In buona sostanza, l'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture, esercitata entro il 31 marzo 2017, riguarderà la comunicazione dei dati delle fatture riferite alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021. Peraltro, il provvedimento del 1° dicembre 2016 ha stabilito anche la possibilità, per i soggetti passivi che optano per la trasmissione dei dati delle fatture, di modificare i dati comunicati: è consentita la correzione dei dati già trasmessi entro quindici giorni dalla scadenza del termine di trasmissione relativo a ciascun trimestre, con riguardo a fatture riferite al medesimo trimestre.

2. I nuovi adempimenti comunicativi previsti dal decreto legge n. 193 del 2016

Nel decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. decreto fiscale), collegato alla legge di stabilità 2017, sono stati previsti all'art. 4, recante norme di contrasto dell'evasione, due nuovi adempimenti comunicativi in materia di imposta sul valore aggiunto: la comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture emesse e ricevute e la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche.

Il primo adempimento, come si vedrà più avanti nel dettaglio, riproduce sostanzialmente quello della comunicazione dei dati delle fatture già previsto dall'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015, ma non ha carattere opzionale, riguardando invece la generalità dei soggetti passivi d'imposta.

In particolare, tramite la riformulazione dell'art. 21 del decreto legge n. 78 del 2010 - che disciplinava il c.d. spesometro¹⁵ - si prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'obbligo per i soggetti passivi d'imposta di trasmettere trimestralmente in via telematica, entro la fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre e di quelle ricevute e registrate in tale periodo, ivi comprese le bollette doganali, e i dati delle relative variazioni.

¹⁵ V. circolare Assonime n. 35 del 2013.

La nuova norma stabilisce che devono essere trasmessi in forma analitica, secondo modalità che saranno determinate con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate¹⁶, almeno: i dati identificativi delle parti; la data ed il numero della fattura; la base imponibile; l'aliquota applicata; l'imposta; la tipologia dell'operazione.

Il secondo nuovo adempimento si sostanzia nell'obbligo di comunicare, a decorrere dal 1° gennaio 2017, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche, anche se a credito¹⁷; la tempistica di tale comunicazione è la stessa di quella della comunicazione dei dati delle fatture.

Il secondo adempimento non riguarda i soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA annuale o di effettuazione delle liquidazioni periodiche, purché in corso d'anno non vengano meno le condizioni di esonero.

L'Agenzia delle entrate confronterà i dati delle fatture, emesse e ricevute, e delle liquidazioni con quelli dei versamenti: in caso di incongruenze tra i dati comunicati e quelli effettivi, l'Agenzia lo renderà noto ai contribuenti interessati, che potranno fornire chiarimenti oppure versare quanto dovuto, avvalendosi del ravvedimento operoso.

In correlazione all'introduzione dei due anzidetti obblighi comunicativi, il citato decreto legge n. 193 del 2016 ha previsto il riconoscimento ai soggetti IVA che adempiono a tali obblighi di un credito d'imposta.

Il decreto legge in parola prevede, infine, l'eliminazione, per tutti i soggetti passivi d'imposta, di alcuni adempimenti amministrativi e contabili (gli stessi già soppressi a favore di coloro che optano per la comunicazione dati facoltativa).

La relazione tecnica al decreto legge afferma che l'introduzione della comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture indurrà i contribuenti ad una maggiore fedeltà fiscale, riducendo gli omessi versamenti, l'evasione e le frodi. Dalla stessa relazione emerge, inoltre, che l'introduzione della comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche IVA comporterà, nel breve periodo, un incremento di gettito ascrivibile all'incremento delle somme riscosse tramite i controlli automatizzati, grazie all'anticipazione delle procedure.

¹⁶ Il provvedimento di attuazione dei nuovi adempimenti comunicativi introdotto dal decreto legge n. 193 del 2016, a quanto ci consta, dovrebbe essere emanato a breve.

¹⁷ V. il nuovo art. 21-bis del decreto legge n. 78 del 2010, introdotto dal decreto legge n. 193 del 2016.

2.1 I rapporti OCSE e FMI e i dati sul VAT GAP

La comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture e la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche sono state adottate - come si legge nella relazione illustrativa del decreto legge n. 193 del 2016 - anche in considerazione delle osservazioni contenute nei rapporti dell'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico) e del FMI (Fondo Monetario Internazionale) sullo stato dell'Amministrazione fiscale italiana commissionati dal Ministero dell'Economia e delle finanze¹⁸, i quali hanno evidenziato alcune anomalie nella gestione dell'IVA in Italia che favoriscono l'alto tasso di evasione dell'imposta proprio del nostro Paese.

E' da premettere, infatti, che per l'Italia la principale fonte di gettito è rappresentata proprio dall'IVA: nel 2014, secondo i dati raccolti dal FMI, la riscossione totale dell'imposta è stata pari a 115 miliardi di euro, rappresentando il 40% delle imposte indirette. Tuttavia, il gettito derivante dall'IVA potrebbe essere molto più alto.

Ed invero, dal Rapporto 2016 della Commissione europea sul VAT GAP (il divario dell'IVA) - cioè la differenza tra il gettito dell'imposta previsto e quello effettivamente riscosso dalle autorità nazionali - pubblicato il 6 settembre 2016¹⁹, risulta che nel 2014 nell'intera Unione europea rispetto agli incassi stimati sono stati evasi 159.5 miliardi di euro di IVA. In Italia, confrontando il gettito stimato e quello realmente incassato, l'IVA evasa nel 2014 ammonta a 36.855 miliardi di euro, pari al 27,5 per cento dell'incasso previsto. Si tratta, in termini assoluti, del VAT GAP più alto fra i Paesi europei²⁰.

In ordine alle criticità nella gestione dell'IVA, nella loro indagine sia l'OCSE che il FMI hanno rilevato che l'Italia è l'unico Stato membro dell'Unione europea in cui non sono previste dichiarazioni mensili o trimestrali, ma solo una dichiarazione annuale con dati molto complessi, da presentare entro la fine di settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento, e una comunicazione annuale dei dati, da presentare entro la fine di febbraio dell'anno successivo all'effettuazione delle operazioni in essa segnalate²¹. Tale circostanza ritarda il contrasto dell'evasione: sarebbe invece

¹⁸ Il rapporto OCSE "ITALY'S TAX ADMINISTRATION" e il Rapporto FMI "Enhancing Governance and Effectiveness of the Fiscal Agencies" sull'Amministrazione fiscale italiana, sono stati consegnati al Ministro dell'Economia e delle finanze il 18 luglio 2016, e il giorno successivo sono stati presentati alle Commissioni Finanze di Camera e Senato.

¹⁹ V. "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report".

²⁰ Nelle loro indagini l'OCSE e il Fondo Monetario Internazionale hanno esaminato la precedente versione del Rapporto della Commissione europea sul VAT GAP, che riportava dati sostanzialmente analoghi (VAT GAP IVA stimato al 30 per cento).

preferibile, ad avviso di tali organismi internazionali, che i soggetti passivi d'imposta fossero tenuti ad obblighi dichiarativi più frequenti.

E' da evidenziare che nei rapporti dell'OCSE e del FMI è segnalata l'opportunità di introdurre nel nostro sistema dichiarazioni mensili o trimestrali in luogo della dichiarazione annuale finora prevista, mentre negli stessi non si ravvisano indicazioni quanto alla previsione di nuovi obblighi comunicativi di dati analitici, posti a carico di tutti i soggetti passivi d'imposta, come invece previsto dal decreto legge n. 193 del 2016.

3. Confronto tra la comunicazione dati facoltativa e la comunicazione dati obbligatoria

Esistendo, come detto, problemi di coordinamento sia sotto il profilo normativo, che sotto quello interpretativo, nel distinguere le due tipologie di comunicazione, riteniamo utile confrontare qui di seguito la disciplina della comunicazione facoltativa dei dati delle fatture con quelle della comunicazione obbligatoria.

3.1 Rapporti tra la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche e le comunicazioni dei dati delle fatture

In primo luogo, è da rilevare che la comunicazione dati facoltativa e quella obbligatoria sono adempimenti tra loro alternativi. Comunque, sia nel caso di opzione per la comunicazione dati facoltativa, sia nel caso si rientri nella comunicazione dati stabilita dall'art. 4 del decreto legge n. 193 del 2016, permane l'obbligo di trasmettere la comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche dell'imposta, prevista dal nuovo art. 21-bis del decreto legge n. 78 del 2010.

²¹ Anche in considerazione delle osservazioni contenute nei rapporti dell'OCSE e del FMI nonché della circostanza che, con effetto dal 1° gennaio 2017, i contribuenti sono obbligati a comunicare trimestralmente all'Agenzia delle Entrate i dati delle fatture emesse e ricevute e i dati delle liquidazioni periodiche, con l'art. 4, comma 4, lett. c), del decreto legge n. 193 del 2016 sono stati modificati i termini di trasmissione della dichiarazione IVA annuale. E' stato previsto, a regime, che essa debba essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione, anziché entro il 30 settembre. Una disciplina particolare è stata stabilita per la dichiarazione relativa al 2016, il cui termine di presentazione è scaduto lo scorso 28 febbraio, motivata dall'abolizione dell'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dei dati relativi alle operazioni poste in essere nel corso del 2016 (v. la circolare Assonime n. 4 del 2017).

3.2 Modalità di trasmissione dei dati

Le modalità di trasmissione dei dati delle fatture sono le stesse per entrambe le tipologie di comunicazione.

Per trasmettere i dati delle fatture i soggetti IVA possono:

- utilizzare il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate sul proprio sito, nell'area "Fatture e Corrispettivi";
- utilizzare un *software* commerciale, purché consenta di trasmettere i dati delle fatture nel formato XML stabilito dall'Agenzia;
- utilizzare il Servizio di Interscambio, purché i dati delle fatture siano trasmessi nel formato XML stabilito dall'Agenzia.

I soggetti IVA che inviano e ricevono tutte le fatture elettroniche attraverso il Servizio di Interscambio non devono trasmettere i dati delle fatture in quanto tali dati sono direttamente acquisiti dal sistema.

Se però il Servizio di Interscambio non è utilizzato per tutte le fatture emesse e ricevute, i dati delle fatture non transitate attraverso detto Servizio - o anche i dati relativi a tutte le fatture se ciò risulta più agevole - devono essere comunicati in via autonoma.

Questi principi relativi all'utilizzo del Sistema di interscambio, stabiliti nel decreto legislativo n. 127 del 2015 con riferimento alla comunicazione dati facoltativa, sono stati estesi dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E del 2017 anche alla comunicazione dati obbligatoria.

3.3 Soggetti abilitati alla trasmissione

Sia nel caso di comunicazione dati facoltativa che di comunicazione dati obbligatoria, dal 24 gennaio 2017 anche gli intermediari abilitati (es. Caf, commercialisti, ecc.) possono trasmettere i dati delle fatture emesse e ricevute dai propri clienti tramite l'area "Fatture e Corrispettivi" del sito dell'Agenzia delle entrate; l'utilizzo del servizio gratuito era prima riservato ai soli contribuenti²².

3.4 Esclusioni dall'obbligo di trasmissione

²² V. il comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate del 24 gennaio 2017.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 1/E del 2017, ha precisato che sono esclusi dalla comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture:

- i soggetti che si avvalgono del regime speciale riservato ai produttori agricoli situati nelle zone montane di cui all'art. 9 del d.p.r. n. 601 del 1973. I produttori agricoli operanti in zone diverse sono tenuti a trasmettere i dati delle operazioni attive mediante l'invio dei dati delle autofatture emesse dai cessionari, copia delle quali, ai sensi del comma 6 dell'art. 34 del d.p.r. n. 633 deve essere consegnata ai produttori agricoli;

- i soggetti che rientrano nel regime forfettario dei "minimi" e i soggetti che rientrano nel regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

Secondo la stessa circolare, le Amministrazioni pubbliche, comprese quelle autonome, devono trasmettere solo i dati delle fatture emesse che non transitano attraverso il Sistema di Interscambio. Le fatture ricevute transitano necessariamente attraverso tale Sistema e quindi i relativi dati non devono essere trasmessi.

E' da evidenziare, peraltro, che nella circolare anzidetta, con riferimento alla comunicazione dati facoltativa, è stato precisato che le società sportive dilettantistiche e i soggetti assimilati di cui alla legge n. 398/91 devono trasmettere solo i dati delle fatture emesse, in quanto per quelle ricevute sono esonerati dall'obbligo di registrazione. Le stesse considerazioni sono da ritenersi valide anche in relazione alla comunicazione dati obbligatoria.

3.5 Dati da indicare nelle comunicazioni

I principali dati da indicare sono gli stessi per entrambe le tipologie di comunicazione:

- P. IVA/ Codice fiscale del fornitore/cliente
- data della fattura
- numero della fattura
- imponibile
- aliquota applicata

- imposta
- tipologia dell'operazione

In caso di operazioni esenti, non imponibili, in *reverse charge*, in regime del margine, ecc., in luogo dell'imposta deve essere indicata una specifica causale (da N1 a N7) che indica la natura cioè la tipologia dell'operazione (le causali sono identiche a quelle utilizzate nelle fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni)²³.

Le informazioni da trasmettere sono relative:

- alle fatture emesse, indipendentemente dalla loro registrazione (quindi devono essere trasmessi, ad esempio, anche i dati delle fatture da annotare). Fra le fatture sono da ricomprendere quelle annotate nel registro dei corrispettivi;
- alle fatture ricevute e alle bollette doganali registrate ai sensi dell'art. 25 del d.p.r. n. 633;
- alle note di variazione delle fatture di cui ai punti precedenti.

Non devono essere comunicati i dati che non risultano da fatture quali, ad esempio, quelli delle schede carburanti.

Nel caso di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive che hanno causato l'estinzione del soggetto dante causa, il soggetto avente causa è tenuto a trasmettere distinte comunicazioni relative: ai dati delle sue fatture; ai dati delle fatture del soggetto dante causa estinto, relative al periodo nel quale ha avuto efficacia l'operazione straordinaria; i dati delle fatture relative al periodo precedente all'operazione straordinaria, qualora il dante causa non vi abbia provveduto poiché i termini non erano ancora scaduti.

3.6 Documento riepilogativo delle fatture di importo unitario inferiore a 300 euro

L'art. 6 del d.p.r. 6 dicembre 1996, n. 695 ha accordato ai soggetti passivi IVA una semplificazione di ordine contabile, riguardante l'annotazione delle fatture emesse o ricevute nel corso dello stesso mese di importo inferiore a 300 euro. Per quanto concerne le fatture attive, è stata consentita l'annotazione nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 633 di un documento riepilogativo, nel quale

²³ V. la circolare n. 1/E del 2017 dell'Agenzia delle entrate.

devono essere indicati i numeri delle singole fatture cui esso si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo di tali operazioni e l'ammontare del tributo ad esse relativo, distinti secondo l'aliquota applicata. Nel caso di fatture di acquisto, nel registro di cui all'art. 25 dello stesso d.p.r. n. 633 in luogo delle singole fatture, può essere annotato un documento riepilogativo nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dal destinatario, delle fatture cui si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota²⁴.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/E del 2017, nel caso di annotazione nei registri IVA di tale "documento riepilogativo" delle fatture di importo inferiore a 300 euro, ai fini della comunicazione dei dati delle fatture (sia di carattere facoltativo che obbligatorio) devono essere comunicati i dati relativi ad ogni singola fattura. Ciò provoca un notevole aggravio per gli operatori, e rende di fatto inapplicabile la semplificazione disposta dall'art. 6, commi 1 e 6, del d.p.r. n. 695 del 1996. Peraltro, la questione era stata diversamente risolta nella previgente disciplina dello spesometro²⁵.

Allo stato attuale, in considerazione del testo sia dell'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015, sia del novellato art. 21 del decreto legge n. 78 del 2010 - che richiedono comunque la comunicazione di dati analitici anche nel caso di fatture di esiguo ammontare - a quanto ci consta non sembra che l'Agenzia delle entrate intenda rivedere l'orientamento espresso nella richiamata circolare n. 1/E del 2017.

Peraltro, una soluzione potrebbe essere rappresentata dal prevedere una soglia minima per la sussistenza dell'obbligo di invio dei dati della fattura, che potrebbe essere fissata a 300 euro. A questi fini sarebbe però necessaria una modifica normativa.

3.7 Termini di trasmissione

La comunicazione dei dati delle fatture, sia facoltativa che obbligatoria, deve essere inviata trimestralmente, entro il secondo mese successivo a ciascun trimestre. La comunicazione obbligatoria relativa al secondo trimestre, però, deve essere inviata entro il 16 settembre.

²⁴ V., su tale materia, la circolare Assonime n. 23 del 1997.

²⁵ Accogliendo le richieste da più parti avanzate era stato consentito ai contribuenti, nei casi di utilizzo dei documenti riepilogativi delle fatture di importo unitario inferiore a 300 euro emesse o ricevute nel corso di uno stesso mese, la possibilità di comunicare solo il numero totale dei documenti emessi e/o ricevuti, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni in essi contenute, e l'ammontare totale del relativo tributo.

A regime i termini per l'invio sono:

- 31 maggio per il primo trimestre;
- 31 agosto (nel caso della comunicazione dati facoltativa) o 16 settembre (nel caso di comunicazione dati obbligatoria per il secondo trimestre;
- 30 novembre per il terzo trimestre;
- 28 (o 29 febbraio) per il quarto trimestre.

Peraltro, per quanto concerne le comunicazioni dati obbligatorie per il primo anno di applicazione della nuova misura l'obbligo di trasmissione ha cadenza semestrale. Solo per il 2017, quindi, tali comunicazioni devono essere trasmesse:

- per il primo semestre entro il 16 settembre 2017
- per il secondo semestre entro febbraio 2018²⁶.

La stessa periodicità relativa al 2017 dovrebbe essere estesa, a quanto ci consta, anche alla comunicazione dati facoltativa, in un provvedimento dell'Agenzia delle entrate in corso di pubblicazione²⁷.

3.8 Crediti d'imposta

Per l'adeguamento tecnologico derivante dai nuovi obblighi di comunicazione - sia facoltativa che obbligatoria - è stato previsto, per i soggetti che nell'anno precedente a quello in cui è stato sostenuto tale costo hanno realizzato un volume di affari non superiore a 50.000 euro, un credito d'imposta di 100 euro, usufruibile una sola volta, ed utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal 1° gennaio 2018.

3.9 Sanzioni

Le sanzioni per i due tipi di comunicazione sono diverse. Peraltro, la disciplina sanzionatoria prevista per la comunicazione opzionale sembra essere più penalizzante rispetto a quella obbligatoria.

²⁶ V. l'art. 4, comma 4, del decreto legge n. 193 del 2016, come modificato dall'art. 14-ter del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244.

²⁷ Dovrebbe trattarsi del provvedimento attuativo delle disposizioni dell'art. 4 del decreto legge n. 193 del 2016, cioè della disciplina della comunicazione dati obbligatoria.

Per quanto concerne la comunicazione dati facoltativa, in caso di omissione della trasmissione dei dati o di trasmissione di dati incompleti o inesatti si applicano le disposizioni di cui all'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, che prevede la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 per ogni comunicazione omessa o inviata con dati incompleti o inesatti. Inoltre, in caso di omissione della trasmissione telematica dei dati delle fatture o della trasmissione di dati incompleti o inesatti vengono meno i vantaggi previsti dalla legge. E' da tenere presente, a questo riguardo, che i dati trasmessi possono essere modificati entro quindici giorni dalla scadenza del termine trimestrale²⁸.

Per quanto riguarda, invece, la comunicazione dati obbligatoria, nel caso di omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura si applica la sanzione di 2 euro per ciascuna fattura, con un massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà se la regolarizzazione avviene entro 15 giorni. Non si applica l'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, con la conseguenza che in presenza di più violazioni si applica la sanzione prevista per ciascuna violazione²⁹.

4. Eliminazione di obblighi preesistenti

Sia il decreto legislativo n. 127 del 2015, sia il decreto legge n. 193 del 2016, nel prevedere nuove comunicazioni di dati a carico dei soggetti IVA, hanno stabilito – con carattere di generalità o al ricorrere di determinate condizioni – l'abolizione, con effetto, generalmente, dal 1° gennaio 2017, di alcuni obblighi dichiarativi finalizzati a reperire, in tutto o in parte, i dati che l'Agenzia delle entrate acquisirà attraverso le nuove comunicazioni, obbligatorie o facoltative.

4.1 Eliminazione degli elenchi INTRASTAT degli acquisti di beni e servizi

L'art. 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015 ha previsto per i soggetti che esercitano l'opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture l'eliminazione dell'obbligo di trasmissione degli elenchi INTRASTAT relativi agli acquisti

²⁸ V. il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° dicembre 2016.

²⁹ V. l'art. 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997, come modificato dall'art. 4, comma 3, del d.l. n. 193 del 2016.

intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in altri Stati comunitari³⁰ (modelli INTRA- 2)³¹.

Il decreto legge n. 193 del 2016, all'art. 4, comma 4, lett. b), ha poi eliminato *in toto* dal 1° gennaio 2017 l'obbligo di trasmissione degli elenchi anzidetti, in correlazione con l'introduzione dell'obbligo di trasmissione della comunicazione dei dati delle fatture, riguardante tutti i soggetti passivi d'imposta con limitate eccezioni. Come si dirà, tale eliminazione è stata poi differita al 1° gennaio 2018.

La previsione dell'eliminazione degli elenchi relativi agli acquisti di beni e servizi disposta dal citato art. 4, comma 4, lett. b), del decreto legge n. 193 del 2016 ha generato qualche incertezza, nell'approssimarsi della prima scadenza utile per la trasmissione degli elenchi INTRASTAT relativa al 2017³², ciò in quanto nel decreto fiscale viene precisato che gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi ricevuti sono eliminati a decorrere dal 1° gennaio 2017, ma non è specificato il periodo di riferimento delle operazioni da indicare negli elenchi di cui viene prevista l'abolizione

Al riguardo l'Agenzia delle dogane, con la nota n. 244 del 10 gennaio 2017, ha chiarito che l'obbligo di trasmissione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi ricevuti relativi all'ultimo trimestre o all'ultimo mese del 2016 non è venuto meno, e dunque i soggetti obbligati erano tenuti, entro il 25 gennaio 2017, alla trasmissione telematica, alla stessa Agenzia, degli elenchi riepilogativi concernenti gli acquisti intracomunitari di beni e le prestazioni di servizi ricevuti riferiti al quarto trimestre ed al mese di dicembre dell'anno 2016.

Si è poi posto il problema che l'eliminazione di tali elenchi avrebbe impedito di rendere noti all'ISTAT i dati di carattere statistico relativi agli acquisti intracomunitari di beni, dati che vengono forniti attraverso la compilazione della parte statistica degli elenchi in questione da parte dei soggetti tenuti alla presentazione mensile di essi, a norma del Regolamento comunitario n. 638 del 2004, e successive modificazioni e integrazioni.

³⁰ La norma dispone l'eliminazione dei suddetti obblighi anche per i soggetti che esercitano l'opzione sia per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture che per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi.

³¹ V. circolari Assonime nn. 18 e 24 del 2010.

³² Ricordiamo, in proposito, che gli elenchi INTRASTAT devono essere presentati entro il giorno 25 del mese successivo a quello di riferimento nell'ipotesi di periodicità di presentazione mensile, oppure entro il giorno 25 del mese successivo al trimestre di riferimento in caso di obbligo di presentazione con cadenza trimestrale.

Per risolvere questa situazione, con il comunicato stampa congiunto emesso dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dall'Istat del 17 febbraio 2017 è stato richiesto ai soggetti tenuti alla presentazione mensile degli elenchi (pur mancando una previsione normativa in tal senso) di trasmettere comunque i modelli INTRA – 2 relativi a gennaio 2017, compilando integralmente tali modelli.

In materia è poi intervenuta la legge di conversione del decreto legge c.d. "Milleproroghe" (legge n. 19 del 27 febbraio 2017, di conversione del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244), peraltro emanata successivamente alla prima scadenza di trasmissione degli elenchi in questione per il 2017.

Tale legge ha inserito all'art. 13 del decreto legge n. 244 del 2016 il nuovo comma 4-ter, che ha ripristinato fino al 31 dicembre 2017, come prima accennato, l'obbligo di trasmissione dei dati relativi agli acquisti intracomunitari di beni e agli acquisti di servizi da soggetti comunitari, previsto dal comma 6 dell'art. 50 del decreto legge n. 331 del 1993 nel testo vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 193 del 2016.

In base a tale previsione, l'obbligo di trasmissione degli elenchi INTRASTAT relativi agli acquisti di beni e servizi, che avrebbe dovuto essere eliminato a fronte dell'introduzione del nuovo adempimento costituito dalla comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture, allo stato attuale non è stato ancora soppresso. In pratica, l'adozione di tale misura è stata posticipata di un anno.

Peraltro, il ripristino dell'adempimento senza soluzione di continuità non tiene conto dell'art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui "le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti".

Stante le obiettive condizioni di incertezza normativa, nel comunicato stampa emanato congiuntamente dall'Agenzia delle dogane e dall'Agenzia delle entrate il 16 marzo 2017 è stato riconosciuto che non saranno sanzionati eventuali ritardi nella trasmissione degli elenchi. Nel comunicato si afferma che non saranno sanzionati eventuali ritardi di trasmissione riguardanti gli elenchi relativi al mese di febbraio da trasmettersi entro il 25 marzo 2017, ma l'inapplicabilità delle sanzioni dovrebbe senz'altro riguardare anche gli invii relativi al mese di gennaio, posto che - come

rilevato - gli operatori sono stati chiamati a tale adempimento in assenza di una norma che lo prevedesse chiaramente.

Una ulteriore criticità è rappresentata dal fatto che per il 2017 l'obbligo di trasmissione degli elenchi riepilogativi degli acquisti di beni e servizi è stato ripristinato con carattere di generalità, e quindi riguarda anche i soggetti trimestrali, che non sono obbligati all'invio di dati statistici. Per tali soggetti l'obbligo in questione avrebbe potuto già essere eliminato dal 2017, come inizialmente previsto, senza dar adito a problemi.

Inoltre, la reintroduzione dell'obbligo di cui si tratta per l'anno 2017 comporta che devono essere segnalati negli elenchi in questione sia i dati statistici che quelli fiscali, in assenza della previsione di una disposizione che limiti l'adempimento alla segnalazione dei soli dati statistici: ciò darà luogo ad una inutile duplicazione di adempimenti.

La citata legge n. 19 del 2017, inoltre, ha inserito nell'art. 13 del decreto legge n. 244 del 2016 il nuovo comma 4-quater, che sostituisce integralmente il comma 6 dell'art. 50 del decreto legge n. 331 del 1993.

Il nuovo testo dell'anzidetto comma 6 dell'art. 50 prevede, come in precedenza, l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari di beni, ed elimina, come più volte auspicato, l'obbligo di trasmissione degli elenchi delle prestazioni di servizi ricevute, che costituiva una anomalia dell'ordinamento italiano, non essendo previsto dalla Direttiva IVA. E' da segnalare, tuttavia, che il nuovo testo del comma 6 dell'art. 50 del decreto legge n. 331 del 1993 non prevede più l'obbligo di trasmissione degli elenchi relativi alle prestazioni di servizi c.d. generiche rese nei confronti di soggetti d'imposta comunitari: ciò costituisce una violazione dell'art. 262 della Direttiva IVA, e quindi l'obbligo in questione dovrà essere reintrodotta.

Nel nuovo testo del comma 6 dell'art. 50 del decreto legge n. 331 del 1993, infine, è stabilito che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e d'intesa con l'ISTAT, da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge, saranno definite in materia significative misure di semplificazione. Tale provvedimento produrrà effetti dal 1° gennaio 2018.

Nessuna modifica normativa, peraltro, ha interessato il testo dell'art. 3, comma 1, lett. b), del decreto legislativo n. 127 del 2015, né tale disposizione risulta abrogata per la parte relativa alla soppressione dell'obbligo di presentazione degli elenchi che

riguardano gli acquisti intracomunitari di beni e gli acquisti di servizi da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea. Si potrebbe perciò ritenere che i soggetti che sin dal periodo d'imposta 2017 si avvalgono del sistema opzionale di comunicazione dei dati delle fatture³³ possano non trasmettere gli elenchi di cui si tratta. Aderendo a tale impostazione rimarrebbe però il problema del mancato invio dei dati statistici da parte dei soggetti tenuti alla trasmissione degli elenchi con cadenza mensile.

In tale situazione di incertezza normativa è auspicabile che nel provvedimento che ridefinirà la complessa disciplina degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari, attualmente in corso di elaborazione, sia stabilito un assetto della materia improntato a criteri di reale semplificazione per i contribuenti.

4.2 Eliminazione della comunicazione dei contratti di leasing e affini

A partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017, le società di leasing e gli operatori che svolgono attività di locazione e noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili non devono più comunicare (v. provvedimento 5 agosto 2011)³⁴ i dati dei clienti e dei corrispettivi ricevuti in relazione ai contratti stipulati.

4.3 Eliminazione della comunicazione delle operazioni con Paesi black-list

I soggetti IVA che, a norma dell'art. 1 del decreto legge n. 40 del 2010, pongono in essere operazioni con operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata - c.d. Paesi black list - non devono più comunicare, con effetto dal periodo d'imposta 2016, i dati delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, poste in essere con tali operatori.

4.4 Eliminazione della comunicazione delle operazioni con San Marino

I soggetti IVA che effettuano acquisti di beni, senza addebito IVA, da operatori residenti a San Marino non devono più effettuare la comunicazione, prevista dall'art. 16 del decreto 24 dicembre 1993, dei dati di tali operazioni, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017.

³³ Le stesse considerazioni sono valide anche per i soggetti che optano sia per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture, sia per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi.

³⁴ V. circolare Assonime n. 35 del 2013.

5. Vantaggi della comunicazione dati facoltativa

La sostanziale differenza tra comunicazione dati facoltativa e comunicazione dati obbligatoria è costituita dalla circostanza che solo in caso di opzione per la comunicazione dati facoltativa sono riconosciuti alcuni incentivi, stabiliti all'art. 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015.

La norma prevede che per i soggetti che esercitano l'opzione di cui all'art. 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015, i rimborsi IVA sono eseguiti in via prioritaria, entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza delle condizioni stabilite dall'art. 30 del d.p.r. n. 633 del 1972. Potrebbe trattarsi però di un vantaggio solo apparente, in considerazione del fatto che sono numerosi i soggetti IVA ai quali il rimborso prioritario è già riconosciuto³⁵.

Per i soggetti che esercitano l'opzione anzidetta, inoltre, i termini per l'accertamento per le imposte sui redditi e l'IVA sono ridotti di due anni - cioè passano da cinque a tre anni - se il contribuente garantisce la tracciabilità di tutti i pagamenti ricevuti ed effettuati.

Garantiscono la tracciabilità dei pagamenti, in base alla previsione dell'art. 3 del d.m. 4 agosto 2016, i seguenti strumenti: bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità.

³⁵ Le categorie di contribuenti che possono attualmente beneficiare, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, del d.p.r. n. 633 del 1972, dell'erogazione in via prioritaria dei rimborsi IVA, annuali e infrannuali, sono le seguenti:

- subappaltatori edili che applicano il "reverse charge" (identificati con un codice attività compreso nella sezione F della Tabella ATECO 2007) – D.M. 22 marzo 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 38.32.10 (attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici) – D.M. 25 maggio 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 24.43.00 (attività di produzione di zinco, piombo e stagno, nonché di semilavorati degli stessi metalli) – D.M. 18 luglio 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 24.42.00 (attività di produzione di alluminio e semilavorati) – D.M. 21 dicembre 2007;
- operatori economici con codice ATECO 2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi) – D.M. 10 luglio 2014;
- operatori economici con codice ATECO 2007 59.14.00 (attività di proiezione cinematografica) – D.M. 27 aprile 2015.
- fornitori degli enti pubblici limitatamente alle eccedenze di credito rimborsabili relative alle operazioni soggette allo "split payment" - DM 23 gennaio 2015..

La tracciabilità non è richiesta per i pagamenti fino a 30 euro: considerata l'esiguità dell'importo, è stato proposto di innalzare tale soglia a 3000 euro, limite stabilito per l'utilizzo di denaro contante dalla normativa antiriciclaggio³⁶.

Il decreto ministeriale del 4 agosto 2016 ha precisato le condizioni per la riduzione dei termini di cui si è detto:

- essa opera soltanto in relazione ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo dichiarati dal soggetto passivo;

- i soggetti interessati devono comunicare nella dichiarazione annuale delle imposte sui redditi l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini³⁷; l'obbligo, riferito a ciascun periodo d'imposta è tassativo in quanto la mancata comunicazione comporta l'inefficacia del vantaggio. La comunicazione va fatta nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi. Le modalità di comunicazione saranno definite con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate con cui sono approvati i modelli di dichiarazione e le relative istruzioni. Viene previsto, inoltre, che la riduzione non si applica, con riferimento a ciascun periodo d'imposta, nei confronti dei contribuenti che hanno effettuato o ricevuto anche un solo pagamento mediante strumenti diversi da quelli indicati precedentemente. Oltre al riconoscimento degli incentivi sopra descritti, l'esercizio dell'opzione per la comunicazione dei dati delle fatture ai sensi del comma 3 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 comporta modalità semplificate di controllo dei dati trasmessi.

L'art. 1, comma 1, del decreto ministeriale del 4 agosto 2016, dando attuazione al comma 5 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015³⁸, ha stabilito nuove modalità semplificate per i controlli a distanza dei dati acquisiti dall'Agenzia delle entrate dai soggetti passivi che optano per la trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture,

³⁶ V. art. 49 del decreto legislativo n. 231 del 21 novembre 2007.

³⁷ La modalità di comunicazione è definita con il provvedimento di approvazione dei modelli dichiarativi (V. art. 4 del d.m. del 4 agosto 2016).

³⁸ L'art. 1, comma 5, del decreto legislativo n. 127 del 2015 dispone che: "Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite nuove modalità semplificate di controlli a distanza degli elementi acquisiti dall'Agenzia delle entrate ai sensi del comma 3, basate sul riscontro tra i dati comunicati dai soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate, tali da ridurre gli adempimenti di tali soggetti, non ostacolare il normale svolgimento dell'attività economica degli stessi ed escludere la duplicazione di attività conoscitiva".

emesse e ricevute, e delle relative variazioni, relative alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017. I dati delle fatture saranno utilizzati per effettuare controlli incrociati con i dati contenuti in altre banche dati della stessa Agenzia o di altra Amministrazione pubblica.

Il successivo comma 2 dell'art. 1 stabilisce che l'Agenzia delle entrate, qualora da tali controlli emergano elementi rilevanti nei confronti dei contribuenti, è tenuta a informare gli stessi, in via telematica, degli esiti dei controlli. L'effettuazione dei controlli in parola, comunque, non fa venir meno gli ordinari poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Allo scopo di coordinare l'attività di controllo ed evitare duplicazioni l'articolo 2 del decreto ministeriale prevede che i suddetti dati acquisiti dall'Agenzia delle entrate devono essere messi a disposizione della Guardia di finanza.

Nell'ambito della disciplina della comunicazione dati facoltativa delineata nel decreto legislativo n. 127 del 2015, è previsto, inoltre, un programma di assistenza dell'Agenzia delle entrate per facilitare specifiche categorie di soggetti nell'effettuazione di alcuni adempimenti. Ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015, alcuni dei soggetti IVA che opteranno per la trasmissione telematica di tutte le fatture emesse e ricevute o dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni e prestazioni effettuate potranno usufruire di un programma di assistenza, con il quale l'Agenzia delle entrate metterà a loro disposizione i dati necessari per effettuare le liquidazioni periodiche e compilare la dichiarazione annuale IVA.

Tali soggetti sono esonerati dalla tenuta dei registri di cui agli art. 23 e 25 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dall'obbligo di apporre il visto di conformità sulle istanze di rimborso IVA.

Dando attuazione alla richiamata disposizione di cui al comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015, l'art. 5 del decreto ministeriale del 4 agosto 2016 ha previsto, in particolare, che sono ammessi al programma di assistenza gli esercenti arti e professioni, le imprese ammesse al regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.p.r. n. 600 del 1973, nonché quelle che superano i limiti di ricavi indicati dal suddetto articolo 18, ma limitatamente all'anno di inizio dell'attività e ai due anni successivi.

6. L'esercizio dell'opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture: esempi ed effetti

Dopo aver esaminato le principali caratteristiche sia della comunicazione facoltativa dei dati delle fatture che di quella obbligatoria, ed aver confrontato i due adempimenti, in vista dell'approssimarsi del termine per l'esercizio dell'opzione per la comunicazione dei dati facoltativa può essere utile fornire alcune esemplificazioni per chiarire la situazione in cui si troveranno i soggetti passivi d'imposta, a seconda che decidano o meno di esercitare l'opzione in parola.

1) Il caso più semplice da esaminare è quello di un'impresa il cui volume d'affari è costituito unicamente da operazioni soggette ad obbligo di fatturazione.

Per comunicare i dati delle fatture questa azienda ha due alternative:

- esercitare l'opzione per la comunicazione dei dati entro il prossimo 31 marzo, potendo così di avvalersi dei vantaggi previsti dal d.lgs. 127 del 2015, ma con il vincolo di permanenza nel regime per almeno cinque anni;
- non esercitare l'opzione, rientrando nell'obbligo generale di trasmettere la comunicazione dei dati ai sensi della nuova formulazione dell'art. 21 del d.l. n. 78 del 2010 recata dall'art. 4 del decreto legge n. 193 del 2016.

2) Un altro esempio è quello di un'impresa il cui volume d'affari è costituito per la maggior parte da operazioni soggette ad obbligo di fatturazione, ma che svolge anche un'attività marginale di commercio al minuto.

In questo caso, per poter usufruire dei vantaggi del decreto legislativo n. 127 del 2015, si ritiene necessario esercitare entro il 31 marzo 2017 sia l'opzione per la comunicazione dei dati delle fatture, sia quella per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi (v. art. 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015).

E' comunque ammissibile che l'impresa in questione opti:

- o per la sola comunicazione dei dati delle fatture (restando fermo l'obbligo di registrare i corrispettivi a norma dell'art. 24 del d.p.r. n. 633);

- oppure per la sola memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi (rientrando nell'obbligo generale di comunicare i dati delle fatture).

Per l'azienda non sarebbe, però, possibile usufruire dei vantaggi stabiliti dal decreto legislativo. n. 127 del 2015.

L'impresa medesima potrebbe anche non esercitare alcuna opzione: in tal caso i dati delle fatture dovrebbero essere trasmessi con la comunicazione dati obbligatoria, e i corrispettivi dovrebbero essere registrati ai sensi del citato art. 24 del d.p.r. n. 633.

3) Venendo ora a considerare il caso di un'impresa il cui volume d'affari è costituito unicamente da operazioni soggette alla disciplina di cui all'art. 22 del d.p.r. n. 633, è da ritenere che ,per usufruire dei vantaggi stabiliti dal decreto legislativo n. 127 del 2015 tale azienda dovrebbe optare sia per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi che per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture (v. art. 3 del decreto legislativo n. 127 del 2015).

L'impresa in questione potrebbe anche optare solo per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, ottenendo così di non essere più tenuta alla registrazione dei corrispettivi ai sensi dell'art. 24 del d.p.r. n. 633. In tal caso essa sarebbe comunque obbligata a trasmettere i dati delle fatture ex art. 21 del d.l. n. 78 del 2010, senza peraltro usufruire dei vantaggi del regime opzionale.

Tale impresa, infine, potrebbe non esercitare alcuna opzione: in tal caso i dati delle fatture dovrebbero essere trasmessi con la comunicazione dati obbligatoria, e i corrispettivi dovrebbero essere registrati ai sensi del citato art. 24 del d.p.r. n. 633.

7. Considerazioni conclusive

Per decidere se esercitare o meno l'opzione per la comunicazione facoltativa dei dati delle fatture entro il prossimo 31 marzo, allo stato attuale, è opportuno considerare che:

- il regime opzionale non sembra offrire effettivi vantaggi (il riconoscimento dei rimborsi in via anticipata potrebbe essere un vantaggio più apparente che reale, la riduzione di due anni del termine per l'accertamento è attualmente condizionata alla tracciabilità di tutti i pagamenti superiori a 30 euro);

- l'esercizio dell'opzione vincola per ben cinque anni;
- poiché non esercitando l'opzione si ricadrebbe nell'obbligo generale di comunicazione dei dati delle fatture e la prima comunicazione dovrebbe essere eseguita entro il 16 settembre 2017, non può escludersi che entro questo lasso di tempo la nuova disciplina della comunicazione dati obbligatoria possa stabilizzarsi, con la soluzione di alcuni problemi ancora aperti;
- i soggetti IVA interessati ad usufruire dei vantaggi della comunicazione facoltativa ben possono differire l'esercizio dell'opzione al 31 dicembre 2017, usufruendo dei vantaggi per il periodo d'imposta 2018. Tali soggetti sarebbero comunque tenuti a trasmettere le comunicazioni dati obbligatorie relative al 2017.

Il Direttore Generale

Micossi