



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

03 ottobre 2007

OGGETTO:Elementi informativi, definizione delle modalità tecniche e termini relativi alla trasmissione degli elenchi clienti e fornitori di cui all'articolo 37, commi 8 e 9, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223

INDICE

1. PREMESSA	4
2. ASPETTI SOGGETTIVI	4
2.1 <i>Soggetti obbligati</i>	<i>4</i>
2.2 <i>Soggetti esonerati.....</i>	<i>5</i>
2.2.1 <i>Soggetti esonerati a regime</i>	<i>5</i>
2.2.2 <i>Soggetti esonerati per il solo 2006</i>	<i>6</i>
a) <i>Soggetti in regime di contabilità semplificata di cui agli articoli 18 e 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni</i>	<i>6</i>
b) <i>Associazioni di promozione sociale a carattere nazionale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali istituiti ai sensi della legge 7 dicembre 2000, n. 383</i>	<i>7</i>
c) <i>Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali istituiti ai sensi della legge 11 agosto 1991, n. 266, e successive modificazioni.....</i>	<i>8</i>
d) <i>Iscritti all'anagrafe delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) istituita ai sensi del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni.....</i>	<i>8</i>
2.3 <i>Operazioni straordinarie e trasformazioni sostanziali.....</i>	<i>8</i>
2.3.1. <i>Operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali avvenute nel corso dell'anno d'imposta cui si riferiscono gli elenchi clienti e fornitori</i>	<i>8</i>
2.3.2. <i>Operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali avvenute nel periodo compreso tra il primo gennaio e la data di trasmissione degli elenchi</i>	<i>9</i>
3. CONTENUTO DEGLI ELENCHI	10
3.1 <i>Elenco clienti.....</i>	<i>10</i>
3.1.1 <i>Operazioni da inserire nell'elenco clienti</i>	<i>10</i>
3.1.1.1 <i>Operazioni escluse dall'elenco clienti.....</i>	<i>14</i>

3.1.1.2 Esoneri per gli anni 2006 e 2007.....	15
3.2. Elenco fornitori.....	17
3.2.1 Operazioni da inserire nell'elenco fornitori.....	17
3.2.2.1 Operazioni escluse dall'elenco fornitori	19
3.2.2.2 Esoneri per gli anni 2006 e 2007.....	20
3.3 Cessioni e acquisti documentati con autofattura o soggetti al regime del reverse charge.....	20
4. MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI DATI	22
4.1 Trasmissione telematica.....	22
4.2 Ricevute.....	23
4. 3 Termine di trasmissione	24
5. ASPETTI SANZIONATORI.....	24

1. PREMESSA

L'articolo 37, commi 8 e 9 del decreto legge del 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto nell'articolo 8-*bis* del dPR 22 luglio 1998, n. 322 il comma 4-*bis*, che dispone l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di presentare l'elenco clienti e fornitori.

Con circolare del 4 agosto 2006, n. 28/E la scrivente ha fornito in argomento i primi chiarimenti, che restano tuttora validi ed attuali.

Il presente documento di prassi si propone di dare ulteriori precisazioni in considerazione, peraltro, dell'emanazione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 maggio 2007 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 136 del 14 giugno 2007- supplemento ordinario), con il quale sono individuati gli elementi informativi e sono definite le modalità tecniche e i termini relativi alla trasmissione degli elenchi suddetti.

2. ASPETTI SOGGETTIVI

2.1 Soggetti obbligati

Sono obbligati alla trasmissione dell'elenco clienti e fornitori tutti i soggetti passivi Iva che abbiano emesso o ricevuto fatture nell'anno cui si riferisce la comunicazione. L'obbligo non sussiste, invece, nell'ipotesi in cui nell'anno di riferimento non sia stata effettuata alcuna operazione attiva o passiva rilevante ai fini Iva.

In particolare, i predetti contribuenti hanno l'obbligo di presentare, esclusivamente in via telematica, all'Amministrazione finanziaria:

- l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti);
- l'elenco dei soggetti, titolari di partita Iva, presso i quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta (fornitori).

La disposizione normativa in esame non prevede ipotesi di esonero di carattere soggettivo e, pertanto, sono obbligati alla trasmissione degli elenchi anche i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, quelli operanti tramite rappresentante fiscale ovvero identificati direttamente, nonché i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione.

Sono, altresì, obbligati alla trasmissione degli elenchi anche i soggetti che si avvalgono della dispensa da adempimenti per le operazioni esenti, in relazione alle operazioni diverse da quelle per le quali si fruisce della dispensa dalla fatturazione, nonché i soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai decreti ministeriali del 24 ottobre 2000 n. 366 e 370, ossia coloro che documentano i corrispettivi mediante la fatturazione diffusa e la c.d. bolletta - fattura.

Sussiste l'obbligo di trasmissione dell'elenco in commento anche per i soggetti non tenuti alla registrazione analitica dei corrispettivi e degli acquisti (ad esempio con riferimento alle operazioni relative a fatture di importo inferiore a 154,94 euro registrate cumulativamente ai sensi dell'articolo 6 del dPR 9 settembre 1996, n. 695); la registrazione, infatti, è un adempimento successivo e diverso da quello di emissione delle fatture e le norme in commento dispongono che l'obbligo di compilazione e trasmissione degli elenchi è correlato a quello di emissione o ricezione delle fatture e non a quello di registrazione. Pertanto, la peculiare modalità di annotazione non interferisce con l'obbligo di compilazione e trasmissione degli elenchi.

2.2 *Soggetti esonerati*

2.2.1 Soggetti esonerati a regime

Preliminarmente si evidenzia che, fermo restando il dettato letterale della norma, una espressa esclusione dall'obbligo di presentazione degli elenchi in disamina è stata stabilita per i contribuenti minimi in franchigia di cui all'articolo

32-bis del dPR n. 633 del 1972, con il Provvedimento del direttore dell' Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2006.

Sono, inoltre, esonerati dall'obbligo in commento lo Stato, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali, ossia diverse da quelle previste dall'articolo 4 del dPR n. 633 del 1972.

Ugualmente, sono esonerati tutti quegli organismi che hanno come oggetto principale un'attività essenzialmente senza fine di lucro, fermo restando l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle attività commerciali e agricole poste in essere ancorché in via residuale.

2.2.2 Soggetti esonerati per il solo 2006

L'articolo 15, comma 3-ter del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, a seguito della modifica introdotta dalla legge di conversione 3 agosto 2007, n. 127, ha previsto per l'anno d'imposta 2006 ulteriori esoneri di carattere soggettivo dall'obbligo in commento, rinviando ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di stabilire termini e modalità semplificate anche per l'anno 2007 a favore delle ONLUS e delle associazioni di volontariato e di promozione sociale.

In particolare sono stati esonerati i soggetti di seguito elencati con riferimento a tutte le attività esercitate.

a) Soggetti in regime di contabilità semplificata di cui agli articoli 18 e 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni

La scrivente è dell'avviso che il legislatore abbia voluto, con la richiamata previsione, esonerare per l'anno 2006 tutte le imprese minori in possesso dei presupposti per applicare il richiamato regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del dPR n. 600 del 1973 (ossia coloro che avevano conseguito nell'anno 2005 ricavi non superiori a 309.874,14 euro per le

imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, o non superiori a 516.456,90 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività), nonché gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 19 del medesimo decreto, indipendentemente dall'eventuale opzione per il regime di contabilità ordinaria. Usufruiscono dell'esonero per l'anno 2006 anche gli enti non commerciali, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali tornano applicabili le disposizioni dell'articolo 18 (cfr articolo 20 del dPR n. 600 del 1973).

Inoltre, lo spirito della norma e il suo intento ultimo consente di affermare che destinatari dell'esonero in disamina, per l'anno 2006, sono tutti gli esercenti attività economiche e professionali non obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria ai fini delle imposte dirette (ossia, ad esempio, anche i produttori agricoli che non producono reddito d'impresa, ovvero gli enti non soggetti ad IRES, quali lo Stato, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico).

b) Associazioni di promozione sociale a carattere nazionale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali istituiti ai sensi della legge 7 dicembre 2000, n. 383

L'esonero riguarda le associazioni riconosciute e non riconosciute, di movimenti, di gruppi e di loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati (cfr articolo 2 della legge n. 383 del 2000);

c) Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali istituiti ai sensi della legge 11 agosto 1991, n. 266, e successive modificazioni

L'esonero è destinato ad ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di volontariato, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti;

d) Iscritti all'anagrafe delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) istituita ai sensi del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni.

L'esonero è destinato a tutte le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi prevedono espressamente le finalità e gli obblighi elencati nell'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997.

2.3 Operazioni straordinarie e trasformazioni sostanziali

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in commento prevede particolari modalità di invio degli elenchi clienti e fornitori nell'ipotesi in cui il contribuente obbligato sia stato oggetto di operazioni straordinarie (fusione, scissione, conferimento, ecc) o altre trasformazioni sostanziali, individuando il soggetto obbligato alla comunicazione in funzione del momento in cui è avvenuta l'operazione straordinaria.

2.3.1. Operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali avvenute nel corso dell'anno d'imposta cui si riferiscono gli elenchi clienti e fornitori

Ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato alla trasmissione degli elenchi è necessario distinguere il caso in cui il soggetto dante causa si sia estinto da quello in cui continui l'attività.

In particolare, se il dante causa si è estinto, l'avente causa deve trasmettere due comunicazioni:

- la prima contenente i dati delle operazioni dallo stesso effettuate nell'anno cui si riferisce la comunicazione,
- la seconda relativa al dante causa (soggetto estinto) per la frazione d'anno cui si riferisce la comunicazione.

Diversamente, se il dante causa non si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria, ciascun soggetto coinvolto nell'operazione (dante causa-avente causa) presenta in modo autonomo il proprio elenco clienti e fornitori.

Così, ad esempio, nel caso di una operazione straordinaria di "*fusione per incorporazione*" avvenuta il 18 maggio 2006, con la quale la Società A incorpora la società B - che si estingue a seguito della suddetta operazione - la società incorporante dovrà presentare due comunicazioni: la prima contenente i dati delle operazioni dalla stessa effettuate nell'anno 2006; la seconda riguardante le operazioni della società B (estinta) relative alla frazione d'anno (1° gennaio 2006-17 maggio 2006) cui si riferisce la comunicazione.

Nell'ipotesi, invece, di un'operazione straordinaria nella quale il dante causa non si estingue, ciascuna delle due società presenterà in via autonoma l'elenco clienti e fornitori.

2.3.2. Operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali avvenute nel periodo compreso tra il primo gennaio e la data di trasmissione degli elenchi

Anche in tale circostanza occorre distinguere il caso in cui il dante causa si sia estinto o meno a seguito dell'operazione straordinaria.

Nell'ipotesi in cui il dante causa si sia estinto, il soggetto avente causa deve trasmettere due distinte comunicazioni:

- la prima contenente i dati delle operazioni effettuate da lui stesso nell'anno cui l'elenco si riferisce,

- la seconda contenente i dati delle operazioni effettuate dal dante causa relative all'azienda o al ramo d'azienda acquisito, sempreché l'inoltro dell'elenco in considerazione non sia già avvenuto.

Nell'ipotesi, invece, in cui il soggetto dante causa non si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria la comunicazione deve essere da questi assoluta.

Così, ad esempio, nel caso di una operazione straordinaria di scissione totale, avvenuta il 31 marzo 2007, della società A, che si estingue a beneficio di altre due società B e C, la beneficiaria (B) o (C) dovrà trasmettere due distinte comunicazioni: la prima contenente i dati delle operazioni effettuate dalla stessa nell'anno cui l'elenco si riferisce (anno 2006), la seconda contenente i dati delle operazioni effettuate dalla scissa relativo all'intero anno 2006, sempreché l'inoltro dell'elenco in considerazione non sia già avvenuto da parte della stessa società scissa. La beneficiaria, pertanto, è tenuta alla trasmissione dell'elenco in disamina qualora non vi abbia provveduto la scissa ed è responsabile dell'eventuale mancato invio.

Nel caso di una operazione straordinaria di scissione parziale, senza estinzione della società scissa, ciascuna delle società (scissa e beneficiaria) dovranno assolvere autonomamente all'obbligo di trasmissione dell'elenco clienti/fornitori.

3. CONTENUTO DEGLI ELENCHI

3.1 Elenco clienti

3.1.1 Operazioni da inserire nell'elenco clienti

Nell'elenco clienti devono essere indicati tutti i riferimenti dei soggetti - sia titolari di partita Iva sia consumatori finali - nei confronti dei quali sono state emesse fatture o note di variazione nell'anno cui si riferisce la comunicazione, sempreché, è evidente, il documento emesso sia rilevante ai fini Iva, ossia si tratti

di operazioni imponibili, non imponibili ed esenti (come si evince dal punto 2 del provvedimento 25 maggio 2007).

Per converso, in caso di emissione di fatture per operazioni fuori campo di applicazione Iva, le stesse non devono essere inserite nell'elenco clienti.

Al fine di individuare le fatture da inserire nell'elenco occorre fare riferimento alla data di emissione del documento, non essendo rilevante la data di registrazione né il momento in cui l'imposta risulta esigibile.

Ciò significa che sia le fatture differite - emesse in presenza di un documento di trasporto e per le quali, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, rileva il momento di effettuazione dell'operazione -, sia le fatture ad esigibilità differita - emesse nei confronti dello Stato, Organi dello Stato, Enti pubblici territoriali, per le quali, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, rileva il momento del pagamento -, devono sempre essere inserite nell'elenco clienti relativo all'anno cui si riferisce la data della fattura.

Gli elementi da indicare nell'elenco sono individuati al punto 2 del richiamato provvedimento del Direttore dell'Agenzia, cui si rinvia.

In particolare, si evidenzia che per ciascun cliente devono essere comunicati:

- il codice fiscale,
- l'eventuale partita Iva,
- l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate distinte tra le diverse tipologie (imponibili, non imponibili, esenti) al netto di tutte le note di variazione emesse, comprese quelle riferite ad anni precedenti che, peraltro vanno inserite anche nell'apposito campo "importo complessivo delle note di variazione emesse e ricevute nell'anno riferite ad anni precedenti" (campo facoltativo per i soli anni 2006 e 2007).

Così, ad esempio, nell'ipotesi in cui nei confronti di un cliente nell'anno 2006 siano state emesse:

- a) fatture attive per 1.200 euro (1.000 imponibile + 200 Iva);

b) note di variazione relative a fatture emesse nello stesso anno 2006 per 240 euro (200 imponibile + 40 Iva);

c) note di variazione relative a fatture emesse nel 2005 per 120 euro (100 imponibile + 20 Iva)

nella sezione “*importo complessivo delle operazioni effettuate nell’anno di riferimento*” andrà inserito:

- nel campo “*operazioni imponibili*” il valore netto di 700 (pari a 1.000-200-100)
- nel campo “*imposta afferente*” il valore netto di 140 (pari a 200-40-20);

mentre, nella sezione “*importo complessivo delle note di variazione emesse e ricevute nell’anno riferite ad anni precedenti*” potrà essere inserito (essendo facoltativo per gli anni 2006 e 2007)

- nel campo “*operazioni imponibili*” il valore 100
- nel campo “*imposta afferente*” il valore 20.

A partire dalle operazioni relative all’anno 2008, invece, le note di variazione relative a fatture emesse in anni precedenti andranno obbligatoriamente inserite anche nella sezione “*importo complessivo delle note di variazione emesse e ricevute nell’anno riferite ad anni precedenti*” (nel relativo campo di riferimento).

Nel modello è stato previsto un apposito campo “*Importo complessivo delle operazioni effettuate nell’anno - Operazioni imponibili con Iva non esposta in fattura*”, dove vanno inserite le operazioni attive documentate con fattura con Iva non esposta. Trattasi, ad esempio, delle operazioni effettuate da coloro che cedono beni usati e che applicano il regime del margine (cfr articolo 74 del DPR n. 633 del 1972), o 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 preacquisiti sono soggette alla disciplina prevista dall’articolo 74-ter del DPR n. 633 del 1972 e dal decreto attuativo DM 30 luglio 1999, n. 340, secondo cui “*deve essere emessa la fattura di cui all’art. 21 del DPR n. 633 del 1972, senza separata indicazione dell’imposta*”. Al riguardo, si ricorda che tali operazioni

costituiscono, a loro volta, per i soggetti che acquistano tali prodotti da altre agenzie o *tour operator*, acquisti con Iva non esposta ed indetraibile.

Naturalmente, qualora in relazione al medesimo cliente si effettuino anche operazioni in regime ordinario le stesse andranno inserite in uno dei campi all'uopo previsti (operazioni imponibili, non imponibili...).

Qualora la fattura sia emessa, ai sensi dell'articolo 21 del dPR n. 633 del 1972, dallo stesso cliente o, per conto del cedente/prestatore, da un soggetto terzo incaricato, ovvero, nell'ipotesi di mandato con rappresentanza, dal mandatario in nome e per conto del mandante, l'operazione deve essere in ogni caso inserita nell'elenco clienti del cedente/prestatore ovvero del mandante, non rilevando ai fini dell'obbligo in commento chi materialmente abbia emesso il documento. D'altronde, gli obblighi successivi a quelli di emissione sono propri del cedente/prestatore, cui deve essere inviata la fattura per la sua registrazione e per la liquidazione ed il versamento dell'imposta.

Così, ad esempio, con riguardo ai *tour operator*, l'articolo 4, comma 2 del DM n. 340 del 1999 consente di domiciliare le fatture relative a prestazioni di servizi rese per il tramite di intermediari (agenzie di viaggio e turismo), presso le agenzie medesime, mentre, il successivo comma 3, prevede che la fattura possa essere emessa, su richiesta del cliente, dallo stesso intermediario, e che, in tal caso, la fattura emessa dal *tour operator* sia allegata alla copia di quella emessa dall'intermediario e da questi conservata. Ciò posto, poiché l'intermediario emette fattura in qualità di mandatario con rappresentanza, l'operazione deve essere inserita nell'elenco clienti del *tour operator* che può farsi assistere dall'intermediario al fine di acquisire il codice fiscale e tutti gli elementi utili alla compilazione dell'elenco medesimo.

Le agenzie organizzatrici possono, inoltre, emettere una fattura riepilogativa mensile per le provvigioni corrisposte a ciascun intermediario per le prestazioni di intermediazione ricevute ed annotarle nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti entro il mese successivo, mentre una copia della fattura deve essere inviata al rappresentante di ciascun intermediario, che

deve annotarla nel registro delle fatture emesse ai sensi dell'articolo 23 del dPR n. 633 del 1972, senza contabilizzare la relativa imposta. In tale circostanza, le agenzie organizzatrici devono inserire le operazioni documentate con la fattura riepilogativa solo nell'elenco fornitori. L'intermediario, a sua volta, indicherà l'operazione di intermediazione nell'elenco clienti, senza indicazione dell'imposta.

Nel caso di cointestazione della fattura attiva a più clienti negli elenchi devono essere riportate le informazioni contabili distinte per ciascuno dei soggetti, senza ripartizione degli importi. Così, ad esempio, le agenzie di viaggio, quando un soggetto acquista un pacchetto turistico per se e per conto di altri soggetti (parenti, amici, colleghi di lavoro, *etc...*), devono riportare nell'elenco clienti i codici fiscali di tutti i soggetti nei cui confronti è stata emessa fattura, distintamente per ogni cointestatario.

3.1.1.1 Operazioni escluse dall'elenco clienti

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia prevede al punto 3 alcune esclusioni di carattere oggettivo dall'elenco clienti. In particolare, non devono essere inserite:

- *le esportazioni di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a) e b) del dPR n. 633 del 1972 (cessione all'esportazione "diretta" e cessione all'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente);*
- *le cessioni intracomunitarie di beni e servizi.*

Considerato che il provvedimento del direttore dell'Agenzia in esame individua gli elementi obbligatori da inserire nell'elenco, è evidente che restano escluse le operazioni, tra le quali, in genere, rientrano quelle sopra richiamate, effettuate nei confronti di clienti di cui potrebbero non essere noti gli elementi richiesti, non in quanto non si è provveduto ad acquisirli ma perché inesistenti ovvero codificati in modo diverso da quello previsto negli elenchi.

In altre parole, sono escluse le operazioni effettuate nei confronti di clienti-soggetti non residenti privi sia di codice fiscale che di partita Iva rilasciati dall'Amministrazione fiscale italiana.

L'obbligo di comunicazione sussiste, invece, per le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle cd "*triangolazioni nazionali*" di cui alla lettera a) dell'articolo 8, delle cd "*esportazioni indirette*" di cui alla successiva lettera c) dell'articolo 8 (ossia per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali), e delle cd "*triangolazioni comunitarie*", di cui all'articolo 58 del D.L. n. 331 del 1993, trattandosi, nella sostanza, di operazioni interne assimilate, ai soli fini del trattamento non imponibile Iva, alle esportazioni.

Sono escluse, infine, dall'elenco clienti anche le operazioni attive con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino, nonché le operazioni di cui all'articolo 38-*quater* del dPR n. 633 del 1972 ("*Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità Europea*").

Come già, in precedenza, chiarito sono infine escluse le fatture emesse a fronte di operazioni non rilevanti ai fini Iva, tra le quali rientrano, oltre quelle fuori campo Iva, anche le operazioni di cui all'articolo 74, secondo comma, del dPR n. 633 del 1972, le cessioni di beni destinati ad essere introdotti nei depositi Iva di cui all'articolo 50-*bis* del DL n. 331 del 1993, nonché tutte le operazioni di vendita dei beni custoditi senza che vi sia l'estrazione dal deposito. Solo all'atto dell'estrazione dei beni medesimi dal deposito, per verificare la rilevanza dell'operazione ai fini della sua inclusione negli elenchi clienti, andrà appurato se trattasi di un acquisto rilevante nel commercio interno o estero, ovvero se il bene è destinato ad essere reintrodotta in altro deposito Iva.

3.1.1.2 Esoneri per gli anni 2006 e 2007

In sede di prima applicazione, ossia per i soli anni d'imposta 2006 e 2007, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ha previsto che

nell'elenco clienti siano indicati solo i soggetti passivi d'imposta e che gli stessi possano essere individuati anche solo con la partita Iva in luogo del codice fiscale.

Sempre per i soli anni 2006 e 2007 sono state, inoltre, escluse dall'elenco clienti:

1. *le operazioni relative a fatture emesse di importo inferiore a 154,94 euro registrate cumulativamente ai sensi dell'articolo 6 del DPR 9 settembre 1996 n. 695:*

trattasi di fatture emesse nel corso di un mese, di importo inferiore a 154,94 euro, annotate cumulativamente attraverso un documento riepilogativo nel quale sono indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata;

2. *le operazioni relative a fatture emesse per le quali non è prevista la registrazione ai fini Iva:*

trattasi, a titolo esemplificativo, delle operazioni documentate con fattura nell'ambito di una nuova attività o un'attività marginale da parte di soggetti che applicano le disposizioni di cui agli articoli 13 e 14 della legge del 23 dicembre 2000, n. 388, ovvero delle operazioni poste in essere dai produttori agricoli con un volume d'affari non superiore a 7000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) (esonerati, ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, dagli adempimenti Iva).

3. *le operazioni relative a fatture emesse il cui importo complessivo dell'imposta è stato annotato nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972:*

di tale ultimo esonero beneficiano, ad esempio, i soggetti di cui all'articolo 22, per le fatture emesse solo su richiesta del cliente; le imprese che somministrano acqua, gas, energia elettrica,... che, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del DM 24 ottobre 200 n. 370, annotano nel registro di cui

all'articolo 24 del dPR n. 633 e con le modalità ivi previste, l'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi e delle bollette-fatture emesse, nonché le agenzie di viaggio e turismo che, ai sensi dell'articolo 5 del DM n. 340 del 1999, annotano i corrispettivi nel medesimo registro. Diversamente sono esclusi dall'agevolazione le imprese che forniscono servizi di telecomunicazione di cui al DM 24 ottobre 2000, n. 366 posto che tali soggetti hanno l'obbligo di annotare le fatture emesse nel registro di cui all'articolo 23 del dPR n. 633.

Con riguardo alle operazioni di cui al punto 1 si osserva che, nonostante a regime (ossia per gli anni successivi al 2007) i dati ad esse relativi dovranno essere comunicati nell'elenco clienti/fornitori, ciò non significa che le fatture non possano continuare ad essere annotate cumulativamente ai sensi dell'articolo 6, comma 1 del dPR n. 695 del 1996. La semplificazione in parola, infatti, riguarda l'obbligo di registrazione e non quello di emissione dei documenti, cui, invece, è strettamente correlato l'obbligo di compilazione e trasmissione dell'elenco clienti e fornitori.

3.2. Elenco fornitori

3.2.1 Operazioni da inserire nell'elenco fornitori

Nell'elenco fornitori devono essere inseriti tutti i soggetti da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Gli elementi da indicare nell'elenco sono individuati al punto 2 del provvedimento del direttore dell'Agenzia, cui si rinvia. In particolare, si evidenzia che per ciascun fornitore devono essere comunicati:

- il codice fiscale e la partita Iva,
- l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate distinte tra le diverse tipologie (imponibili, non imponibili, esenti) al netto di tutte le note di variazione ricevute, comprese quelle riferite ad anni precedenti

che, peraltro vanno inserite anche nell'apposito campo "*importo complessivo delle note di variazione emesse e ricevute nell'anno riferite ad anni precedenti*" (campo facoltativo per i soli anni 2006 e 2007) (cfr vedi esempio al parag. 3.1.1).

Anche per le fatture d'acquisto, al fine di individuare i documenti da inserire nell'elenco occorre fare riferimento alla data del documento, non essendo rilevante, a tal fine, la data di emissione (fatture differite), il momento di esigibilità dell'imposta (fatture con esigibilità differita), né la data di registrazione.

Così come già evidenziato per l'elenco clienti, gli acquisti da rivenditori di beni usati o da agenzie di viaggio, che documentano le operazioni imponibili con fatture senza Iva esposta, vanno annotati nell'apposito campo "*Importo complessivo delle operazioni effettuate nell'anno - Operazioni imponibili con Iva non esposta in fattura*", mentre gli acquisti non imponibili ai fini Iva, effettuati dai medesimi fornitori, vanno inseriti nella sezione "*operazioni non imponibili*."

L'elenco fornitori contiene, infine, un campo ((FR 005001) "*importo complessivo delle operazioni - operazioni imponibili comprensive dell'imposta afferente*" dove, solo per gli anni 2006 e 2007, dovranno essere inserite le operazioni documentate con fatture d'acquisto che, pur contenendo la separata indicazione dell'imponibile e dell'imposta, sono state registrate, in deroga all'art. 25 del DPR n. 633 del 1972, senza la separata indicazione dei due importi. Trattasi, ad esempio, degli acquisti effettuati da soggetti che pongono in essere operazioni ovvero applicano regimi speciali per i quali non è esercitabile il diritto alla detrazione dell'imposta e che, pertanto, non hanno interesse ad annotare l'operazione distinguendo imponibile ed imposta.

Con riguardo alle operazioni di acquisto da soggetti privati o da soggetti passivi d'imposta documentati con autofattura si rinvia al successivo paragrafo 3.3..

3.2.2.1 Operazioni escluse dall'elenco fornitori

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia prevede al punto 3 alcune esclusioni di carattere oggettivo anche per l'elenco fornitori. In particolare, per le medesime motivazioni già illustrate per l'elenco clienti (cfr prg 3.1.1.1), non devono essere inserite nell'elenco fornitori:

- *le importazioni di cui all'art. 68 e seg. del DPR n. 633 del 1972;*
- *gli acquisti intracomunitari di beni e servizi.*

L'obbligo di comunicazione sussiste, invece, per gli acquisti posti in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle cd "*triangolazioni nazionali*" di cui alla lettera a) dell'articolo 8, delle cd "*esportazioni indirette*" di cui alla successiva lettera c) dell'articolo 8 (ossia per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali), e delle cd "*triangolazioni comunitarie*", di cui all'articolo 58 del D.L. n. 331 del 1993.

Si ritiene, inoltre, che siano escluse dall'elenco fornitori anche le operazioni passive con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino, nonché gli acquisti di beni di provenienza comunitaria per i quali il fornitore abbia applicato il regime del margine.

Sono escluse, infine, dall'elenco tutte le operazioni di acquisto per le quali manca almeno uno dei requisiti essenziali di cui all'articolo 1 del DPR n. 633 del 1972 (requisito soggettivo, oggettivo, territoriale). Così, nell'ipotesi di acquisto di beni o servizi da soggetti privati, nazionali o esteri, non obbligati all'emissione della fattura, l'operazione non va inserita nell'elenco fornitori.

Sono escluse, altresì, quelle operazioni di acquisto per le quali esiste un espresso esonero di certificazione ovvero quelle che, pur essendo documentate con fattura, sono considerate fuori dal campo di applicazione dell'imposta (ad esempio gli acquisti da soggetti minimi in franchigia). Come già, in precedenza, chiarito sono infine escluse le fatture emesse a fronte di operazioni non rilevanti ai fini Iva, tra le quali rientrano, anche gli acquisti di beni cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972,

nonché gli acquisti di beni destinati ad essere introdotti nei depositi Iva di cui all'articolo 50-*bis* del DL n. 331 del 1993, ovvero di beni custoditi senza che vi sia l'estrazione dal deposito. Solo all'atto dell'estrazione dei beni medesimi dal deposito, per verificare la rilevanza dell'operazione ai fini della sua inclusione negli elenchi fornitori, andrà verificato se trattasi di un acquisto rilevante nel commercio interno o estero, ovvero se il bene è destinato ad essere reintrodotta in altro deposito Iva.

Sono, infine, esclusi gli acquisti effettuati dagli enti non commerciali nell'esercizio dell'attività istituzionale.

3.2.2.2 Esoneri per gli anni 2006 e 2007

In sede di prima applicazione, ossia per i soli anni d'imposta 2006 e 2007, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ha previsto che i fornitori possano essere individuati solo con la partita Iva.

Inoltre, sempre limitatamente agli anni 2006 e 2007, sono state escluse dall'elenco fornitori:

- 1. le fatture ricevute di importo inferiore a 154,94 euro registrate cumulativamente ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 695 del 1996;*
- 2. le operazioni relative a fatture ricevute per le quali non è prevista la registrazione ai fini Iva:*

trattasi, ad esempio, degli acquisti effettuati nell'ambito di una nuova attività o un'attività marginale da parte di soggetti che applicano le disposizioni di cui agli articoli 13 e 14 della legge n. 388 del 2000, degli acquisti effettuati dagli agricoltori esonerati di cui all'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972.

3.3 Cessioni e acquisti documentati con autofattura o soggetti al regime del reverse charge

Nell'ipotesi di acquisto da un soggetto non residente senza stabile organizzazione o che non si sia identificato direttamente o non abbia nominato

un rappresentante fiscale, l'articolo 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 dispone che gli obblighi di fatturazione, registrazione, versamento dell'imposta sono adempiuti dal cessionario o committente, residente nel territorio dello Stato, che acquista i beni o i servizi nell'esercizio di impresa, arti e professioni. Il medesimo obbligo ricorre per le cessioni di cui all'articolo 7, secondo comma, terzo periodo e per le prestazioni di servizi di cui successivo quarto comma, lettera d) rese da soggetti non residenti (ancorché identificati direttamente o che abbiano nominato un rappresentante fiscale) a soggetti passivi residenti. Ciò posto, nei predetti casi mancando gli elementi identificativi del fornitore non residente (codice fiscale o partita Iva), le operazioni di acquisto non devono essere inserite nell'elenco fornitori.

Ugualmente non devono essere indicate le operazioni di "autoconsumo" o i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, sempre documentati con autofattura.

Diversamente, nelle ipotesi di cui all'articolo 17 quinto e sesto comma lettera a) del DPR n. 633 del 1972 (acquisto di materiale d'oro e d'argento e le prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori) e in quelle di cui all'articolo 74, commi 7 e 8 (acquisti di rottami e metalli non ferrosi) il cedente emette fattura senza addebitare l'imposta e il cessionario integra il documento con l'Iva e ne assolve l'imposta mediante l'annotazione della fattura sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti. In tale circostanza, il cedente deve annotare l'operazione nell'elenco clienti nel campo delle operazioni imponibili senza l'indicazione dell'imposta. Il cessionario, a sua volta, deve inserire l'operazione nell'elenco fornitori nel campo delle operazioni imponibili con indicazione dell'imposta.

Nell'ipotesi di acquisto da un imprenditore agricolo esonerato ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, dall'emissione della fattura, il cui onere è, invece, rimesso all'acquirente che deve *"emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'art. 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di*

compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'art. 25 (...)”, l’operazione documentata con l’autofattura deve essere indicata nel solo elenco fornitori. In altre parole, l’agricoltore esonerato non ha alcun obbligo di compilazione dell’elenco clienti.

Ugualmente deve essere indicata nel solo elenco fornitori l’operazione di acquisto che il cessionario o committente, non avendo ricevuto la fattura da parte del fornitore o avendola ricevuta per un importo inferiore a quello reale, regolarizza con l’emissione di autofattura o di fattura integrativa e con il versamento della relativa imposta (articolo 6, comma 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 - articolo 46, comma 5 del DL n. 331 del 1993).

4. MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI DATI

4.1 Trasmissione telematica

I soggetti obbligati all’invio degli elenchi clienti e fornitori, utilizzano per la trasmissione il servizio telematico *Entratel* o *Internet (fisconline)* in relazione ai requisiti fissati per la presentazione telematica delle dichiarazioni di cui al dPR 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni.

Pertanto, i contribuenti che scelgono di trasmettere direttamente gli elenchi, si avvalgono:

- del servizio telematico *Entratel* qualora siano obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti;
- del servizio telematico *Internet (fisconline)* qualora siano obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti, ovvero non siano tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta ma debbano trasmettere per via telematica le altre dichiarazioni previste dal d.P.R n. 322 del 1998.

In alternativa, la trasmissione degli elenchi può avvenire anche attraverso gli intermediari di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del dPR n. 322 del 1998.

4.2 Ricevute

La trasmissione dei dati si considera compiuta qualora l'Agenzia delle entrate abbia ricevuto il file contenente i dati inviati.

L'Agenzia delle entrate fornisce prova di avvenuta ricezione degli elenchi attraverso l'inoltro telematico - entro cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio dei dati - di una ricevuta, contenuta in un file munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet, attestante il corretto invio e l'acquisizione dei dati.

La predetta ricevuta non è trasmessa qualora il file di trasmissione dei dati sia stato scartato per uno dei seguenti motivi:

- a) mancato riconoscimento del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet;
- b) codice di autenticazione o codice di riscontro duplicato a seguito dell'invio dello stesso file avvenuto erroneamente più volte;
- c) file non elaborabile a causa di un mancato controllo eseguibile attraverso i prodotti software di controllo distribuiti gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate;
- d) mancato riconoscimento del soggetto tenuto alla trasmissione dei dati nel caso di trasmissione telematica effettuata da un soggetto di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3 del dPR n. 322 del 1998.

In tale circostanza il motivo dello scarto è comunicato, in via telematica, al soggetto che ha effettuato la trasmissione del file affinché lo stesso possa ripetere la trasmissione corretta entro i cinque giorni lavorativi successivi alla comunicazione di scarto.

4.3 Termine di trasmissione

La trasmissione degli elenchi clienti e fornitori deve avvenire entro sessanta giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione annuale Iva (che deve essere eseguita entro il mese di febbraio), ossia entro il 29 aprile di ciascun anno.

Solo per l'anno solare 2006, il termine sopra citato è stato posticipato, dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, al 15 ottobre 2007. Inoltre, sempre per l'anno 2006, il termine è stato posticipato al 15 novembre 2007 per i soggetti che nell'anno di riferimento (2006) hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai limiti indicati nel comma 1 dell'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, ossia non superiore a 309.874,14 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, o non superiori a 516.456,90 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività (vedasi parag. 2.2.2 lettera a)).

E' possibile inviare file sostitutivi del precedente, purché riferiti al medesimo anno e previo annullamento del file in precedenza inviato. La sostituzione deve avvenire non oltre trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione dei dati.

5. ASPETTI SANZIONATORI

Come chiarito con la circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, ai fini sanzionatori, l'omessa o tardiva presentazione degli elenchi, nonché l'invio degli stessi con dati falsi o incompleti, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa in misura fissa (da un minimo di 258 ad un massimo di 2.065 euro) prevista dall'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997. Al riguardo, si è precisato che si rende applicabile l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (vedasi anche parag. 2.2.2. in tema di esonero per l'anno 2006)

È evidente, quindi, che il soggetto obbligato alla compilazione degli elenchi, al fine di adempiere correttamente all'obbligo in commento e non

incorrere nella richiamata sanzione, dovrà preoccuparsi di reperire, con tutti i mezzi a sua disposizione, il codice fiscale e la partita Iva dei propri fornitori, nonché il codice fiscale e l'eventuale partita Iva dei clienti.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.