

Il commercialista telematico

Gli elenchi clienti e fornitori alla luce della Circolare n. 53

a cura di Antonio Gigliotti

L'Agenzia delle Entrate in data 3 ottobre 2007 ha emanato la circolare n. 53 con la quale ha dato diversi chiarimenti relativi alla presentazione degli elenchi clienti e fornitori.

In particolare sono stati precisati quali sono i soggetti esonerati dall'adempimento, le operazioni da inserire nell'elenco clienti e fornitori nonché le modalità di trasmissione.

Vediamo di seguito le delucidazioni fornite.

Soggetti obbligati

I soggetti obbligati alla trasmissione dell'elenco clienti e fornitori corrispondono a:

tutti i soggetti passivi Iva che abbiano emesso o ricevuto fatture nell'anno cui si riferisce la comunicazione.

Se invece nell'anno di riferimento **non è stata effettuata alcuna operazione attiva o passiva rilevante ai fini Iva l'obbligo non sussiste¹.**

Nota bene

Sono obbligati alla trasmissione degli elenchi anche:

- i soggetti che si avvalgono della dispensa da adempimenti per le operazioni esenti, di cui all' art.36 bis, in relazione alle operazioni diverse da quelle per le quali si fruisce della dispensa dalla fatturazione;
- i soggetti non tenuti alla registrazione analitica dei corrispettivi e degli acquisti.

¹ La norma in questione non prevede ipotesi di esonero di carattere soggettivo e, pertanto, risultano 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.

Il commercialista telematico

Soggetti esonerati a regime

Secondo la circolare n. 53 del 3/10/2007 sono sempre esonerati dall'adempimento:

- **i contribuenti minimi in franchigia** (articolo 32-bis del Dpr 633/1972);
- lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni rientranti nell'ambito di attività istituzionali;
- gli 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.

Soggetti esonerati solo per il 2006

Secondo quanto previsto dall'art. 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, limitatamente all'anno d'imposta 2006 risultano esonerati ulteriori soggetti, più precisamente:

- **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;**
- gli esercenti arti e professioni, anche nel caso avessero optato per la contabilità ordinaria;
- **gli enti non commerciali** che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- tutti gli esercenti **attività economiche e professionali** non obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria ai fini delle imposte dirette, quali:
 - **i produttori agricoli** che non producono reddito d'impresa;
 - **gli enti non soggetti a Ires**, quali lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico;
- **le associazioni di promozione sociale** a carattere nazionale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali costituite al fine di svolgere **attività di utilità sociale** a favore di associati o di terzi, **senza finalità di lucro** (articolo 2 della legge 383/2000);

Operazioni straordinarie

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

In tale circostanza bisogna distinguere due diverse ipotesi: il dante causa si è estinto, il dante causa non si è estinto.

Il commercialista telematico

1. Dante causa si è estinto

L'avente causa deve trasmettere:

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

2. Dante causa non si è estinto

- Ciascun soggetto coinvolto nell'operazione presenta in modo autonomo il proprio elenco clienti e fornitori.

Operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali avvenute nel periodo compreso tra il primo gennaio 2007 e la data di trasmissione degli elenchi.

Anche in tale ipotesi bisogna fare la distinzione che prevede l'estinzione o meno del dante causa.

1. Dante causa si è estinto

L'avente causa deve trasmettere:

- una prima comunicazione contenente i dati delle operazioni dallo stesso effettuate nell'anno cui si riferisce la comunicazione;
- una seconda comunicazione relativa al dante causa relative all'azienda o al ramo d'azienda acquisito, sempre che l'inoltro dell'elenco in questione non sia già avvenuto.

2. Dante causa non si è estinto

- La comunicazione degli elenchi clienti e fornitori deve essere presentata dal soggetto dante causa.

Operazioni da inserire nell'elenco clienti

Nell'elenco clienti devono essere indicati tutti i riferimenti dei soggetti, titolari di partita Iva e non (consumatori finali), nei confronti dei quali sono state emesse fatture o note di variazione nell'anno cui si riferisce la comunicazione.

Attenzione

Il documento emesso deve essere rilevante ai fini Iva pertanto deve trattarsi di operazione: imponibile, non imponibile, esente. Al contrario le fatture relative a operazioni fuori campo Iva non dovranno essere indicate nell'elenco clienti.

Il commercialista telematico

NOTA BENE

E' stato confermato che **rileva, ai fini dell'individuazione delle fatture da inserire nell'elenco, la data di emissione del documento, non quella di registrazione, né il momento in cui l'imposta risulta esigibile.**

Per ciascun cliente va indicato:

- il codice fiscale;
- l'eventuale partita Iva;
- l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate - distinte tra imponibili, non imponibili, esenti - **al netto di tutte le note di variazione emesse, comprese quelle riferite ad anni precedenti** che, peraltro vanno inserite 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, a partire dal 2008 le note di variazione relative ad anni precedenti andranno obbligatoriamente inserite nella sezione "importo complessivo delle note di variazione emesse e ricevute nell'anno riferite ad anni precedenti"**).

Si evidenzia che 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**. Si tratta, 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, compresi 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 evidenzia 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.**

Resta inteso che, qualora in relazione al medesimo cliente si effettuino anche operazioni in regime ordinario le stesse andranno inserite in uno dei campi allo scopo previsti (operazioni imponibili, non imponibili...).

Il commercialista telematico

NOTA BENE

Nei casi in cui la fattura venga emessa 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 va inserita nell'elenco clienti del cedente/prestatore ovvero del mandante. **È irrilevante chi materialmente abbia emesso il documento.**

Per le fatture cointestate a più clienti, quando un soggetto acquista un pacchetto turistico per sé e per conto di altri soggetti, negli elenchi devono essere riportate le informazioni contabili distinte per ciascuno dei soggetti, senza ripartizione degli importi.

Operazioni escluse dall'elenco

- esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) b) del d.p.r. 633/72;
- cessioni intracomunitarie di beni e servizi;
- le operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino;
- **le operazioni di cui all'articolo 38-*quater* del Dpr 633/1972** ("Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità Europea");
- **le fatture emesse a fronte di operazioni non rilevanti ai fini Iva** quali ad esempio:
 - operazioni di cui all'articolo 74, secondo comma, Dpr 633/1972,
 - **cessioni di beni destinati a essere introdotti nei depositi Iva,**
 - operazioni di vendita dei beni custoditi senza che vi sia l'estrazione dal deposito.

Operazioni incluse nell'elenco clienti:

le operazioni poste in essere tra operatori nazionali nell'ambito:

- delle "**triangolazioni nazionali**",
- delle "**esportazioni indirette**" quali le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali delle "triangolazioni comunitarie".

Semplificazioni 2006 e 2007

Esclusivamente per gli anni d'imposta 2006 e 2007, nell'elenco clienti **vanno indicati i soli titolari di partita Iva, individuati anche solo con la partita Iva, e non vanno riportate le operazioni relative a fatture emesse:**

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

- di importo inferiore a 154,94 euro, annotate cumulativamente ai sensi dell'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996, n. 695;
- per le quali non è prevista la registrazione ai fini Iva (ad esempio, nuove attività o attività marginali - articoli 13 e 14 della legge 388/2000 -, produttori agricoli con volume d'affari non superiore a 7mila euro)
- il cui importo comprensivo dell'imposta è stato annotato nel registro dei corrispettivi ai sensi dell'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Operazioni da inserire nell'elenco fornitori

Nell'elenco fornitori, vanno riportati, **a regime**, tutti i soggetti da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Per ciascun fornitore deve essere indicato:

- il codice fiscale e la partita Iva,
- l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, distinte tra:
 - 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**).

NOTA BENE

Anche per le fatture d'acquisto, occorre fare riferimento **alla data del documento**, non essendo rilevante la data di emissione, il momento di esigibilità dell'imposta, né la data di registrazione.

Fatture senza Iva esposta

Le operazioni imponibili senza Iva esposta (acquisti da rivenditori di beni usati o da agenzie di viaggio) devono essere indicati nell'apposito campo "*Importo complessivo delle operazioni effettuate nell'anno – Operazioni senza Iva esposta*"

Il commercialista telematico

Acquisti non imponibili Iva

Gli acquisti effettuati in regime di non imponibilità dovranno essere indicati nella sezione "Operazioni non imponibili".

Nell'elenco fornitori, non vanno inserite:

- le importazioni di cui all'articolo 68 e seguenti del Dpr 633/1972
- **gli acquisti intracomunitari di beni e servizi,**
- le operazioni passive con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino,
- **gli acquisti di beni di provenienza comunitaria per i quali è stato applicato il regime del margine,**
- gli acquisti per i quali manca almeno uno dei requisiti essenziali di cui all'articolo 1 del Dpr 633/1972 (soggettivo, oggettivo, territoriale),
- gli acquisti per i quali esiste un espresso esonero di certificazione ovvero quelli che, pur documentati con fattura, sono fuori dal campo di applicazione dell'imposta (ad esempio, acquisti da soggetti minimi in franchigia),
- gli acquisti di beni cui si applicano le disposizioni dell'articolo 74, secondo comma, Dpr 633/1972,
- **gli acquisti di beni destinati ad essere introdotti nei depositi Iva**
- gli acquisti di beni custoditi senza che vi sia l'estrazione dal deposito
- gli acquisti effettuati dagli enti non commerciali nell'esercizio dell'attività istituzionale.

Nell'elenco fornitori vanno invece inclusi:

- gli acquisti posti in essere tra operatori nazionali nell'ambito delle "triangolazioni nazionali",
- delle "esportazioni indirette" (operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali)
- delle "triangolazioni comunitarie".

Semplificazioni 2006 e 2007

Esclusivamente per gli anni d'imposta 2006 e 2007, anche per i fornitori è consentito indicare la sola partita Iva e non vanno riportate le operazioni relative a:

- fatture ricevute di importo inferiore a 154,94 euro registrate cumulativamente (articolo 6, Dpr n. 695/1996);
- quelle relative a fatture ricevute per le quali non è prevista la registrazione ai fini Iva (ad esempio, gli acquisti effettuati nell'ambito di una nuova attività o un'attività marginale -

Il commercialista telematico

articoli 13 e 14 della legge 388/2000 - e gli acquisti effettuati dagli agricoltori esonerati di cui all'articolo 34, comma 6, Dpr 633/1972).

Autofattura o reverse charge

Sono esclusi dagli elenchi le operazioni di "autoconsumo" o i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con autofattura.

Relativamente alle operazioni alle quali si applica il *reverse charge*, è stato precisato che:

- **il cedente deve annotare l'operazione nell'elenco clienti nel campo delle operazioni imponibili senza indicare l'imposta,**
- **il cessionario deve inserire l'operazione nell'elenco fornitori nel campo delle operazioni imponibili con indicazione dell'imposta.**

Per gli acquisti effettuati da un **imprenditore agricolo** esonerato dall'emissione della fattura (articolo 34, comma 6, Dpr 633/1972), il cui onere è invece rimesso all'acquirente, **l'operazione documentata con l'autofattura va indicata nel solo elenco fornitori**; in pratica, l'agricoltore esonerato **non** è tenuto a compilare l'elenco clienti. Analogamente, devono essere indicati nel solo elenco fornitori gli **acquisti regolarizzati** con emissione di autofattura o di fattura integrativa e con il versamento della relativa imposta.

Soggetti in contabilità semplificata - Considerazioni

Tra i chiarimenti dati dall' Agenzia delle Entrate merita una ulteriore riflessione la questione relativa all'esonero, per il periodo d'imposta 2006, per le imprese minori, di cui all'art. 18 DPR n. 600/73, che hanno optato per la contabilità ordinaria.

L'art. 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 l'esonero dalla presentazione degli elenchi clienti e fornitori, limitatamente al 2006, per 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 "**.

Il commercialista telematico

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 53/2007), per il 2006, l'esonero è esteso a 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.

In funzione di ciò, **l'esonero per l'anno 2006 è esteso a tutte le imprese che nel 2005 hanno conseguito ricavi non superiori a 309.874,14 euro e a 516.456,90 euro, se imprese aventi per oggetto, rispettivamente, prestazioni di servizio e altre attività, anche se nell'anno 2006 hanno tenuto un regime di contabilità ordinaria per opzione.**

Secondo la scrivente l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate non trova conferma nella ratio della legge stessa.

Infatti 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 l'esonero per 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 ”*

La richiamata previsione normativa, a mio avviso, ha previsto per l'anno di imposta 2006 l'esonero per i soli contribuenti in **REGIME** di contabilità semplificata, di cui all'art.18 e 19 del DPR 600/73.

L'esonero non sembra essere esteso, anche a quelli in regime di contabilità ordinaria, se pur per opzione, in quanto tali soggetti, dopo essere passati da un regime contabile (semplificato) ad un'altro (ordinario) si trovano in contabilità ordinaria a tutti gli effetti e sia pur per opzione.

E' evidente, invece, che **l'esclusione è normativamente prevista per gli esercenti arti e professioni indipendentemente dal regime di contabilità adottato**, poiché per gli stessi, dal 21 febbraio 1997, a prescindere dall'ammontare dei compensi dell'anno precedente, **il regime naturale è sempre quello della contabilità semplificata.**

Termini di presentazione

La Circolare n. 53/E/2007 ribadisce, infine, i termini per la **trasmissione degli elenchi clienti e fornitori**. In particolare, viene chiarito che essa deve avvenire, **a regime, entro 60 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.**

Il commercialista telematico

Solo per l'anno solare 2006, il termine sopra citato è stato posticipato, dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25/05/2007, 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'art. 7, D.P.R. n. 542/1999** (limiti che consentono di optare per la liquidazione trimestrale), **ovvero a:**

- € 309.874,14: per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- € 516.459,90: per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Modalità di trasmissione

La **trasmissione**, esclusivamente in via telematica, degli elenchi clienti e fornitori deve avvenire attraverso i servizi:

- **Entratel**, se si è obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per più di venti soggetti,
- **Internet (fisconline)** se la dichiarazione del sostituto d'imposta comprende meno di venti soggetti o se non si è tenuti alla presentazione della stessa ma si è tenuti alla trasmissione telematica di altre dichiarazioni. In alternativa, ci si può avvalere degli intermediari autorizzati. Entro cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio dei dati, l'agenzia delle Entrate inoltra telematicamente una **ricevuta**, che costituisce la prova di avvenuta ricezione degli elenchi, attestante il corretto invio e l'acquisizione dei dati. Se il *file* di trasmissione è scartato, la circostanza viene comunicata al soggetto interessato che ha cinque giorni di tempo per provvedere a un nuovo invio.

In caso di omessa o tardiva presentazione degli elenchi, o qualora gli stessi contengano dati falsi o incompleti, è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa da un minimo di 258 a un massimo di 2.065 euro, di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997. **È stato precisato che si rende applicabile l'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Dott. Antonio Gigliotti

10 Ottobre 2007