Roberto Orlandi, Avvocato
Claudio Orlandi, Avvocato
Marzia Passerini, Avvocato
Maurizio Orlandi, Dottore Commercialista
Marcello Orlandi, Dottore Commercialista
Roberto Orlandi, Dottore Commercialista
Marco Orlandi, Dottore Commercialista
Paolo Piccinno, Dottore Commercialista
Stefano Orlandi, Dottore
Mauro Santini, Dottore
Vincenzo Baraldi, Dottore

Milano, 28 marzo 2017

CIRCOLARE N. 6/2017

SPESOMETRO RELATIVO AL 2016

Entro il 10.4.2017, per i contribuenti "mensili", ed entro il 20.4.2017, per i contribuenti "trimestrali", è dovuta la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA relative al 2016 e delle operazioni relative al turismo.
Non risultano più dovute le specifiche comunicazioni per le operazioni "*black list*" e per gli acquisti da operatori economici sammarinesi certificati con autofattura.

1 PREMESSA

L'art. 21 del DL 78/2010 (conv. L. 122/2010), nella versione precedente alle modifiche apportate dall'art. 4 del DL 193/2016 (conv. L. 225/2016), prevede l'obbligo, per tutti i soggetti passivi IVA, di comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate tutte le operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro"):

- di qualsiasi importo, se soggette all'obbligo di emissione della fattura;
- di importo non inferiore a 3.600,00 euro, al lordo dell'IVA, se non soggette all'obbligo di emissione della fattura.

L'Agenzia delle Entrate, mediante il provv. 2.8.2013 n. 94908, ha approvato il modello per effettuare la suddetta comunicazione, con le relative specifiche tecniche e le istruzioni (modello di comunicazione polivalente).
Considerato che la nuova versione dell'art. 21 del DL 78/2010 si applica a decorrere dall'anno d'imposta 2017, per le operazioni relative al 2016 deve ritenersi ancora sussistente l'obbligo comunicativo di cui alla previgente versione dell'art. 21 citato, secondo le modalità e i termini previsti dal provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908.
In virtù di quanto previsto dall'art. 4 co. 4 e dall'art. 7-*quater* co. 21 del DL 193/2016, inoltre, sono **abolite alcune comunicazioni** per le quali era utilizzato il modello polivalente, vale a dire:

- la comunicazione delle operazioni effettuate, da parte dei soggetti passivi IVA, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Stati o territori definiti "*black list*", ai sensi dell'art. 1 del DL 40/2010 (conv. L. 73/2010), a decorrere dall'anno d'imposta 2016;
- la comunicazione degli acquisti di beni effettuati presso operatori economici di San Marino con pagamento dell'IVA mediante autofattura, ai sensi dell'art. 16 lett. c) del DM 24.12.93, a partire dalle autofatture annotate dall'1.1.2017.

Viene, inoltre, abolita la comunicazione dei dati relativi alle attività di *leasing* finanziario ed operativo, di locazione e/o di noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili, da parte dei relativi operatori commerciali. In assenza di una specifica norma di decorrenza, si ritiene che debbano ancora essere comunicati i dati relativi al 2016, nel modello polivalente o, in alternativa, entro il 30.6.2017 utilizzando lo specifico modello.
Restano soggette all'obbligo di comunicazione mediante modello polivalente le operazioni in contanti relative al turismo, effettuate nei confronti di persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e, comunque, diversa da quella di uno degli Stati dell'Unione europea, ovvero dei Paesi dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato italiano, da parte dei commercianti al minuto (e soggetti equiparati) e delle agenzie di viaggio, di importo pari o superiore a 1.000,00 euro e fino a 15.000,00 euro, ai sensi dell'art. 3 co. 2-*bis* del DL 16/2012.

2 COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA ("SPESOMETRO")

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

Sono obbligati alla comunicazione di cui all'art. 21 del DL 78/2010 (c.d. "spesometro") tutti i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni rilevanti ai fini del tributo.

2.1.1 Soggetti obbligati

In considerazione dell'applicazione generalizzata dell'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA per tutti i soggetti passivi d'imposta, l'adempimento è previsto anche per:

- i soggetti in contabilità semplificata (di cui agli artt. 18 e 19 del DPR 600/73);
- gli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole, ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72;
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia o ivi identificati direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale;
- i curatori fallimentari e commissari liquidatori, per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR 26.10.72 n. 633.

Acquisti "promiscui"

Per gli acquisti "promiscui" degli enti non commerciali, cioè destinati sia all'attività istituzionale, sia a quella commerciale (o agricola), la registrazione della fattura dovrebbe comportare l'obbligo di comunicazione dell'operazione per l'intero importo.

2.1.2 Soggetti esclusi

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA:

- i soggetti aderenti al regime fiscale agevolato per autonomi di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014;
- i soggetti che hanno aderito al regime dei c.d. "nuovi minimi" di cui all'art. 27 co. 1 - 2 del DL 98/2011.

Il provv. Agenzia delle Entrate 6.4.2016 n. 49798, con riferimento all'anno 2015, ha escluso dall'obbligo in esame le Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196, nonché le Amministrazioni autonome.

È previsto uno specifico esonero dall'obbligo di presentazione dello "spesometro" *ex* art. 21 del DL 78/2010 per i soggetti che, a decorrere dall'anno d'imposta 2017, optano per il regime di trasmissione telematica dei dati delle fatture ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015. Quest'ultimo esonero si ritiene confinato al solo "spesometro" infrannuale riferito ai dati 2017 (nella versione successiva alle modifiche di cui all'art. 4 del DL 193/2016) e non anche allo "spesometro" annuale da presentarsi nel 2017 per il 2016.

Decadenza dal regime dei "nuovi minimi"

In relazione ai c.d. "nuovi minimi", l'esonero dallo "spesometro" non opera se, in corso d'anno, si verifica una causa di decadenza dal regime; in tal caso, vanno comunicate le operazioni effettuate dalla data in cui sono venuti meno i requisiti per l'applicazione del regime semplificato.

In linea generale, quindi, la fuoriuscita dal regime, salvo che i ricavi o compensi conseguiti siano superiori a 45.000,00 euro, determina l'obbligo di comunicare le operazioni poste in essere solo dall'annualità successiva.

2.1.3 Operazioni straordinarie e altre trasformazioni sostanziali soggettive

Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, avvenute durante il periodo di riferimento della comunicazione, è necessario distinguere le seguenti ipotesi:

- nel caso in cui il soggetto si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva, quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto;
- nel caso in cui il soggetto non si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dal soggetto stesso.

In particolare, se l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale soggettiva ha luogo prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione, il soggetto subentrante deve comunicare le operazioni del soggetto estinto relative:

- all'annualità precedente, con una distinta ed autonoma comunicazione;
- all'anno in corso, con un'unica comunicazione riepilogativa.

2.2 OPERAZIONI OGGETTO DI COMUNICAZIONE

Sono oggetto della comunicazione i corrispettivi relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi, rese e ricevute, rilevanti ai fini IVA:

- a prescindere dall'importo unitario dell'operazione, se soggette all'obbligo di emissione della fattura;
- di importo non inferiore a 3.600,00 euro al lordo dell'IVA, se non soggette all'obbligo di emissione della fattura.

2.2.1 Deroga per operazioni senza obbligo di emissione della fattura

Con riferimento alle operazioni senza obbligo di emissione della fattura, il provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908 (replicato, da ultimo, dal provv. 6.4.2016 n. 49798) ha stabilito che il limite di 3.600,00 euro, al lordo dell'IVA, non opera nel caso in cui sia stata emessa la fattura:

- su base volontaria;
- ovvero, a seguito di richiesta del cliente facoltativamente, cioè in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale, *ex* art. 22 co. 1 del DPR 633/72, ovvero per obbligo, da parte degli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, *ex* art. 22 co. 3 del DPR 633/72.

Richiesta obbligatoria della fattura

Tra i "consumatori finali", destinatari di beni e servizi non documentati da fattura, rispetto ai quali opera pertanto la soglia di 3.600,00 euro, la circ. Agenzia delle Entrate 24/2011 (§ 2.1) ha compreso "*gli imprenditori e i professionisti che hanno acquistato beni e servizi non rientranti nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo*".

2.2.2 Casi particolari

Le istruzioni relative alla compilazione del modello di comunicazione polivalente hanno fornito chiarimenti su alcune casistiche particolari.

Fatture cointestate

Le operazioni documentate da fatture cointestate devono essere comunicate per ognuno dei soggetti cointestatari.

Fatture ricevute per operazioni effettuate dai "nuovi minimi"

Le fatture ricevute per operazioni effettuate dai c.d. "nuovi contribuenti minimi" devono essere comunicate, in quanto le stesse, pur non recando l'addebito dell'imposta, sono da considerare comunque rilevanti e, quindi, soggette a registrazione ai fini IVA.

Contabilità separate

In caso di esercizio di due attività in contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72, la fattura del fornitore che contiene costi promiscui ad entrambe le attività può essere comunicata:

- compilando un dettaglio unico, ancorché possa dar luogo a distinte registrazioni;
- al netto di eventuali voci "fuori campo IVA".

Autotrasportatori

Per gli autotrasportatori, iscritti al relativo Albo, che possono annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello della loro emissione *ex* art. 74 co. 4 del DPR 633/72, l'obbligo di inserimento nella comunicazione decorre dal momento in cui le medesime sono registrate.

Schede carburante

Sono esclusi dalla comunicazione i dati degli acquisti di carburante pagati con carte di credito, di debito e prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'art. 7 co. 6 del DPR 605/73.

Nell'ipotesi in cui, invece, gli acquisti di carburante sono registrati mediante le c.d. "schede carburante", il modello di comunicazione polivalente prevede la possibilità, per il soggetto obbligato alla comunicazione, di riportarne i dati con le stesse modalità del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300,00 euro *ex* art. 6 co. 1 e 6 del DPR 695/96.

Pertanto, analogamente a quanto disposto per gli operatori che si avvalgono della semplificazione in esame, prevista per la registrazione delle fatture attive e passive di importo inferiore a 300,00 euro, al fine di comunicare i dati delle schede carburanti occorre barrare la casella "documento riepilogativo" nel quadro FA in caso di comunicazione "aggregata" o nel quadro FR in caso di comunicazione "analitica".

La casella "documento riepilogativo" dovrebbe, invece, essere alternativa all'indicazione del codice fiscale e della partita IVA della controparte.

A prescindere, inoltre, dalla modalità di predisposizione della comunicazione, andranno indicati:

- l'ammontare complessivo delle operazioni imponibili della scheda oggetto di riepilogo;
- l'ammontare complessivo della relativa imposta.

Spedizioni internazionali di beni

Le prestazioni di servizi strettamente legate ad operazioni di importazione ed esportazione (es. servizi di spedizione e trasporto), non imponibili ai fini IVA ai sensi dell'art. 9 del DPR 633/72, vanno comunicate al netto degli importi esclusi (es. diritti doganali).

Vendite per corrispondenza

Le vendite per corrispondenza sono comunicate con le stesse modalità delle altre operazioni effettuate attraverso i canali distributivi ordinari. Di conseguenza, per le operazioni per le quali:

- viene rilasciata fattura occorre comunicare la vendita indipendentemente dall'importo;
- non viene emessa fattura, la comunicazione deve essere effettuata se di importo non inferiore a 3.600,00 euro, al lordo dell'IVA.

Cessioni gratuite oggetto di autofattura

Le cessioni gratuite di beni oggetto di autofatturazione, rientranti nell'attività propria dell'impresa cedente, vanno comunicate con l'indicazione della partita IVA del cedente.

L'Agenzia delle Entrate, nel documento pubblicato il 19.11.2013, ha ulteriormente precisato che, nel caso in cui la cessione gratuita sia fatturata con rivalsa dell'IVA ai sensi dell'art. 18 co. 3 del DPR 633/72, la comunicazione deve riportare come imponibile il valore minimo di 1,00 euro.

Regime del margine

Le operazioni effettuate in applicazione del regime IVA dei beni usati di cui all'art. 36 del DL 41/95, non documentate da fattura, sono oggetto di comunicazione se di importo non inferiore a 3.600,00 euro.

2.3 OPERAZIONI ESCLUSE DALL'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE

Oltre alle operazioni irrilevanti ai fini IVA perché carenti di uno o più presupposti impositivi, sono escluse dall'obbligo di comunicazione ai fini del c.d. "spesometro":

- le importazioni;
- le esportazioni "dirette" di cui all'art. 8 co. 1 lett. a) e b) del DPR 633/72, comprese le cessioni interne delle esportazioni in triangolazione;
- le operazioni intracomunitarie, in quanto oggetto di dichiarazione ai fini INTRASTAT, ossia:
  − cessioni e acquisti intracomunitari di beni;
  − prestazioni di servizi "generiche", di cui all'art. 7-*ter* del DPR 633/72, territorialmente rilevanti nel Paese UE del committente, purché ivi imponibili;
- le operazioni oggetto di comunicazione obbligatoria all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'art. 7 del DPR 605/73 o di altre disposizioni (es. contratti di assicurazione, contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua e gas, contratti di mutuo, atti di compravendita di immobili);
- le operazioni finanziarie esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72, in quanto già comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari;
- i passaggi interni di beni tra attività separate di cui all'art. 36 co. 5 del DPR 633/72;
- i dati relativi alle spese mediche già trasmesse al Sistema "Tessera Sanitaria" (TS) da parte dei soggetti di cui agli artt. 1 e 2 del DM 1.9.2016 (ad esempio, parafarmacie, psicologi, infermieri, ottici, veterinari).

Vi è da segnalare che è in corso di emanazione un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che cerca di risolvere alcuni dubbi nati conseguentemente ad alcune circostanze particolari, come la questione relativa ai contribuenti che hanno già trasmesso i dati al sistema Tessera sanitaria, compresi gli iscritti agli albi professionali degli psicologi, degli infermieri e ostetriche/i e dei tecnici sanitari, i quali possono non indicare nel Modello polivalente dello

Spesometro i medesimi dati. Tuttavia, qualora risulti più agevole dal punto di vista informatico, è possibile comunque inviare, oltre ai dati previsti dallo spesometro, anche i dati già trasmessi al sistema Tessera sanitaria.

Pagamenti con carte di credito o debito

A norma dell'art. 7 co. 2 lett. o) del DL 70/2011 (conv. L. 106/2011), sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate:

- nei confronti di contribuenti non soggetti passivi IVA;
- di importo pari o superiore a 3.600,00 euro;
- qualora il pagamento del corrispettivo sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'art. 7 co. 6 del DPR 605/73.

Secondo il provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908, ai fini dell'esonero, è richiesto che le operazioni in esame non siano documentate da fattura. Tale condizione non risulta, però, richiamata dalle istruzioni per la compilazione del modello di comunicazione polivalente, ragione per la quale si è propensi a ritenere che, se il pagamento è avvenuto con carte di credito, di debito o prepagate, il cedente non sia tenuto alla comunicazione, indipendentemente dal fatto che i corrispettivi siano stati certificati con fattura, oppure con scontrino o ricevuta.

L'adempimento resta, tuttavia, obbligatorio se i suddetti operatori finanziari sono non residenti e senza stabile organizzazione in Italia.

2.4 COMPILAZIONE IN FORMA ANALITICA

Nel caso di rilevazione dei dati in forma analitica, secondo il provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908, occorre fare riferimento:

- al momento della registrazione ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del DPR 633/72;
- ovvero, in mancanza, al momento di effettuazione delle operazioni, come stabilito dall'art. 6 del DPR 633/72.

2.4.1 Operazioni soggette all'obbligo di fatturazione (quadri FE e FR)

Nell'ipotesi in cui la comunicazione sia predisposta in forma analitica, per ciascuna cessione o prestazione soggetta all'obbligo di emissione della fattura, devono essere comunicati:

- l'anno di riferimento;
- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente/prestatore e del cessionario/ committente;
- per ciascuna fattura attiva:
  − la data del documento;
  − il corrispettivo al netto dell'IVA e l'imposta, ovvero la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti;
  − per i soggetti obbligati alla registrazione delle fatture emesse, la data di registrazione;
- per ciascuna fattura passiva:
  − la data di registrazione;
  − il corrispettivo al netto dell'IVA e l'imposta, ovvero la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti;
  − la data del documento;
- per gli operatori che si avvalgono della semplificazione di cui all'art. 6 co. 1 e 6 del DPR 695/9619, i dati relativi al documento riepilogativo riguardanti:

  - il numero del documento;
  - l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni;
  - l'ammontare complessivo dell'imposta;
- per ciascuna controparte e per ciascuna operazione:
  - l'importo della nota di variazione;
  - l'importo dell'eventuale imposta.

Operazioni passive

Le istruzioni per la compilazione del modello polivalente precisano che, per le operazioni passive indicate nel quadro FR, la data rilevante è quella di registrazione.

Analoga indicazione è prevista ai fini della comunicazione degli acquisti da soggetti non residenti, relativamente alla registrazione dell'autofattura (quadro SE).

Autofatture

Nel quadro FE, relativo alla comunicazione in forma analitica delle fatture emesse, è presente la casella "autofattura".

Secondo le istruzioni, la medesima deve essere selezionata in caso di autofatture emesse ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 633/72 "*a seguito di un acquisto da un soggetto non residente senza stabile organizzazione che non si sia identificato direttamente o non abbia nominato un rappresentante fiscale*".

L'Agenzia delle Entrate, nel documento 19.11.2013, ha affermato che sarebbe corretto non indicare le operazioni in *reverse charge* nel quadro FE, in quanto non si tratta di operazioni attive, ma di annotazioni inserite nel registro delle fatture emesse al solo scopo di neutralizzare l'IVA "a credito" derivante dall'acquisto.

La casella, invece, non deve essere barrata, per le operazioni già escluse "oggettivamente" dall'adempimento, tra cui gli acquisti da fornitori di altri Stati UE, già ricompresi nei modelli INTRASTAT.

Anche nel quadro FR, relativo alla comunicazione in forma analitica delle fatture ricevute, è presente la casella "autofattura", in cui indicare le "autofatture emesse per operazioni rientranti nella fattispecie disciplinata dagli artt. 7-*bis* e 7-*ter* del DPR 633/72 in mancanza degli elementi identificativi del fornitore non residente".

Nel documento Agenzia delle Entrate 19.11.2013 è stato, inoltre, precisato che la casella "autofattura" del quadro FR va barrata anche:

- nel caso in cui manchino elementi sufficienti ad individuare la controparte non residente (come nell'ipotesi di acquisto tramite Internet a fronte del quale il fornitore non emette documentazione che riporti tutte le proprie generalità anagrafiche);
- nelle ipotesi di documentazione emessa dalla controparte non residente illeggibile o recante dati formalmente non utilizzabili.

Reverse charge

La casella "*reverse charge*" del quadro FR deve essere barrata per tutte le fattispecie di inversione contabile previste dal DPR 633/72, ancorché le istruzioni alla compilazione del modello polivalente si limitino a menzionare solo alcune fattispecie (acquisto di materiale d'oro e d'argento; prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori; acquisto di rottami e metalli non ferrosi).

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nel documento del 19.11.2013, ad esempio, devono essere ricomprese anche le cessioni di cellulari e microprocessori, mentre le cessioni di immobili sono escluse in quanto già comunicate all'Anagrafe tributaria. L'obbligo comunicativo

deve, quindi, ritenersi esteso, anche in assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia, alle operazioni effettuate con il meccanismo del *reverse charge* nel settore edile, di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-*ter*) del DPR 633/72 (introdotta con legge di stabilità 2015).

2.4.2 Operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (quadro DF)

Per le cessioni o prestazioni non soggette all'obbligo di emissione della fattura, di importo unitario pari o superiore a 3.600,00 euro, al lordo dell'IVA, la comunicazione in forma analitica presuppone che siano comunicati:

- l'anno di riferimento;
- il codice fiscale del cessionario/committente;
- per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati di cui all'art. 4 co. 1 lett. a) e b) del DPR 605/73, ossia:
  − per le persone fisiche, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale;
  − per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta e il domicilio fiscale. Per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, vanno inoltre indicati gli elementi previsti per le persone fisiche per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
- i corrispettivi, al lordo dell'IVA.

Esclusione dalla comunicazione per le operazioni passive

Dato che nel quadro DF è prevista l'indicazione del codice fiscale del cessionario/committente e non anche di quello del cedente/prestatore, sembrerebbe che l'obbligo comunicativo, per le operazioni non documentate da fattura, sia limitato alle operazioni attive.

Operazioni con pagamento frazionato

Riguardo alle operazioni con pagamento frazionato, in dottrina è stato affermato che, dal momento che il quadro DF richiede l'indicazione della data di ciascuna operazione, sembrerebbe che la comunicazione, in caso di pagamento frazionato, sia esclusa laddove gli importi pagati a titolo di acconto e di saldo siano inferiori a 3.600,00 euro, al lordo dell'IVA, anche se il corrispettivo dell'operazione è superiore a tale soglia.

Una diversa conclusione è stata, invece, indicata nella circ. Agenzia delle Entrate 30.5.2011 n. 24 (§ 3.2), secondo la quale il carattere unitario dell'operazione non viene meno nel caso di pagamento frazionato del corrispettivo mediante acconti e saldo, peraltro anche se effettuato in anni diversi.

Tale precisazione, resa con riferimento agli "elenchi clienti e fornitori", dovrebbe ritenersi tuttora valida, ai fini del c.d. "spesometro".

2.4.3 Operazioni attive con soggetti non residenti (quadro FN)

Il quadro FN è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle operazioni attive realizzate con soggetti non residenti.

La compilazione del quadro, per le persone fisiche richiede le seguenti informazioni:

- cognome e nome;
- data di nascita e Comune e Stato estero di nascita;
- codice dello Stato estero del domicilio;
- codice identificativo IVA.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche sono, invece, richiesti:

- denominazione o ragione sociale;

- città estera della sede legale;
- codice dello Stato estero della sede legale;
- indirizzo estero della sede legale.

Devono essere inoltre riportati i dati relativi a:

- data di emissione della fattura;
- data di registrazione fattura;
- numero della fattura;
- imponibile e imposta.

2.4.4 Acquisti di servizi da non residenti (quadro SE)

Nel quadro SE del modello di comunicazione polivalente devono essere riportati:

- le prestazioni di servizi documentate da fatture ricevute da soggetti extra-UE di cui agli artt. 7-*bis* - 7-*septies* del DPR 633/72, per le quali, all'atto della registrazione della fattura devono risultare i dati del prestatore;
- gli acquisti di beni *ex* art. 7-*bis* del DPR 633/72 e le fatture per servizi ricevuti da prestatori UE che non vengono comunicate negli elenchi INTRASTAT.

Prestazioni di servizi rese da soggetti UE

Secondo quanto indicato nel documento Assosoftware del 23.10.2013, sembrerebbe che nel quadro SE debbano essere comunicate anche le prestazioni di servizi documentate da fattura, rese da prestatori di altri Stati della UE e che, in ogni caso, il richiamo agli artt. 7-*sexies* e 7-*septies* del DPR 633/72, nonché all'art. 7-*quinquies* co. 1 lett. b), non sia pertinente trattandosi di prestazioni verso "privati consumatori".

2.5 COMPILAZIONE IN FORMA AGGREGATA (QUADRO FA)

Nel caso di rilevazione dei dati in forma aggregata devono essere compilati:

- il quadro FA, per le operazioni documentate da fattura;
- il quadro SA, per le operazioni non documentate da fattura.

Data di registrazione della fattura

Secondo il provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908, ai fini dell'individuazione degli elementi informativi da trasmettere, il soggetto obbligato deve fare riferimento alla data di emissione o di ricezione del documento.

Diversamente da quanto previsto dal provvedimento, tuttavia, le istruzioni per la compilazione del modello polivalente precisano che, anche per le operazioni esposte in forma aggregata, rileva la data di registrazione della fattura, soluzione che sembra preferibile, in quanto coerente con quello che accade se si sceglie di comunicare le operazioni in forma analitica.

2.5.1 Operazioni documentate da fattura (quadro FA)

Per le operazioni documentate da fattura, gli elementi informativi relativi alle operazioni da comunicare in forma aggregata sono, per ciascuna controparte, distintamente per le operazioni attive e per le operazioni passive:

- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale;
- il numero delle operazioni aggregate;
- l'importo totale delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- l'importo totale delle operazioni fuori campo IVA;
- l'importo totale delle operazioni con IVA non esposta in fattura;
- l'importo totale delle note di variazione;
- l'imposta totale sulle operazioni imponibili;

- l'imposta totale relativa alle note di variazione.

Note di variazione

Ai fini della compilazione delle colonne relative alle note di variazione in forma aggregata (colonne 10, 11, 15 e 16 del quadro FA):

- le "note di variazione a debito per la controparte" (colonna 10) e l'"imposta sulle note di variazione a debito" (colonna 11) si riferiscono alle note che generano un debito di imponibile nei confronti della controparte (B) del soggetto che presenta lo "spesometro" (A), ossia:
  − le note di credito emesse da B sulla cessione/prestazione ad A;
  − le note di debito emesse da A sulla cessione/prestazione a B;
- le "note di variazione a credito per la controparte" (colonna 15) e l'"imposta sulle note di variazione a credito" (colonna 16) si riferiscono alle note che generano un credito di imponibile nei confronti della controparte (B) del soggetto che presenta lo "spesometro" (A), ossia:
  − le note di credito emesse da A sulla cessione/prestazione a B;
  − le note di debito emesse da B sulla cessione/prestazione ad A.

Importi "fuori campo IVA"

Nonostante non sussista un chiarimento esplicito, si ritiene possibile escludere dalla comunicazione gli importi "fuori campo IVA", per esempio perché carenti del requisito territoriale, come nell'ipotesi dell'acquisto di voli aerei per trasporto di passeggeri su tratte internazionali, limitatamente al 62% del corrispettivo.

2.5.2 Operazioni non documentate da fattura (quadro SA)

La comunicazione aggregata è ammessa anche per le operazioni non documentate da fattura, seppure il provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94908, in merito alla suddetta modalità di predisposizione della comunicazione, faccia esclusivo riferimento alle operazioni per le quali sia stata emessa la fattura.

Esclusione dalla comunicazione per le operazioni passive

Dato che nel quadro SA è prevista l'indicazione del codice fiscale del cessionario/committente e non anche di quello del cedente/prestatore, sembrerebbe che l'obbligo comunicativo, per le operazioni non documentate da fattura, sia limitato alle operazioni attive.

2.5.3 Operazioni con soggetti non residenti (quadro BL)

Le operazioni con controparti non residenti possono essere rilevate, in forma aggregata, nel quadro BL, indicando, tanto per le operazioni attive che per quelle passive, l'ammontare (e la relativa imposta) di:

- operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- operazioni non soggette ad IVA;
- note di variazione.

3 MODELLO DI COMUNICAZIONE POLIVALENTE

La struttura del modello polivalente, e l'utilizzo dei diversi quadri, dipende dalla modalità di predisposizione della comunicazione, la quale può essere effettuata esponendo i dati:

- in forma analitica;
- ovvero, in forma aggregata.

L'opzione per la modalità di invio delle informazioni (in forma analitica ovvero aggregata) è vincolante per l'intero contenuto del modello, anche in caso di invio sostitutivo.

3.1 COMUNICAZIONI ESCLUSE DALL'INVIO IN FORMA AGGREGATA

L'opzione per l'invio dei dati in forma aggregata non è ammessa per le comunicazioni relative:

- agli acquisti di beni da operatori economici di San Marino con assolvimento dell'IVA mediante autofattura;
- agli acquisti e alle cessioni da e nei confronti dei produttori agricoli in regime IVA di esonero, di cui all'art. 34 co. 6 del DPR 633/72;
- alle operazioni in contanti relative al turismo:
  − effettuate dai soggetti di cui agli artt. 22 (commercianti al minuto e soggetti equiparati) e 74-*ter* (agenzie di viaggio) del DPR 633/72, nei confronti delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e, comunque, diversa da quella di uno dei Paesi dell'Unione europea, ovvero dei Paesi dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato italiano;
  − di importo pari o superiore a 1.000,00 euro e fino a 15.000,00 euro.

Lo schema che segue evidenzia la struttura del modello polivalente, indicando i quadri che accolgono i dati in forma analitica e quelli che prevedono i dati in forma aggregata.

Quadro	Oggetto	Forma
Frontespizio	Tipo di comunicazione, quadri, soggetto d'imposta ecc.	-
Quadro FA	Operazioni documentate da fattura esposte in forma aggregata	Aggregata
Quadro SA	Operazioni senza fattura esposte in forma aggregata	Aggregata
Quadro BL	Operazioni con controparti residenti o domiciliate in Stati a fiscalità privilegiata Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata Acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata	Aggregata
Quadro FE	Fatture emesse - Documenti riepilogativi	Analitica
Quadro FR	Fatture ricevute - Documenti riepilogativi	Analitica
Quadro NE	Note di variazione emesse	Analitica
Quadro NR	Note di variazione ricevute	Analitica
Quadro DF	Operazioni senza fattura	Analitica
Quadro FN	Operazioni con soggetti non residenti	Analitica
Quadro SE	Acquisti da operatori residenti in San Marino Acquisti di servizi da non residenti	Analitica
Quadro TU	Operazioni legate al turismo	Analitica
Quadro TA	Riepilogo	–

3.2 COMUNICAZIONI ABOLITE

In virtù di quanto previsto dall'art. 4 co. 4 e dall'art. 7-*quater* co. 21 del DL 193/2016, inoltre, sono abolite alcune comunicazioni per le quali era utilizzato il modello polivalente, vale a dire:

- la comunicazione delle operazioni effettuate, da parte dei soggetti passivi IVA, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Stati o territori definiti "*black*

list", ai sensi dell'art. 1 del DL 40/2010 (conv. L. 73/2010), a decorrere dall'anno d'imposta 2016;

- la comunicazione degli acquisti di beni effettuati presso operatori economici di San Marino con pagamento dell'IVA mediante autofattura, ai sensi dell'art. 16 lett. c) del DM 24.12. 93, a partire dalle autofatture annotate dall'1.1.2017.

Viene, inoltre, abolita la comunicazione dei dati relativi alle attività di *leasing* finanziario ed operativo, di locazione e/o di noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili, da parte dei relativi operatori commerciali. In assenza di una specifica norma di decorrenza, si ritiene che debbano ancora essere comunicati i dati relativi al 2016, nel modello polivalente o, in alternativa, entro il 30.6.2017 utilizzando lo specifico modello.

Per quanto concerne l'abolizione delle comunicazioni delle operazioni effettuate con controparti "*black list*", si segnala che, pur essendo venuti meno gli obblighi di monitoraggio di cui all'art. 1 del DL 40/2010, esse rivestono la natura di ordinarie operazioni con l'estero e, in quanto tali, dovranno essere comunque riportate nel modello polivalente nei quadri dello "spesometro".

Ci si interroga, quindi, in merito alla possibilità di utilizzare gli ordinari quadri BL e SE, previsti nello "spesometro" per esporre le operazioni con l'estero.

Saranno, naturalmente, escluse dalla comunicazione le operazioni (pur effettuate con controparti "*black list*") per le quali sussiste un'esclusione dall'indicazione nello "spesometro".

3.3 OPERAZIONI IN CONTANTE LEGATE AL TURISMO

In deroga al divieto di utilizzo del contante per operazioni tra privati di importo pari o superiore a 3.000,00 euro, l'art. 3 co. 1 del DL 16/2012 consente il superamento del limite fino ad un importo di 15.000,00 euro per le operazioni:

- effettuate dai soggetti di cui agli artt. 22 (commercianti al minuto e soggetti equiparati) e 74-*ter* (agenzie di viaggio) del DPR 633/72;
- nei confronti delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e, comunque, diversa da quella di uno dei Paesi dell'Unione europea, ovvero dei Paesi dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato italiano;
- di importo pari o superiore a 3.000,00 euro e fino a 15.000,00 euro.

La condizione per fruire della deroga è che il cedente del bene o il prestatore del servizio provveda ai seguenti adempimenti:

- all'atto dell'effettuazione dell'operazione acquisisca fotocopia del passaporto del cessionario o del committente nonché apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio *ex* art. 47 del DPR 445/2000, attestante che lo stesso non è cittadino italiano né cittadino di uno degli Stati della UE ovvero dello Spazio economico europeo e che ha la residenza fuori del territorio dello Stato;
- nel primo giorno feriale successivo a quello di effettuazione dell'operazione versi il denaro contante incassato in un conto corrente intestato al cedente o al prestatore presso un operatore finanziario, consegnando a quest'ultimo copia della ricevuta della comunicazione effettuata all'Agenzia delle Entrate (modello di comunicazione polivalente).

Ai sensi dell'art. 3 co. 2-*bis* del DL 16/2012, i soggetti di cui agli artt. 22 e 74-*ter* del DPR 633/72 comunicano all'Agenzia delle Entrate le operazioni effettuate con utilizzo del contante, di importo pari o superiore a 1.000,00 euro.

Le operazioni in contanti relative al turismo sono rilevate nel quadro TU del modello di comunicazione polivalente.

Altri quadri

Le operazioni in contanti relative al turismo, laddove ne sussistano i requisiti, devono essere comunicate anche nel quadro FN, relativo alle operazioni attive con soggetti non residenti.

3.4 TERMINI PER L'INVIO DEL MODELLO POLIVALENTE

Secondo quanto previsto dall'art. 8 del provv. Agenzia delle Entrate 2.8.2012 n. 94908, le comunicazioni relative allo "spesometro", riferite all'annualità 2016, devono essere effettuate entro:

- il 10.4.2017, da parte dei soggetti che effettuano le liquidazioni IVA su base mensile;
- il 20.4.2017, da parte degli altri soggetti.

Al fine di stabilire il termine per l'invio della comunicazione, la periodicità delle liquidazioni IVA va verificata con riguardo alla situazione del contribuente nell'anno in cui avviene la trasmissione del modello.

I medesimi termini riguardano le comunicazioni per le operazioni in contanti relative al turismo.

Invece, per le comunicazioni dei dati dei contratti stipulati nel 2016 dalle società di *leasing*, locazione e noleggio, oltre al termine del 10.4.2017 o del 20.4.2017, è possibile effettuare la comunicazione entro il 30.6.2017, secondo quanto previsto dal punto 2.4 del provv. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 119563, utilizzando lo specifico modello e non il modello polivalente.

3.5 REGIME SANZIONATORIO

Secondo quanto previsto dall'art. 21 co. 1 ultimo periodo del DL 78/2010, per l'omessa comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA41, ovvero per l'effettuazione con dati incompleti o non veritieri, si applica la sanzione amministrativa da un minimo di 250,00 euro a un massimo di 2.000,00 euro ai sensi dell'art. 11 del DLgs. 471/9743.

È possibile avvalersi degli ordinari istituti previsti dall'ordinamento per la riduzione delle suddette sanzioni, dal ravvedimento operoso alla definizione agevolata.

Lo Studio resta a completa disposizione per qualsiasi chiarimento al riguardo.

I migliori saluti.

Studio Associato Orlandi