

telematici Entratel e Fisconline, **fino al 31 gennaio 2014**. Entro lo stesso termine si potranno inviare anche gli eventuali file che annullano o sostituiscono i precedenti invii.

Dunque, restano ferme le date del 12 novembre (per chi effettua le liquidazioni mensili) e del 21 novembre 2013 (per chi effettua le liquidazioni trimestrali) per l'invio dello spesometro relativo al 2012, ma i canali telematici rimarranno aperti per la trasmissione, fino al 31 gennaio 2014.

Inoltre, per dissipare i dubbi suscitati fra gli operatori dal primo comunicato stampa, con il secondo, dell'8 novembre u.s., l'Agenzia ha specificato che la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA relative al 2012 (e dei suoi annullamenti o sostituzioni) può essere "validamente" effettuata fino alla suddetta data del 31 gennaio 2014, ossia può essere eseguita fino a tale data senza l'applicazione di sanzioni.

Una vera e propria proroga al 31/01/2014 è stata invece concessa con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 130406 del 7 novembre 2013 (come anticipato nel comunicato stampa del 7 novembre stesso), per gli operatori finanziari tenuti a comunicare i dati delle operazioni rilevanti ai fini IVA, di importo non inferiore a 3.600 euro, relative al periodo 6 luglio - 31 dicembre 2011, in cui l'acquirente è un consumatore finale che ha effettuato i pagamenti con carte di credito, di debito e prepagate.

Ciò premesso, si evidenziano di seguito le caratteristiche inerenti al nuovo modello di comunicazione polivalente.

## **1. MODELLO UNICO**

Il nuovo modello di comunicazione polivalente è unico - con le ulteriori precisazioni che saranno fornite nel prosieguo- per le seguenti comunicazioni:

- 1) Operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro"): modello obbligatorio dalle operazioni relative all'anno 2012 (il precedente modello di "spesometro" e le relative specifiche tecniche ed istruzioni restano in vigore per le operazioni relative ad annualità precedenti al 2012, come disposto dal punto 14 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 94908 del 2 agosto 2013);
- 2) Operazioni in contanti legate al turismo: modello obbligatorio dalle operazioni effettuate dal 29/04/2012 (entrata in vigore del D.L. 16/2012);
- 3) Acquisti da operatori della Repubblica di San Marino: modello obbligatorio per gli acquisti annotati dal 1° gennaio 2014.  
Rispetto alle disposizioni contenute nel citato Provv. Ag. Entrate n. 94908/2013 ed alle indicazioni allegate al modello (a norma delle quali il nuovo modello diventava obbligatorio per gli acquisti annotati a decorrere dal 1° ottobre 2013), in base alle istruzioni fornite sul sito dell'Agenzia, accogliendo le richieste degli operatori economici, per gli acquisti da San Marino effettuati fino al 31 dicembre 2013, è consentito utilizzare, in alternativa al nuovo modello polivalente, le precedenti modalità di comunicazione;
- 4) Operazioni effettuate con operatori economici dei Paesi "Black list": modello obbligatorio per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2014. Anche per tale comunicazione, l'Agenzia, ampliando il precedente *dies a quo* fissato nelle disposizioni contenute nel citato Provv. Ag. Entrate n. 94908/2013 ed alle indicazioni allegate al modello (operazioni effettuate dal 1° ottobre 2013), nelle istruzioni fornite sul sito ha precisato che per le operazioni "Black list" effettuate fino al 31 dicembre 2013, è consentito utilizzare, in alternativa al nuovo modello polivalente, le precedenti modalità di comunicazione;

- 5) Dati relativi ai contratti di noleggio, locazione e leasing (da parte degli operatori commerciali che svolgono tali attività): modello alternativo al modello allegato al Provv. Ag. Entrate del 21/11/2011 (che rimane valido).

## **2. FINALITA'**

Le finalità della nuova comunicazione emergono dal punto 12 del Provv. 94908/2013, il quale sottolinea che i dati e le notizie che pervengono all'Amministrazione Finanziaria sono raccolti, inseriti ed elaborati nei sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria, al fine di eseguire analisi selettive e di individuare esclusivamente i soggetti che posseggono i requisiti fissati per l'esecuzione dei controlli fiscali, anche ai fini della determinazione sintetica del reddito.

Dunque, i dati trasmessi al Fisco vengono utilizzati per il cd. "redditometro", per l'accertamento sintetico ed induttivo.

## **3. TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE SINGOLE COMUNICAZIONI**

In base a quanto disposto nel Provv. 94908/2013 e nelle istruzioni al modello definitivo, si indicano di seguito i termini di presentazione delle singole comunicazioni, segnalando che le istruzioni al modello precisano che, nei casi in cui il termine finale per l'invio dei dati cada di sabato o in un giorno festivo, detto termine deve intendersi automaticamente prorogato al primo giorno lavorativo successivo alla data di scadenza.

### **1) Operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro")**

<b>Anno</b>	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Termine presentazione annuale</b>
2012	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 12 novembre 2013
	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 21 novembre 2013
2013 e successivi	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento
	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento

Come precisato dalle istruzioni al modello, al fine di stabilire il termine per l'invio della comunicazione, la periodicità della liquidazione IVA va verificata con riguardo alla situazione del contribuente nell'anno in cui avviene la trasmissione del modello.

Ciò significa che per l'invio nel 2013 dello spesometro relativo al 2012, occorre verificare la situazione del contribuente nell'anno 2013 stesso, mentre a regime occorrerà verificare la situazione nell'anno successivo a quello di riferimento.

### **2) Operazioni in contanti legate al turismo:**

<b>Anno</b>	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Termine presentazione annuale</b>
2012	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 12 novembre 2013

	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 21 novembre 2013
2013 e successivi	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento
	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento

Come precisato dalle istruzioni al modello, al fine di stabilire il termine per l'invio della comunicazione, la periodicità della liquidazione IVA va verificata con riguardo alla situazione del contribuente nell'anno in cui avviene la trasmissione del modello.

### **3) Acquisti di beni da operatori della Repubblica di San Marino:**

<b>Periodo</b>	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Termine presentazione periodico</b>
Dagli acquisti registrati dal 1° ottobre 2013 (facoltativo)	Soggetti che effettuano acquisti di beni da operatori economici sanmarinesi senza addebito d'IVA ("reverse-charge")	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione nei registri di cui agli artt. 23 e 25 D.P.R. n. 633/1972 (ex art. 16, lettera c), D.M. 24/12/1993)
Dagli acquisti registrati dal 1° gennaio 2014 (obbligatorio)	Soggetti che effettuano acquisti di beni da operatori economici sanmarinesi senza addebito d'IVA ("reverse-charge")	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione nei registri di cui agli artt. 23 e 25 D.P.R. n. 633/1972 (ex art. 16, lettera c), D.M. 24/12/1993)

Il termine sopra indicato sostituisce la precedente scadenza fissata dalla Circolare del Ministero delle Finanze 20 aprile 1973, n. 30, la quale disponeva che la comunicazione, in forma cartacea, all'ufficio italiano dell'Agenzia delle Entrate doveva avvenire entro 5 giorni dalla registrazione delle operazioni d'acquisto nei registri IVA.

### **4) Operazioni effettuate con operatori economici dei Paesi "Black list":**

<b>Periodo</b>	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Termine presentazione periodico</b>
Dalle operazioni registrate dal 1° ottobre 2013 (facoltativo)	Soggetti che effettuano operazioni, attive o passive, con operatori economici dei Paesi "Black list"	Entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento, mensile o trimestrale
Dalle operazioni registrate dal 1° gennaio 2014 (obbligatorio)	Soggetti che effettuano operazioni, attive o passive, con operatori economici dei Paesi "Black list"	Entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento, mensile o trimestrale

Come stabilito dal Provv. Ag. Entrate n. 94908/2013 e confermato dalle istruzioni allegate al modello definitivo, per la comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi "Black list" restano fermi i periodi di riferimento previsti dall'art. 2 ed i termini di invio previsti dall'art. 3 del D.M. 30 marzo 2010.

Ne discende che la prima scadenza in cui sarà obbligatorio usare il nuovo modello è quella del 28 febbraio 2014, per gli operatori con periodicità mensile (tenuti a comunicare le operazioni di gennaio 2014) o del 30 aprile 2014, per gli operatori con periodicità trimestrale (tenuti a comunicare le operazioni del 1° trimestre 2014).

Al riguardo, si ricorda che si fa riferimento alle operazioni "registrate" (ancorché riferimenti a operazioni "effettuate"), sulla scorta sia dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con il precedente modello, sia del riferimento alle "operazioni registrate", contenuto nelle istruzioni al nuovo modello.

**5) Dati relativi ai contratti di noleggio, locazione e leasing (comunicazione da parte degli operatori commerciali che svolgono tali attività):**

<b>Anno</b>	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Termine presentazione annuale</b>
2012	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 12 novembre 2013
	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 21 novembre 2013
2013 e successivi	Soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini IVA	Entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento
	Soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale ai fini IVA	Entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento

Come precisato dalle istruzioni al modello, al fine di stabilire il termine per l'invio della comunicazione, la periodicità della liquidazione IVA va verificata con riguardo alla situazione del contribuente nell'anno in cui avviene la trasmissione del modello.

Si fa presente che, qualora i soggetti che svolgono tali attività optino per la comunicazione dei dati, relativi ai contatti di noleggio, locazione e leasing, con il modello allegato al Provv. 21/11/2011, anziché con il nuovo modello di comunicazione polivalente, il termine per la comunicazione dei dati relativi al 2012 è il 12 novembre 2013.

**4. MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE**

Il modello della comunicazione polivalente deve essere presentato esclusivamente in via telematica, utilizzando direttamente il servizio Entratel o Internet, ovvero tramite gli intermediari abilitati.

L'Agenzia delle Entrate ha reso gratuitamente disponibile il *software* di controllo necessario per verificare la congruenza dei dati da trasmettere con quanto previsto dalle specifiche tecniche allegate al presente atto, affinché tale controllo sia necessariamente eseguito prima della trasmissione telematica della comunicazione, pena lo scarto della comunicazione medesima.

## 5. **AMBITO SOGGETTIVO**

Sono obbligati alla presentazione della comunicazione polivalente tutti i soggetti passivi ai fini IVA, che abbiano effettuato almeno una delle tipologie di operazioni di seguito elencate:

- operazioni rilevanti ai fini IVA nel periodo di riferimento;
- operazioni legate al turismo realizzate in contanti in deroga alla disposizione dell'art. 49, co. 1, D.Lgs. 231/2007, di importo compreso tra euro 1.000,00 e euro 15.000,00, e comunque nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 3, co. 1, lett. a) e b), D.L. 16/2012;
- registrazioni di acquisti di beni da operatori economici sanmarinesi, con il sistema reverse-charge;
- operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi a fiscalità privilegiata iscritte nella c.d. "Black list", ossia negli elenchi individuati dal D.M. 4 maggio 1999 e dal D.M. 21/11/2001.

Si fa presente che sono esonerati dal solo spesometro (essendo invece tenuti agli altri obblighi comunicativi):

- i c.d. "nuovi contribuenti minimi", che si avvalgono del regime di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, L. 244/2007 e all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011 (punto 2.1. Prov. Direttore Agenzia Entrate n. 94908 del 2 agosto 2013);
- Stato, Regioni, Province, Comuni e altri organismi di diritto pubblico, i quali sono esonerati per gli anni 2012 e 2013. A decorrere dal 1° gennaio 2014, tali soggetti sono obbligati alla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA non documentate da fattura elettronica, di cui all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge n. 244/2007 (Prov. Direttore Agenzia Entrate n. 128483 del 5 novembre 2013).

## 6. **MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELLE COMUNICAZIONI**

Come disposto dal punto 5 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, vi sono due modalità di compilazione delle comunicazioni formanti il nuovo modello polivalente:

- ❖ i dati possono essere inviati in **forma analitica**, indicando ogni singola operazione attiva e passiva (sistema che rappresenta una sorta di duplicazione telematica dei registri IVA) oppure possono essere inviati in **forma aggregata**, indicando distintamente le operazioni attive e passive effettuate con una medesima controparte, ossia con ciascun cliente e fornitore;
- ❖ per esercitare l'opzione, occorre selezionare la relativa casella nel frontespizio del modello in corrispondenza del rigo "Formato comunicazione";
- ❖ ancorché nel provvedimento si legga che "*l'opzione esercitata, tramite il modello allegato, è vincolante per l'intero contenuto della comunicazione, anche in caso di invio sostitutivo*", nelle istruzioni è stato chiarito che "l'opzione è vincolante per tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA (spesometro) contenute nella comunicazione", con ciò lasciando intuire che il vincolo dell'opzione si debba intendere limitato a tutte (e sole) le operazioni rientranti nello spesometro, e che, pertanto il contribuente possa essere libero di optare per un tipo di formato per lo spesometro e per un differente formato per le altre comunicazioni;
- ❖ in ogni caso, occorre tenere in considerazione che solo per alcune comunicazioni è prevista l'opzione, mentre per altre è obbligatoria la compilazione in forma analitica, come di seguito illustrato:

- **Opzione per compilazione analitica oppure aggregata:**
  - Operazioni rilevanti ai fini IVA (secondo quanto disposto dal Provvedimento, nell'ambito dello spesometro, gli acquisti e cessioni da e nei confronti dei produttori agricoli di cui all'art. 34, co. 6, D.P.R. n. 633/1972, esonerati da adempimenti IVA, con volume d'affari annuo precedente non superiore a 7.000 euro, dovevano obbligatoriamente essere comunicati con il formato analitico; tuttavia, dalle istruzioni al modello, sembra evincersi la possibilità di applicare anche a tali dati la modalità aggregata. D'altra parte, sarebbe assurdo che anche un solo acquisto da un produttore agricolo esonerato, comporti l'obbligo del soggetto acquirente di optare per la compilazione analitica);
  - Dati relativi ai contratti stipulati con i clienti, da parte degli operatori commerciali che svolgono attività di leasing finanziario ed operativo e di locazione e/ noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità di riporto e aeromobili (con alcune eccezioni);
  - Operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati «Black list»;
  
- **Obbligo di compilazione analitica:**
  - Acquisti di beni da operatori economici sanmarinesi senza addebito IVA (reverse-charge);
  - Operazioni in contanti legate al turismo, di importo pari o superiore a 1.000 euro

Al riguardo, si evidenzia che l'unico problema di connessione tra formato analitico e aggregato si pone per le operazioni effettuate con Paesi «Black list», in quanto la comunicazione dei dati relativi ai contratti di leasing/noleggio/locazione avviene nell'ambito dei quadri relativi allo spesometro (con la conseguente estensione a questi della scelta per la compilazione, analitica o aggregata, adottata per lo spesometro), così come per le altre comunicazioni è consentita la sola esposizione analitica.

Ciò significa che la comunicazione delle operazioni effettuate con Paesi «Black list» non può essere effettuata unitamente alla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA (evento, peraltro, difficilmente attuabile, stanti i differenti termini di presentazione delle due predette comunicazioni): in altri termini, il contribuente dovrà trasmettere due distinti modelli per la comunicazione delle operazioni effettuate con Paesi «Black list» e per la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA, qualora la scelta per il formato analitico o aggregato di esposizione dei dati sia diversa nei due modelli (peraltro, probabilmente si rende necessario inviare due distinti modelli anche se l'opzione per il formato è identica per le due comunicazioni).

## **7. MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELLE COMUNICAZIONI IN CASO DI OPERAZIONI STRAORDINARIE**

Nel punto 1.7 del Provv. Del 2 agosto 2013, sono state ribadite le previsioni, già contenute nel precedente Provvedimento del 22 dicembre 201<sup>o</sup>, relative all'individuazione dei soggetti obbligati alla presentazione della comunicazione in presenza di operazioni straordinarie o di altre trasformazioni sostanziali soggettive (ad es., fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) avvenute nel corso del periodo d'imposta oggetto della comunicazione.

Al riguardo, infatti, il provvedimento stabilisce espressamente, in primo luogo, che, se un soggetto IVA si è estinto a seguito di una trasformazione sostanziale soggettiva, come, ad esempio, nel caso di un'incorporazione societaria, è il soggetto subentrante che deve compilare e inviare la comunicazione, includendovi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dal soggetto estinto nella frazione del periodo d'imposta in cui questi era ancora operante.

In sostanza, trova accoglimento la medesima regola del "subentro" negli obblighi dichiarativi dei soggetti che si estinguono a seguito di particolari operazioni societarie, adottato, nei medesimi casi di operazioni straordinarie, dalle istruzioni alla dichiarazione annuale e alla comunicazione annuale dei dati.

Dunque, le operazioni relative all'anno in cui avviene la trasformazione devono essere segnalate dal medesimo soggetto con un'unica comunicazione riepilogativa anche dei dati delle operazioni del soggetto estinto, mentre le operazioni del soggetto estinto relative alla annualità precedente alla data della trasformazione (che, a regime, si verificano dal 1° gennaio al 10 o al 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento della comunicazione) devono essere segnalate dal soggetto subentrante con una comunicazione distinta e autonoma rispetto alla propria.

In secondo luogo, il Provvedimento prevede che se un soggetto IVA, a seguito di una trasformazione sostanziale soggettiva, non si è, viceversa, estinto, come, ad esempio, nel caso di un conferimento di ramo d'azienda, allora le operazioni poste in essere anteriormente al conferimento devono essere comunicate dal medesimo soggetto.

## **8. FRONTESPIZIO**

Come evidenziato nel modello e precisato nelle istruzioni, esistono essere tre tipi di comunicazione, Ordinaria, Sostitutiva o di Annullamento, da indicare nel frontespizio.

Invio ordinario: è l'invio delle comunicazioni relative alle comunicazioni e al periodo di riferimento, da effettuare entro la scadenza fissata dal Provvedimento. Nell'istruzioni viene ricordato che si considerano tempestive le comunicazioni trasmesse entro i termini previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24.09.1999).

Invio sostitutivo: è la comunicazione con la quale si opera la completa sostituzione di un documento - individuato dal "Numero di Protocollo" e dal "Protocollo documento" assegnati all'atto dell'acquisizione e desumibili dalla ricevuta telematica - precedentemente trasmesso e correttamente acquisito dal Sistema.

Si tratta di una sostituzione integrale. Pertanto, nel documento sostitutivo andranno indicate tutte le posizioni, anche quelle corrette precedentemente inviate, escludendo le sole posizioni per le quali si voglia operare la cancellazione e includendo eventuali nuove posizioni.

Annullamento: è la trasmissione con la quale il soggetto obbligato richiede l'annullamento di documento contenuto in un file ordinario o sostitutivo precedentemente trasmesso.

Si osserva che, a differenza delle altre comunicazioni e dichiarazioni fiscali, nel frontespizio non è previsto un apposito spazio per la sottoscrizione del contribuente, né per la sottoscrizione del soggetto che assume l'impegno alla trasmissione telematica.

## **9. SPESOMETRO**

### **9.1. Oggetto della comunicazione**

Sono oggetto della comunicazione i corrispettivi relativi alle seguenti operazioni rilevanti ai fini IVA:

- a)** cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute, con emissione della fattura (**tutte, a prescindere dall'importo**);
- b)** cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute, senza emissione della fattura (c.d. business to consumer), qualora l'importo unitario dell'operazione

sia **pari o superiore a euro 3.600,00 al lordo dell'imposta sul valore aggiunto**. Dunque, per le operazioni soggette all'aliquota IVA ordinaria del 21%, la soglia minima dell'imponibile sarà pari a euro 2.975,21, mentre per lo scorporo dell'IVA alla nuova aliquota ordinaria del 22% sarà pari a euro 2.950,82.

Con una importante precisazione fornita nel Provv. Ag. Entrate 94908/2013, a soluzione dei problemi sorti con riferimento al precedente spesometro, è stato disposto che "l'emissione della fattura, in sostituzione di altro idoneo documento fiscale, determina, comunque, l'obbligo di comunicazione dell'operazione con le modalità di cui alla lettera a)".

Dunque, qualora i soggetti che non sono obbligati a rilasciare fattura, propendano comunque per la sua emissione, devono in tal caso inserire l'operazione nello spesometro, a prescindere dall'importo della stessa.

Tuttavia, per motivi di semplificazione, si evidenzia che, in deroga alla regola ora esposta, in via eccezionale le operazioni relative agli anni 2012 e 2013, effettuate dai (soli) soggetti di cui agli articoli 22 e 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 avvalendosi della facoltativa emissione della fattura, sono da comunicare solo se di importo unitario non inferiore a 3.600 euro.

Per contro, per le suddette operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2014, vige l'obbligo della comunicazione senza limiti di importo.

## **9.2. Operazioni escluse dalla comunicazione**

Sono escluse dall'ambito della comunicazione:

- le **operazioni irrilevanti ai fini IVA** per mancanza del requisito oggettivo o territoriale, e quindi escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi degli artt. 2, 3 o 15 del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi degli artt. da 7-bis a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972, ovvero in base ad altre norme.

Tuttavia, la questione dell'inserimento o meno nello spesometro di alcune specifiche operazioni irrilevanti ai fini IVA non è affatto scontata.

Infatti, sul tema occorre innanzi tutto ricordare che le prestazioni "generiche" rese a committenti soggetti passivi comunitari, ancorché non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter D.P.R. n. 633/1972, sono comunque da fatturare, e ciò a decorrere ormai dal 1° gennaio 2010. Peraltro, si deve sottolineare che, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2010, tali operazioni sono altresì da annotare nei modelli Intrastat.

Sul lato delle operazioni passive, si rammenta che per gli acquisti di prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7-ter, effettuati presso soggetti passivi comunitari, fino al 31/12/2012 il soggetto italiano acquirente doveva emettere autofattura o, facoltativamente, poteva procedere all'integrazione della fattura emessa dal soggetto comunitario, mentre dal 1° gennaio 2013, per tali acquisti vige l'obbligo dell'integrazione della fattura emessa dal prestatore UE. In ogni caso, già dal 1° gennaio 2010, questi acquisti costituiscono oggetto di rilevazione nei modelli Intrastat.

Oltre a ciò, si deve rilevare che, per effetto della L. 228/2012, l'obbligo di emissione della fattura si è esteso, rendendosi necessario, dal 1° gennaio

2013, fatturare anche le seguenti operazioni, sebbene permanga la loro qualificazione di operazioni irrilevanti ai fini IVA (per mancanza del requisito di territorialità), ex artt. da 7 a 7-septies:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea (operazioni per cui occorre l'annotazione "inversione contabile");
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, (operazioni per cui occorre l'annotazione "operazione non soggetta").

Alla luce di quanto sopra esposto, ed in attesa di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, si può ritenere che, se per le cessioni di beni o prestazioni di servizi, fuori campo IVA ai sensi degli artt. da 7-bis a 7-septies, effettuate nel 2012, può ritenersi pacifico l'esonero di dette operazioni dallo spesometro, per le operazioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2013 rimane dubbia la correttezza di una loro esclusione dall'obbligo comunicativo in esame (almeno per quelle non già costituenti oggetto di comunicazione con i modelli Intrastat), stante il fatto che, seppur sempre irrilevanti ai fini IVA, dalla citata data esse devono essere documentate da fattura e devono altresì confluire nel volume d'affari del contribuente (con la conseguenza di dover certamente essere anche indicate nella comunicazione annuale dati IVA e nella dichiarazione annuale IVA);

- inoltre, al fine di limitare la platea dei soggetti tenuti alla comunicazione, ed in ragione del divieto fissato dall'art. 6 dello Statuto del contribuente, rimangono escluse dall'obbligo comunicativo le **operazioni già monitorate dall'Amministrazione Finanziaria**, tra le quali, citate a titolo esemplificativo nelle istruzioni al modello, si citano:
- le importazioni;
  - le cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, co. 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/1972 (in quanto, come sottolineato nella Circolare dell'Agenzia dell'Entrate n. 24 del 30/05/2011 con riferimento al pregresso spesometro, "soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale, e, quindi, già conosciute dall'Amministrazione finanziaria". Sulla scorta di tale interpretazione ed in assenza di chiarimenti ministeriali sul nuovo spesometro, rimane dubbio se siano da considerare escluse anche le cessioni tra il primo cedente italiano ed il promotore della triangolazione (1° cessionario/2° cedente), poiché cessioni non documentate da bolletta doganale;
  - le operazioni attive e passive intercorse con operatori aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi "Black list", in quanto oggetto di autonoma comunicazione in apposita sezione del modello (quadro BL);
  - gli acquisti di beni da operatori economici sanmarinesi effettuati con il meccanismo del reverse-charge, in quanto anch'essi oggetto di autonoma comunicazione in apposita sezione del modello (quadro SE).

In relazione alle ultime due tipologie di operazioni sopra elencate, è importante notare che, opportunamente, fugando un dubbio che era emerso al momento dell'emanazione del Provvedimento ministeriale in agosto, le istruzioni al modello hanno sancito l'esclusiva indicazione delle stesse nei due specifici quadri citati, evitando così di ripetere i medesimi dati anche del quadro dello spesometro;

- oltre a ciò, non devono essere comunicate le **operazioni che hanno costituito già oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/1973**, tra le quali le istruzioni al modello menzionano, a titolo esemplificativo:
- le operazioni già acquisite dall'Amministrazione Finanziaria tramite i modelli Intrastat, rappresentate certamente da acquisti e cessioni intracomunitarie, ma anche dalle prestazioni rese e ricevute da soggetti comunitari, di cui all'art. 7-ter D.P.R. n. 633/1972.  
Invero, riprendendo l'argomento accennato prima, sul punto si osserva che, nei modelli Intra, sono da includere già da un paio d'anni le prestazioni di servizi "generiche" rese nei confronti di soggetti comunitari, escluse da IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972: pertanto, anche nell'ipotesi in cui prevalga l'orientamento di comprendere nello spesometro le operazioni attive ex artt. da 7-bis a 7-septies effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2013 nei confronti di soggetti comunitari ed extracomunitari, a motivo di quanto precisato nelle istruzioni al modello polivalente, dovrebbero ritenersi escluse dallo spesometro le suddette prestazioni di servizi "generiche" effettuate verso soggetti UE ed escluse da IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, in quanto già acquisite all'Anagrafe tributaria attraverso i modelli Intrastat; analogamente, l'esclusione dovrebbe valere per gli acquisti da soggetti comunitari di servizi generici di cui all'art. 7-ter, anch'essi già rilevati nei modelli Intra.
  - le operazioni di importo pari o superiore a 3.600,00 euro, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi IVA, non documentate da fattura, qualora il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, carte di debito o prepagate, poiché tali movimenti vengono acquisiti dall'Anagrafe tributaria attraverso gli intermediari finanziari (al contrario, paradossalmente, costituiscono oggetto di comunicazione le medesime operazioni effettuate a fronte di un pagamento dell'importo con assegno o bonifico);
  - le operazioni relative a contratti di assicurazione, di utenze elettriche, telefoniche, idriche e del gas, di compravendita e di locazione di immobili, a contratti di mutuo (già citate, a titolo esemplificativo, nella Nota dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011, e nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 30/05/2011);
  - le operazioni di natura settoriale: le operazioni finanziarie esenti da IVA ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, in quanto già comunicate all'Archivio dei rapporti. Non è tuttavia chiaro perché siano considerate escluse dall'obbligo comunicativo solo le operazioni finanziarie esenti e non anche quelle imponibili (come ad esempio quelle relative alle cassette di sicurezza o alle gestioni patrimoniali), dato che anch'esse sono già note all'Amministrazione Finanziaria; i

passaggi interni di beni tra attività separate, ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 633/1972.

### **9.3. Operazioni incluse dalla comunicazione**

Rientrano pertanto nell'oggetto della comunicazione:

- le operazioni imponibili;
- le operazioni non imponibili, se si tratta di:
  - operazioni poste in essere tra operatori nazionali nell'ambito delle c.d. "esportazioni indirette" di cui alla successiva lettera c) dell'articolo 8 (ossia per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali, in quanto per esse non rileva il fatto che le dichiarazioni di intento siano oggetto di comunicazione con apposito modello), nonché nell'ambito delle c.d. "triangolazioni comunitarie", di cui all'articolo 58 del decreto legge n. 331 del 1993, trattandosi, nella sostanza, di operazioni interne assimilate, ai soli fini del trattamento non imponibile IVA, alle esportazioni (sono invece escluse le operazioni di cui all'art. 8, al comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/1972);
  - operazioni assimilate a norma degli articoli *8-bis*, *8-quater*, 71 e 72 del decreto; a tal riguardo, si evidenzia che sono soggette all'adempimento le operazioni attive effettuate nei confronti dello Stato della Città del Vaticano, mentre quelle rese nei confronti della Repubblica di san Marino vanno comunicate solo nel quadro BL – Operazioni con Paesi Black list);
  - prestazioni di servizi internazionali ex art.9 del D.P.R. n. 633/1972 (come peraltro sottolineato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 24/E del 30/05/2011); con riguardo a quelle strettamente legate ad operazioni di importazione ed esportazione (servizi di spedizione e trasporto), le istruzioni precisano che esse sono da comunicare al netto degli importi esclusi (es. diritti doganali ex art. 15 del decreto);
- operazioni esenti ex art. 10 DP.R. n. 633/1972 (ad esclusione di quelle finanziarie).

### **9.4. Operazioni particolari**

Costituiscono casi particolari le seguenti operazioni illustrate nelle istruzioni al modello, per le quali, nella compilazione occorre prestare adeguata attenzione:

- Cessioni gratuite: le cessioni gratuite per le quali si adotta il sistema dell'autofattura (finalizzato a liquidare l'IVA a debito senza rivalsa al cessionario) vanno indicate nello spesometro, evidenziando anziché i dati del cessionario, la partita IVA del cedente. Probabilmente il medesimo criterio deve essere applicato nel caso in cui ci si avvalga del "registro degli omaggi". Per contro, le cessioni gratuite per le quali è emessa regolare fattura a carico del cessionario, senza addebito del corrispettivo ma con evidenziazione di imponibile ed imposta, con o senza rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario, vanno comunicate con modalità analoghe alle altre operazioni non gratuite;
- Fatture cointestate: nel caso di fatture cointestate, occorre evidenziare l'operazione distintamente per ognuno dei cointestatari (probabilmente, ripartendo, anche se le istruzioni non lo precisano, il corrispettivo tra i diversi co-acquirenti);

- Fatture ricevute da coloro che adottano il regime fiscale di vantaggio (c.d. nuovi "contribuenti minimi"): tali acquisti, seppur non soggetti ad IVA, sono considerati rilevanti ai fini dell'imposta e quindi sono da comunicare nello spesometro;
- Fatture ricevute per prestazioni di leasing o noleggio: le istruzioni precisano che l'alternativa tra compilazione dello spesometro ovvero del modello ex art. 21, D.L. 78/2010 vale per i soli prestatori di leasing, noleggio e locazione di beni, mentre per i soggetti utilizzatori di tali beni in leasing, noleggio o locazione permane l'obbligo della comunicazione con lo spesometro;
- Schede carburante: le istruzioni chiariscono che, sulla scorta della semplificazione operata dall'art. 7, co. 2, lett. p), D.L. 70/2011, i contribuenti che non sono tenuti all'utilizzo della scheda carburante in quanto hanno effettuato acquisti di carburante pagandoli con carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari italiani, non sono obbligati alla comunicazione dei dati nello spesometro, poiché questi vengono comunicati all'Amministrazione Finanziaria dagli operatori finanziari.  
Invece, sempre sulla base delle istruzioni, nei casi in cui permane la tenuta delle schede carburante occorre predisporre la comunicazione avvalendosi delle modalità previste per i "Documenti riepilogativi";
- Documenti riepilogativi: in base all'art. 6 D.P.R. n. 695/1996, è prevista la possibilità per i contribuenti di annotare nei registri IVA non le singole fatture emesse o ricevute di importo unitario non superiore a 300 euro, bensì un documento riepilogativo di tutte le fatture emesse e/o ricevute, il quale deve essere numerato e deve contenere i numeri delle fatture cui esso si riferisce, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata  
In ragione di detta semplificazione, nello spesometro, nei quadri FA, FE ed FR, è inserita la specifica casella "Documento riepilogativo" (vedi *infra* per la compilazione).

## 9.5. Esposizione in forma analitica o aggregata

Come detto, nello spesometro le operazioni attive e passive possono essere indicate in forma analitica, ovvero aggregata. Il modello polivalente prevede diversi quadri a seconda della scelta di compilazione del contribuente:

- Per l'invio dei dati in **forma analitica**, si utilizzano i seguenti quadri, per le operazioni documentate da fattura:
  - Quadro FE, per le fatture emesse;
  - Quadro FR, per le fatture ricevute;
  - Quadro NE, per le note di variazione emesse;
  - Quadro NR, per le note di variazione ricevute;
  - Quadro FN, per le operazioni con non residenti
  - Quadro SE, per gli acquisti di servizi da non residenti;
- Per l'invio dei dati in **forma analitica**, si utilizzano i seguenti quadri, per le operazioni non documentate da fattura:
  - Quadro DF (ovviamente per le sole operazioni attive);
- Per l'invio dei dati in **forma aggregata**, si utilizza il seguente quadro, per le operazioni documentate da fattura:

- Quadro FA, sia per le fatture emesse che per quelle ricevute;
  - Quadro BL, per le parti relative a "Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata" ed a "Acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata"
- Per l'invio dei dati in **forma aggregata**, si utilizza il seguente quadro, per le operazioni non documentate da fattura:
- Quadro SA (ovviamente per le sole operazioni attive).

## **9.6. Quadro FE- Fatture emesse/Documenti riepilogativi – Forma analitica**

Il quadro FE è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle fatture emesse e dei documenti riepilogativi di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695 del 1996.

È composto dai seguenti campi:

- Partita IVA cliente
- Codice fiscale Cliente
- Documento riepilogativo
- Data emissione
- Data registrazione
- Numero fattura / Documento riepilogativo
- Numero delle fatture oggetto di riepilogo (non obbligatorio)
- Noleggio
- IVA non esposta in fattura
- Importo
- Imposta
- Autofattura

Dunque, per ogni singola fattura emessa, devono essere compilati i campi sopra elencati.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- casella "Documento riepilogativo": tale casella deve essere selezionata in alternativa ai campi "Partita IVA cliente" e "Codice fiscale cliente", qualora il soggetto si sia avvalso della semplificazione di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695/1996 per il riepilogo delle fatture emesse di importo inferiore a 300,00 euro ciascuna: dunque, se sono state registrate fatture attive con documento riepilogativo, l'indicazione nello spesometro avviene senza evidenza dei singoli clienti, barrando la casella in oggetto. In tal caso, i campi "Importo" e "Imposta" accoglieranno la somma degli importi (imponibili/non imponibili/esenti) delle fatture oggetto di riepilogo, nonché la relativa imposta complessiva;
- i campi "Partita IVA cliente" e "Codice fiscale cliente" non è chiaro se siano da compilare obbligatoriamente entrambi, oppure no; tuttavia, analogamente a quanto previsto nel quadro NE relativo alle note di variazione emesse potrebbe ritenersi che i campi possano essere valorizzati in alternativa;

- Il campo "IVA non esposta in fattura" deve essere compilato, secondo quanto previsto dalle istruzioni, a titolo esemplificativo, da coloro che effettuano cessioni di beni usati applicando il regime del margine, oppure dalle agenzie di viaggio e turismo;
- non vi è annotazione distinta del regime IVA applicato alle singole operazioni (imponibile, non imponibile, esente o con inversione contabile), a differenza del precedente spesometro; pertanto, l'unica differenziazione tra le operazioni imponibili e tutte le altre indistintamente emerge dalla compilazione del campo "Imposta", da effettuarsi solo per le prime;
- la casella "Autofattura" va selezionata in caso di emissione di autofatture ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. n. 633/1972, a seguito di acquisto da soggetto non residente.

A tal riguardo si segnalano quanto segue:

- o come precisato dalle istruzioni, la predetta casella non può essere barrata nell'ipotesi di emissione del documento riepilogativo ex art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695/1996. In altri termini, la casella "Documento riepilogativo" e "Autofattura" sono incompatibili tra loro. Ciò significa che nel quadro FE è necessario elencare le singole autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, co. 2, ancorché si sia proceduto a registrarle tramite formazione di un documento riepilogativo;
- o gli acquisti da soggetti non residenti con emissione di autofattura ex art. 17, co. 2, D.P.R. n. 633/1972 non sono operazioni attive, ma passive, che, allo scopo di elidere l'imposta a debito con quella a credito, devono essere registrate sia nel registro IVA vendite sia in quello IVA acquisti.

Dunque, nel presente quadro FE è stato previsto questo campo "Autofattura", semplicemente da barrare ed indicando nel campo "Partita IVA cliente", con ogni probabilità, il numero di partita IVA del cessionario o committente dichiarante, mentre nei quadri FR o SE vanno dettagliatamente riportati tutti i dati relativi all'acquisto (per le differenze tra i quadri FR ed SE si veda oltre);

- o tuttavia, non si comprende come mai questa casella "Autofattura" sia stata collocata in un quadro afferente alle operazioni attive, quando per altre operazioni analoghe sono state previste due apposite caselle - una denominata "Autofattura, e l'altra "Reverse-charge" - nel quadro FR riguardante le operazioni passive;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione". In mancanza, deve essere utilizzata la "Data del documento". In ogni caso, è obbligatorio indicare, alternativamente, la "Data del documento", oppure la "Data di registrazione".

### **9.7. Quadro FR- Fatture ricevute/Documents riepilogativi – Forma analitica**

Il quadro FR è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle fatture ricevute e dei documenti riepilogativi di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695 del 1996.

È composto dai seguenti campi:

- Partita IVA (del fornitore)

- Documento riepilogativo
- Numero delle fatture oggetto di riepilogo (non obbligatorio)
- IVA non esposta in fattura
- Data del documento
- Data registrazione
- Importo
- Imposta
- Autofattura
- Reverse Charge

Dunque, per ogni singola fattura ricevuta, devono essere compilati i campi sopra elencati.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- casella "Documento riepilogativo": tale casella deve essere selezionata in alternativa al campo "Partita IVA", qualora il soggetto si sia avvalso della semplificazione di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695/1996 per il riepilogo delle fatture ricevute di importo unitario inferiore a 300,00 euro: dunque, se sono state registrate fatture passive con documento riepilogativo, l'indicazione nello spesometro avviene senza evidenza dei singoli fornitori, barrando la casella in oggetto. In tal caso, i campi "Importo" e "Imposta" accoglieranno la somma degli importi (imponibili/non imponibili/esenti) delle fatture oggetto di riepilogo, nonché la relativa imposta complessiva;
- Il campo "IVA non esposta in fattura" deve essere compilato, per le operazioni passive documentate da fattura senza IVA esposta (come nel caso di acquisto di beni usati con il regime del margine);
- non vi è annotazione distinta del regime IVA applicato alle singole operazione (imponibile, non imponibile, esente o con inversione contabile), a differenza del precedente spesometro; pertanto, l'unica differenziazione tra le operazioni imponibili e tutte le altre indistintamente emerge dalla compilazione del campo "Imposta", da effettuarsi solo per le prime;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione". E' peraltro obbligatorio indicare la "Data di registrazione", mentre la "Data del documento" è facoltativa. La scelta tra l'indicazione della "Data di registrazione" o la "Data del documento" è possibile solo per i documenti riepilogativi;
- la casella "Autofattura" va selezionata in caso di:
  - 1) autofatture emesse per *"operazioni rientranti nella fattispecie disciplinata dagli artt. 7-bis e 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 in mancanza degli elementi identificativi del fornitore non residente"*. Su questo punto sussistono numerose perplessità, dovute sia al tenore letterale della disposizione, sia a ragioni di coerenza logico-giuridica. Invero, innanzi tutto non si comprende a quali dati mancanti facciano

riferimento nelle istruzioni. Probabilmente, al codice identificativo IVA o ad altro codice identificativo assegnato dallo Stato estero. Considerato che è proprio questo il dato richiesto in più nel quadro SE rispetto al quadro FR, si potrebbe supporre che le istruzioni intendano riferirsi a tale codice.

Dunque, sembrerebbe che l'assenza di questi elementi identificativi (ad oggi non definiti) obblighi il contribuente ad inserire le autofatture nel quadro FR in esame, barrando la casella "Autofattura", mentre la presenza di tali elementi imponga la collocazione delle autofatture nel quadro SE (di seguito illustrato).

Oltre a ciò, non è tuttavia chiaro perché le istruzioni menzionino le sole fattispecie dell'art. 7-bis e 7-ter e non anche le fattispecie disciplinate dagli altri articoli fino al 7-septies (pur sempre ricordando che gli acquisti di prestazioni generiche ex art. 7-ter da soggetti passivi comunitari sono da considerare esclusi dallo spesometro, in quanto già comunicare con i modelli Intra).

- 2) autofatture emesse per acquisti da agricoltore esonerato dall'emissione della fattura, ai sensi dell'art. 34, co. 6, D.P.R. n. 633/1972;
- 3) autofatture emesse in virtù della regolarizzazione di acquisti allorquando il cedente/fornitore non ha provveduto all'emissione della fattura, ovvero alla sua emissione per un importo (o per un'imposta) inferiore al dovuto, ai sensi dell'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997 e dell'art. 46, co. 5, D.L. 331/1993;

Come specificato dalle istruzioni, la predetta casella non può essere barrata nell'ipotesi di emissione del documento riepilogativo ex art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695/1996. In altri termini, la casella "Documento riepilogativo" e "Autofattura" sono incompatibili tra loro. Ciò significa che nel quadro FR è necessario elencare le singole autofatture emesse nelle ipotesi sopra elencate, ancorché si sia proceduto a registrarle tramite formazione di un documento riepilogativo.

E' inoltre precisato che la casella "Autofattura" non deve essere selezionata per l'indicazione di operazioni in reverse-charge, per le quali sussiste apposito campo;

- la casella "Reverse-charge" va selezionata in caso di:
  - 1) acquisti di materiale d'oro e d'argento, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, co. 5, D.P.R. n. 633/1972, previa integrazione della fattura ricevuta dal fornitore;
  - 2) acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a), D.P.R. n. 633/1972, previa integrazione della fattura ricevuta dal fornitore;
  - 3) acquisti di rottami e di altri materiali di recupero, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 74, co. 7 e 8, D.P.R. n. 633/1972, previa integrazione della fattura ricevuta dal fornitore;

- le istruzioni chiariscono che per le suddette tipologie di operazioni è permessa la compilazione della casella "Documento riepilogativo", "se la totalità delle operazioni riepilogate nel documento è di questa tipologia" (volendosi forse intendere che debba essere della medesima tipologia, ossia di una delle tre fattispecie sopra dette);

#### **9.8. Quadro DF- Operazioni senza emissione della fattura – Forma analitica**

Il quadro DF è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle operazioni (ovviamente attive) di importo superiore a 3.600,00 (comprensivo di IVA) senza emissione di fattura.

Si ricorda che per le operazioni di importo inferiore alla predetta soglia, non documentate da fattura, non vige l'obbligo della loro indicazione nello spesometro. Peraltro, ancorché le istruzioni al modello specificano che in questo quadro devono essere riportate le operazioni (aventi le citate caratteristiche) "effettuate nei confronti di soggetti privati o comunque nei confronti di soggetti passivi che agiscono come privati", deve ritenersi necessaria la sua compilazione anche per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi IVA, qualora questi, per vari motivi, non richiedano la fattura a fronte dell'acquisto di beni o servizi, sebbene esso sia relativo all'attività d'impresa.

È composto dai seguenti campi:

- Codice fiscale
- Data dell'operazione
- Importo del documento

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data dell'operazione", che, secondo le istruzioni, dovrebbe coincidere con la data di registrazione del corrispettivo, di registrazione", conformemente a quanto previsto dal Provvedimento del 2 agosto 2013;
- il campo "Importo del documento" è obbligatorio e deve assumere valore non inferiore a 3.600,00 (IVA compresa), non dovendo l'operazione essere comunicata sotto tale soglia;
- si ritiene che il quadro debba essere utilizzato per comunicare al Fisco le singole operazioni: di conseguenza, la verifica del raggiungimento della soglia di euro 3.600,00 va effettuata in base all'importo del singolo documento (come dispongono le istruzioni) e, pertanto, anche le operazioni frazionate in acconto e saldo devono essere considerate separatamente ed annotate in tale quadro qualora l'importo di ciascuna ricevuta fiscale (o di ciascuno scontrino fiscale) non risulti inferiore a 3.600,00 euro, tenendo sempre mente al fatto che le operazioni di importo pari o superiore a tale soglia non devono comunque essere comunicate, nell'ipotesi in cui siano rese verso contribuenti non soggetti passivi IVA, se il pagamento è avvenuto con carte di credito, di debito o prepagate.

### **9.9. Quadro NE- Note di variazione emesse - Forma analitica**

Il quadro NE è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle note di variazione emesse.

È composto dai seguenti campi:

- Partita IVA cliente
- Codice fiscale Cliente
- Data emissione nota
- Data registrazione nota
- Numero nota
- Importo
- Imposta

Dunque, per ogni singola nota di variazione emessa, devono essere compilati i campi sopra elencati.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- tale quadro ricalca il quadro FE, relativo alle fatture emesse;
- i campi "Partita IVA cliente" e "Codice fiscale cliente" devono essere valorizzati in alternativa;
- casella "Documento riepilogativo": tale casella deve essere selezionata in alternativa al campo "Partita IVA", qualora il soggetto si sia avvalso della semplificazione di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. n. 695/1996 per il riepilogo delle fatture ricevute di importo inferiore a 300,00 euro ciascuna: dunque, se sono state registrate fatture passive con documento riepilogativo, l'indicazione nello spesometro avviene senza evidenza dei singoli fornitori, barrando la casella in oggetto. In tal caso, i campi "Importo" e "Imposta" accoglieranno la somma degli importi (imponibili/non imponibili/esenti) delle fatture oggetto di riepilogo, nonché la relativa imposta complessiva;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione". In mancanza, deve essere utilizzata la "Data di emissione nota";
- i campi "Importo" e "imposta" ammettono valori negativi;
- sono esonerate dalla comunicazione le variazioni in diminuzione senza applicazione dell'IVA (ossia rilevanti ai soli fini contabili), in quanto operazioni fuori campo IVA.

### **9.10. Quadro NR- Note di variazione ricevute - Forma analitica**

Il quadro NR è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle note di variazione ricevute.

È composto dai seguenti campi:

- Partita IVA (del fornitore)
- Data del documento
- Data registrazione
- Importo
- Imposta

Dunque, per ogni singola nota di variazione ricevuta, devono essere compilati i campi sopra elencati.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- tale quadro ricalca il quadro FR, relativo alle fatture ricevute;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi occorre fare riferimento alla "Data di registrazione". E' peraltro obbligatorio indicare la "Data di registrazione";
- i campi "Importo" e "imposta" ammettono valori negativi;
- sono esonerate dalla comunicazione le variazioni in diminuzione senza applicazione dell'IVA (ossia rilevanti ai soli fini contabili), in quanto operazioni fuori campo IVA.

#### **9.11. Quadro FN - Operazioni con non residenti – Forma analitica**

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

È composto dai seguenti campi:

- Per le persone fisiche:
  - Cognome
  - Nome
  - Data di nascita
  - Comune / Stato estero di nascita
  - Provincia
  - Codice Stato estero del domicilio
  - Codice identificativo IVA
- Per le persone non fisiche:
  - Denominazione / Ragione sociale
  - Città estera della Sede legale
  - Codice stato estero della Sede legale
  - Indirizzo estero della Sede legale
- Dati contabili:
  - Data emissione documento/fattura
  - Data registrazione fattura
  - Numero fattura
  - Noleggio
  - Imponibile/Importo
  - Imposta

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- si ritiene che il quadro FN integri il quadro FE, afferente alle operazioni attive dello spesometro nella forma analitica, dovendosi in esso ricomprendere specificamente le sole operazioni attive poste in essere con soggetti non residenti;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione". In assenza, deve essere utilizzata la "Data di emissione documento/fattura". In ogni caso, è obbligatorio indicare, alternativamente, la "Data di emissione documento/fattura", oppure la "Data di registrazione";
- le istruzioni precisano che se l'operazione è documentata da fattura, occorre valorizzare il campo "Numero fattura";
- analogamente al quadro FE, per ogni singola operazione devono essere compilati i campi "Importo" ed "Imposta", non essendo prevista alcuna specificazione del regime IVA applicato (imponibile, non imponibile, esente, non soggetto); per quanto concerne le operazioni irrilevanti ai fini IVA, di cui agli artt. da 7-bis a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972, ma assoggettate all'obbligo di emissione della fattura e di inclusione nel volume d'affari IVA del soggetto dichiarante, si rinvia alle considerazioni esposte in premessa.

#### **9.12. Quadro SE:**

##### **Acquisti di servizi da non residenti - Forma analitica**

##### **Acquisti da operatori residenti nella Repubblica di San Marino - Forma analitica**

Il quadro SE, come il quadro BL, è composito, in quanto esso accoglie distinte tipologie di operazioni:

- Acquisti di servizi da non residenti;
- Acquisti da operatori residenti nella Repubblica di San Marino.

##### **Acquisti di servizi da non residenti:**

Il quadro SE è dunque riservato (anche) alla comunicazione, in forma analitica, degli acquisti di servizi da non residenti.

È composto dai seguenti campi:

- Per le persone fisiche:
  - Cognome
  - Nome
  - Data di nascita
  - Comune / Stato estero di nascita
  - Provincia
  - Codice Stato estero del domicilio
- Per le persone non fisiche:
  - Denominazione / Ragione sociale
  - Città estera della Sede legale

- Codice stato estero della Sede legale
- Indirizzo estero della Sede legale
- Codice identificativo IVA
- Dati contabili:
  - Data emissione documento/fattura
  - Data registrazione fattura
  - Numero fattura
  - Noleggio
  - Imponibile/Importo
  - Imposta

Con riguardo alla compilazione della comunicazione degli acquisti di servizi da non residenti, si osserva quanto segue:

- si ritiene che la compilazione del quadro SE, con l'indicazione degli acquisti di servizi da non residenti, sia integrativa del quadro FR, afferente alle operazioni passive dello spesometro in forma analitica;
- Le istruzioni a tale quadro sono imprecise ed oscure: in esse è scritto che occorre comunicare le *"prestazioni di servizi documentate da fattura ricevute da soggetti extracomunitari di cui agli artt. da 7bis a 7septies del DPR 633/1972, per le quali, all'atto della registrazione della fattura, devono risultare i dati del prestatore"*.

Non è chiaro perché le istruzioni si riferiscano solo agli acquisti di servizi e non anche a quelli di beni e al contempo richiama l'art. 7-bis (relativo, appunto, ai beni).

A tal riguardo, nell'assoluta incertezza delle istruzioni, si può ritenere che debbano essere comunicati anche gli acquisti di beni, contrariamente a quanto indicato nel titolo del quadro.

Così come non è chiaro perché si debbano indicare solo gli acquisti da fornitori extracomunitari.

Si è dell'avviso che vadano inclusi nel quadro SE anche gli acquisti da fornitori comunitari (sia di beni che di servizi, come sopra detto), perlomeno per il 2012, stante il fatto che dal 1° gennaio 2013 gli acquisti da soggetti comunitari non possono più essere autofatturati, ma per l'assolvimento dell'imposta si deve obbligatoriamente procedere con il meccanismo dell'integrazione della nota ricevuta dal fornitore; ovviamente, come più volte affermato, non devono essere comunicati gli acquisti da fornitori comunitari già oggetto di rilevazione nei modelli Intrastat;

- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione", la quale è peraltro obbligatoria;
- il Codice identificativo IVA della controparte non è obbligatorio.

### **9.13. Quadro FA– Operazioni documentate da fattura esposte in forma aggregata – Forma aggregata**

Il quadro FA è riservato alla comunicazione, in forma aggregata, delle operazioni attive e passive documentate da fattura.

In sostanza, in ogni rigo di detto quadro è permessa l'esposizione di tutte le operazioni, attive o passive, intercorse nell'anno con una singola controparte (cliente o fornitore), certificate da fattura.

È composto dai seguenti campi:

- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale della controparte; al riguardo, si evidenzia che, poiché il modello, erroneamente, riporta il campo "Partita IVA cliente" e "Codice fiscale cliente", nella versione aggiornata del software le suddette diciture sono state rispettivamente sostituite dall'espressione "Partita IVA cliente/fornitore" e "Codice fiscale cliente/fornitore";
- il numero delle operazioni aggregate;
- l'importo totale delle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- 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.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- nel campo relativo al "Totale delle imponibili, non imponibili ed esenti" confluiscono tutte le operazioni soggette ad IVA, ad eccezione di quelle per le quali l'IVA non appare esposta in fattura (ad. es., quelle relative al regime del margine), le quali devono essere collocate nello specifico campo "Operazioni con IVA non esposta";
- anche nel quadro FA è ammessa la selezione della casella "Documento riepilogativo", la quale deve essere barrata nell'ipotesi di emissione e registrazione di uno o più documenti riepilogativi nel corso dell'anno, i quali riepilogano fatture attive o passive di importo inferiore a euro 300,00; la casella "Documento riepilogativo" deve essere selezionata in alternativa ai campi "Partita IVA cliente" e "Codice fiscale cliente";
- per quanto concerne il momento rilevante per l'indicazione dei dati in forma aggregata relativi sia alle operazioni attive che passive, si evidenzia che, in base al punto 7 del Provv. Ag. Entrate n. 94908 del 2013, occorre fare riferimento alla data di emissione (operazioni attive) o di ricezione del documento (operazioni passive);
- le note di variazione, emesse o ricevute, non devono essere sommate algebricamente all'operazione principale, bensì devono essere inserite negli appositi campi per esse previsti, denominati "Totale note di variazione a debito per la controparte" e "Totale imposta sulle note di variazione a debito", collocati nel riquadro delle "Operazioni attive", e "Totale note di variazione a credito per la controparte" e "Totale imposta sulle note di variazione a credito", collocati nel riquadro delle "Operazioni passive".

Tuttavia, rimane dubbia la compilazione dei suddetti campi, stante la didascalia utilizzata.

In particolare, data l'assenza di ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, si potrebbe ritenere che il campo "Totale imposta sulle note di variazione a debito" vada valorizzato inserendovi le operazioni che comportano un'IVA a debito per il contribuente che presenta lo spesometro, ossia le note di debito emesse dal contribuente al proprio cliente, unitamente alle note di credito emesse dal cliente nei confronti del contribuente; così come il campo "Totale imposta sulle note di variazione a credito" vada valorizzato inserendovi le operazioni che comportano un'IVA a credito per il contribuente che presenta lo spesometro, ossia le note di credito emesse dal contribuente al proprio cliente, unitamente alle note di debito emesse dal cliente nei confronti del contribuente. Secondo tale interpretazione, proposta anche da associazioni nazionali di produttori di software (vedi nota di Assosoftware del 22/10/2013), la "controparte" è sempre da intendersi come controparte del soggetto che presenta lo spesometro. Dunque, un'ottica totalmente diversa rispetto a quella accolta nella dichiarazione IVA, nella quale confluiscono nel quadro delle operazioni attive (e simmetricamente di quelle passive), tutte le operazioni che rettificano, in aumento o in diminuzione, una precedente operazione attiva (o passiva) e che sono quindi ad essa collegate;

- in tale quadro non sono presenti né la casella "Autofattura", né la casella "Reverse-charge": sembrando assurdo dedurre da ciò l'inammissibilità dell'opzione per il format aggregato (apparendo illogico che anche una sola operazione con emissione di autofattura o in regime di inversione contabile possa pregiudicare la scelta per l'esposizione aggregata dei dati), si può ritenere che vadano seguite, per quanto possibile, le medesime regole previste per la compilazione del quadro FE e del quadro FR, riportando come partita IVA il numero di partita IVA del cessionario o committente dichiarante.  
Oltre a ciò, si deve tenere in considerazione il fatto che nel quadro BL vanno inseriti, tra le altre operazioni, gli acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata;
- Occorre altresì considerare che, sempre nel quadro BL, devono essere riepilogate le "Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata": dunque, si ritiene che le operazioni attive, documentate da fattura, rese nei confronti di qualsiasi soggetto estero (purché non si tratti di operazioni già comunicate con i modelli Intra), debbano essere comunicate con questo apposito quadro BL (e non esposte nel quadro FA), qualora il contribuente abbia optato per la compilazione in forma aggregata.

#### **9.14. Quadro SA- Operazioni senza fattura esposte in forma aggregata – Forma aggregata**

Il quadro SA è riservato alla comunicazione, in forma aggregata, delle operazioni attive e passive non documentate da fattura.

In sostanza, in ogni rigo di detto quadro è permessa l'esposizione di tutte le operazioni, attive o passive, intercorse nell'anno con una singola controparte (cliente o fornitore), per le quali non è stata emessa fattura.

È composto dai seguenti campi:

- il codice fiscale o partita IVA della controparte;
- il numero delle operazioni aggregate;
- l'importo complessivo delle operazioni.

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- dal momento che né il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, né le istruzioni al modello, precisano se, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, assuma rilievo il momento di emissione ovvero di registrazione del documento, potrebbe ritenersi, in linea con quanto affermato per l'esposizione delle operazioni in forma aggregata nel quadro FA, che occorra fare riferimento alla data di emissione del documento;
- inoltre, sebbene nelle istruzioni al quadro SA non è specificato alcun limite minimo, occorre ricordare che le operazioni non documentate da fattura sono da includere nello spesometro solo se di importo (al lordo dell'IVA) pari o superiore a 3.600,00 euro;
- ancorché le istruzioni al quadro non chiariscono nulla con riguardo alla verifica del raggiungimento della soglia di euro 3.600,00, si ritiene che si possa adottare lo stesso criterio esplicitato dalle istruzioni al quadro DF con riguardo alle operazioni in forma analitica, con la conseguenza che occorre fare riferimento all'importo del singolo documento (scontrino o ricevuta fiscale) per riscontrare il superamento o meno della predetta soglia e ciò quantunque le operazioni siano distinte in acconto e saldo. In tale ipotesi, ipotizzando un acconto ed il saldo, singolarmente di importo pari o superiore a 3.600,00, nel campo "Numero delle operazioni" occorrerà riportare il numero 2.

Anche in riferimento al presente quadro, si ricorda che le operazioni di importo non inferiore alla suddetta soglia non devono essere comunicate qualora rese verso contribuenti non soggetti passivi IVA, se il pagamento è avvenuto con carte di credito, di debito o prepagate.

#### **9.15. Quadro BL:**

**Operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi con fiscalità privilegiata – Forma aggregata o analitica**

**Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata – Forma aggregata**

**Acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata – Forma aggregata**

Il quadro BL è eterogeneo, in quanto con esso è possibile comunicare tre distinte tipologie di operazioni con l'estero, tra loro differenti:

- Operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata (Black list)
- Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata
- Acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata

Purtroppo, per tale quadro, così come i quadri di seguito illustrato, anch'essi relativi alle operazioni con soggetti non residenti, non sono del tutto comprensibili né la modalità di compilazione, né il contenuto e né le finalità.

Potrebbe ritenersi che, se la parte relativa alle operazioni con Paesi Black list ha una sua autonomia, rappresentando una comunicazione a sé (e per tale motivo, descritta al seguente capitolo 7), le altre due caselle del quadro BL, unitamente al quadro FN ed SE (parte relativa agli acquisti di servizi da non residenti), rappresentino un componente, un sottoinsieme dello spesometro.

Certamente, per agevolarne l'interpretazione e la conseguente redazione operativa, si sarebbero potuti accorpate i quadri in maniera più chiara e coerente, e si sarebbero potute fornire maggiori delucidazioni sulle sue caratteristiche.

Ad oggi, in assenza di ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si evidenzia quanto segue:

#### **Operazioni con soggetti non residenti in forma aggregata:**

- tale casella (casella 3 del rigo BL002) deve essere barrata solo se si è optato, nel frontespizio, per la compilazione in forma aggregata;
- si ritiene che la presente parte del quadro BL sia integrativa del quadro FA, sul fronte delle operazioni attive;
- per ogni singola controparte (cliente) occorre indicare le medesime informazioni anagrafiche previste per le Operazioni con Paesi Black list (vedi infra);
- si ritiene che per ogni singola controparte (cliente) occorra indicare l'importo complessivo delle operazioni attive, imponibili, non imponibili ed esenti, delle operazioni non soggette ad IVA (distinte in cessioni di beni e prestazioni di servizi), e delle note di variazione, nonché della corrispondente imposta

#### **Acquisti di servizi da non residenti in forma aggregata:**

- tale casella (casella 4 del rigo BL002) deve essere barrata solo se si è optato, nel frontespizio, per la compilazione in forma aggregata;
- si ritiene che la presente parte del quadro BL sia integrativa del quadro FA, sul fronte delle operazioni passive;
- per ogni singola controparte (fornitore) occorre indicare le medesime informazioni anagrafiche previste per le Operazioni con Paesi Black list (vedi infra);
- si ritiene che per ogni singola controparte (fornitore) occorra indicare l'importo complessivo delle operazioni passive, imponibili, non imponibili ed esenti, delle operazioni non soggette ad IVA, e delle note di variazione, nonché della corrispondente imposta.

### **10. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI EFFETTUATI CON OPERATORI DI PAESI "BLACK LIST" – QUADRO BL**

La comunicazione delle operazioni effettuate con operatori aventi sede, residenza o domicilio negli Stati a fiscalità privilegiata individuati con D.M. 4 maggio 1999 e con D.M. 21 novembre 2001 deve essere resa attraverso il quadro BL del nuovo modello di comunicazione polivalente, barrando la casella 2 del rigo BL002.

Come sopra illustrato, infatti, il quadro BL accoglie tre distinte tipologie di operazioni con l'estero, delle quali due già sopra descritte in quanto afferenti allo spesometro.

Con riguardo alla compilazione della comunicazione delle operazioni "Black list", si osserva quanto segue:

### **Operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata (Black list):**

- La comunicazione di queste operazioni viene resa barrando la casella 2 del rigo BL002;
- Essa può essere fornita in forma analitica, ovvero in forma aggregata, barrando l'opzione nel frontespizio, nel rigo "Formato compilazione";
- sempre nel frontespizio, nel primo rigo, occorre indicare il periodo di riferimento nella casella "Mese o trimestre di riferimento", indicando i mesi (corrispondenti ai numeri da 1 a 12) o i trimestri (corrispondenti alle sigle da T1 a T4);

Al riguardo, si rammenta che il nuovo modello ha lasciate invariate la periodicità mensile o trimestrale delle operazioni da comunicare e la scadenza dell'invio telematico all'Agenzia (quest'ultima già esposta in premessa).

Per quanto attiene alla periodicità, si ricorda che in base a quanto disposto dall'art. 2 del D.M. 30 marzo 2010, il modello di comunicazione deve essere presentato con riguardo al periodo di riferimento:

- **trimestrale** per i soggetti nazionali che hanno realizzato, in ciascuno dei quattro trimestri precedenti (o nei minori trimestri già trascorsi dall'inizio dell'attività) e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare non superiore a 50.000 euro (si ricorda che le categorie di operazioni sono quattro: cessioni di beni, acquisti di beni, prestazioni di servizi e acquisti di servizi);
- **mensile** per i soggetti nazionali che non si trovano nelle condizioni di cui alla lettera a), oppure che optino per tale periodicità (infatti, i soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono optare per la presentazione con periodicità mensile, qualora però detta opzione venga esercitata con riferimento all'intero anno solare).

A tal proposito, si rileva che, mentre nel precedente modello "Black list" la distinzione tra le suddette quattro categorie di operazioni era assolutamente chiara, non lo è altrettanto nella nuova comunicazione polivalente, nella quale sono esposte in maniera manifesta solamente 3 macro-classi (cessioni di beni, prestazioni di servizi, acquisti) ed unicamente con riferimento alle operazioni non soggette ad IVA.

- le informazioni anagrafiche da inserire sono:
  - Cognome, Nome, Data di nascita, Comune e Stato estero di nascita della controparte persona fisica. La Provincia estera di nascita è rappresentata dalla sigla 'EE';
  - Denominazione, città estera della sede legale, Stato e indirizzo estero della sede legale per la controparte persona giuridica
  - il Codice identificativo IVA della controparte, che tuttavia, come precisano le istruzioni, non è obbligatorio.

Su questo punto, si ricorda che uno dei problemi maggiori nella compilazione del precedente modello di comunicazione di cui all'art. 1 del D.L. n. 40/2010 consisteva nell'indicazione del codice fiscale estero attribuito al soggetto appartenente alla lista dei Paesi "Black list", ovvero ad altro codice identificativo o dato simile (es. numero di iscrizione alla Camera di commercio del fornitore).

Ora, nel nuovo modello di comunicazione polivalente, il campo "Codice identificativo IVA", benché inserito, non è obbligatorio.

Ciò significa che, poiché nessun codice numerico potrebbe identificare il soggetto "Black list", questi sarà individuato solo dalla ragione/denominazione sociale e dall'indirizzo della sede legale.

- Occorre prestare attenzione alle differenze tra compilazione del quadro in forma analitica e compilazione del quadro in forma aggregata:
  - la comunicazione dei dati in forma aggregata consente di indicare nel quadro BL – nei righe da BL003 a BL008 – l'importo complessivo, delle operazioni attive e passive imponibili, non imponibili ed esenti, delle operazioni non soggette ad IVA (queste distinte in cessioni di beni e prestazioni di servizi), delle note di variazione riferite a transazioni svolte con il medesimo operatore, nonché della corrispondente imposta, senza la necessità di dettagliarne gli importi per singola fattura emessa o ricevuta. In tal caso, il quadro BL si comporrà di tanti moduli (numero in alto a destra del riquadro "Mod. N. ") quanto sono gli operatori Black list con i quali il soggetto ha intrattenuto scambi. I riferimenti anagrafici di ciascuna controparte sono quelli descritti al punto precedente;
  - nel caso di opzione per la comunicazione in forma analitica, invece, nel quadro BL devono essere elencate tutte le sopra citate operazioni, attive e passive, anche nei confronti del medesimo operatore, dettagliate per singola fattura emessa/ricevuta. In questo caso, il quadro BL si comporrà di tanti moduli quante sono le fatture e note di variazione emesse/ricevute. I riferimenti anagrafici di ciascuna controparte sono quelli descritti al punto precedente;
- ai fini della comunicazione degli elementi informativi, è importante sottolineare che, sebbene il Provvedimento del 2 agosto 2013 utilizzi la locuzione "operazioni effettuate" e che tale espressione sia adottata anche in alcuni punti del quadro BL, appare indubbio che occorra comunicare le operazioni registrate. Invero, ciò si evince sia da quanto indicato al punto 1.4 delle istruzioni al modello, sia dai precedenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 53/E del 21/10/2010, nella quale è stato puntualizzato che, sebbene nel disciplinare la decorrenza dell'obbligo la norma faccia riferimento alle "operazioni effettuate", al fine di verificare se sussiste o meno l'obbligo di comunicazione (nonché per determinare la periodicità mensile o

trimestrale) *“occorre fare riferimento alla data di registrazione dell’operazione nei registri IVA (ovvero alla annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativa alla registrazione nei registri IVA)”*;

- per quanto concerne l’ambito oggettivo del quadro, ossia l’individuazione delle operazioni con operatori situati in Stati “Black list”, purtroppo né il Provvedimento del 2 agosto 2013, né le istruzioni al modello forniscono chiarimenti, limitandosi a specificare che restano fermi i periodi di riferimento ed i termini statuiti dagli articoli 2 e 3 del D.M. 30/03/2010, venendo invece abrogati i provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010 e del 5 luglio 2010 recanti l’approvazione del precedente modello “Black list” e le specifiche tecniche per la trasmissione del medesimo.

In attesa di un’auspicata circolare ministeriale chiarificatrice, si ritiene che il nuovo quadro BL debba ispirarsi alla ratio ed alle regole cui era improntato l’originario modello “Black list” di cui all’art. 1 del D.L. 40/2010, e che, di conseguenza, debbano in esso essere inserite tutte le operazioni che già dovevano essere comunicate in precedenza.

Ciò significa che, sebbene le istruzioni escludano dalla comunicazione le importazioni, le cessioni all’esportazione e le operazioni intracomunitarie, si ritiene – anche in ragione della strutturazione delle istruzioni per capitoli distinti in funzione delle singole comunicazioni – che tale esclusione valga solamente per lo spesometro e non anche per il quadro BL – Operazioni con Paesi “Black list”.

Ne consegue che le importazioni e le cessioni all’esportazione che avvengono con operatori situati in Paesi a fiscalità privilegiata, così come le transazioni con Stati comunitari inclusi nella “Black list”, debbano essere indicate nel suddetto quadro. Peraltro, vista l’autonomia delle comunicazioni presenti nel nuovo modello di comunicazione polivalente, estromettere dette operazioni dal quadro BL determinerebbe una evidente perdita di informazioni nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria, dal momento che tali operazioni sono escluse dallo spesometro e che non sono acquisibili attraverso modelli alternativi.

Similmente, sostenendo che continuino implicitamente a valere i principi sottesi al precedente modello, si può ritenere che restino escluse le operazioni di importo non superiore a 500,00 euro.

Infatti, poiché detta soglia è stata introdotta dal D.L. 16/2012 per finalità di semplificazione, non si comprenderebbe il motivo di una sua inosservanza con il nuovo modello.

Peraltro, il medesimo esonero dovrebbe applicarsi allo spesometro, in quanto non avrebbe senso escludere dal quadro BL le operazioni “Black list” sotto il limite dei 500 euro per poi essere costretti ad annoverarle nei quadri afferenti allo spesometro, con un notevole ed irrazionale sovraccarico di adempimenti a carico dei contribuenti.

- Per quanto concerne le transazioni con la Repubblica di San Marino, essendo questa annoverata tra i Paesi “Black list”, si evidenzia che:

- i. per quanto attiene alle cessioni effettuate verso tale Stato si ritiene che siano da inserire solo e soltanto nel quadro BL, ossia nella comunicazione delle Operazioni con Paesi Black list, e non siano invece da inserire negli altri quadri dello spesometro, dal momento che le istruzioni precisano che le operazioni intercorse con Paesi Black list sono da comunicare esclusivamente con il quadro BL (rientrano tra le esclusioni oggettive dallo spesometro);
- ii. analogamente, dovrebbero essere inclusi esclusivamente nel quadro BL (e non riportati in altri quadri) gli acquisti di beni da operatori sanmarinesi con la cosiddetta IVA prepagata (ossia, caratterizzati dall'emissione della fattura con IVA italiana da parte del cedente sanmarinese), mentre gli acquisti di beni da operatori sanmarinesi senza addebito d'imposta (ossia, con il meccanismo del reverse-charge) devono essere indicati solamente nell'apposito quadro SE, sulla scorta dei chiarimenti forniti dalle istruzioni;
- iii. anche gli acquisti di servizi da operatori sanmarinesi dovrebbero essere accolti nel solo quadro BL, in quanto operazioni "Black List", e non comunicati anche con altri quadri.

Per comodità, si riporta di seguito l'elenco aggiornato degli Stati inclusi nelle attuali "Black list":

**Elenco dei Paesi inclusi nelle *Black list* (DM 4 maggio 1999 e DM 21 novembre 2001)**

Alderney	Emirati Arabi Uniti	Kenya	Portorico
Andorra	Filippine	Kiribati	Saint Kitts e Nevis
Angola	Giamaica	Libano	Saint Lucia
Anguilla	Gibilterra	Liberia	Saint Vincent e Grenadine
Antigua e Barbuda	Gibuti	Liechtenstein	Salomone
Antille Olandesi	Grenada	Lussemburgo	Samoa
Aruba	Guatemala	Macao	San Marino
Bahamas	Guernsey	Malaysia	Sant'Elena
Bahreïn	Herm	Maldiva	Sark
Barbados	Hong Kong		Seychelles
Barbuda	Isola di Man	Mauritius	Singapore

Belize	Isole Cayman	Monaco	Svizzera
Bermuda	Isole Cook	Montserrat	Taiwan
Brunei	Isole Marshall	Nauru	Tonga
	Isole Turks e Caicos	Niue	Tuvalu
	Isole Vergini Britanniche	Nuova Caledonia	Uruguay
Costa Rica	Isole Vergini	Oman	Vanuatu
Dominica	Statunitensi	Panama	
Ecuador	Jersey	Polinesia Francese	

**11. COMUNICAZIONE DEGLI ACQUISTI DA OPERATORI RESIDENTI NELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO**  
**- QUADRO SE**

La comunicazione degli acquisti di beni da operatori residenti nella Repubblica di San Marino, di cui all'art. 16, lett. c), del D.M. 24/12/1993, ossia senza addebito d'imposta (per i quali, cioè, si è applicato il meccanismo del reverse-charge) deve essere effettuata attraverso il quadro SE.

Tale comunicazione viene identificata attraverso la valorizzazione di entrambi i seguenti campi posti nel frontespizio:

- indicando il mese di riferimento, con i numeri da 1 a 12;
- barrando la casella "Acquisti di servizi da non residenti - Acquisti da operatori di San Marino".

In altri termini, la compilazione contemporanea delle suddette caselle segnala all'Amministrazione Finanziaria la comunicazione degli acquisti di da operatori sanmarinesi (anziché la comunicazione degli acquisti di servizi da non residenti, che costituisce l'altra parte del quadro SE).

È composto dai seguenti campi:

- Per le persone fisiche:
  - Cognome
  - Nome
  - Data di nascita
  - Comune / Stato estero di nascita
  - Provincia
  - Codice Stato estero del domicilio
- Per le persone non fisiche:
  - Denominazione / Ragione sociale
  - Città estera della Sede legale
  - Codice stato estero della Sede legale
  - Indirizzo estero della Sede legale
  - Codice identificativo IVA
- Dati contabili:
  - Data emissione documento/fattura
  - Data registrazione fattura
  - Numero fattura

- Noleggio
- Imponibile/Importo
- Imposta

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- è obbligatoria l'indicazione del codice identificativo IVA dell'operatore sanmarinese;
- Il "Numero fattura" non è obbligatorio;
- nel campo relativo al "Totale delle imponibili, non imponibili ed esenti" confluiscono tutte le operazioni soggette ad IVA, ad eccezione di quelle per le quali l'IVA non appare esposta in fattura (ad. es., quelle relative al regime del margine), le quali devono essere collocate nello specifico campo "Operazioni con IVA non esposta";
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione", la quale è peraltro obbligatoria;
- nei campi 6 o 9 (a seconda che si tratti di persone fisiche o no) occorre inserire il codice Stato estero 037;
- dalla lettura delle istruzioni si desume che la comunicazione degli acquisti di beni da San Marino in reverse-charge deve avvenire esclusivamente con il quadro SE, ricavandosi da ciò che, né sono ammessi altri dati in tale quadro, né tali operazioni devono essere inserite in altri quadri.

## **12. COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI LEGATE AL TURISMO – QUADRO TU**

Il quadro TU è riservato alla comunicazione, in forma analitica, delle operazioni in contanti legate al turismo, indicate nell'art. 3, co. 2-bis, D.L. 16/2012, effettuate in deroga alla soglia massima di euro 1.000 prevista per l'utilizzo di denaro contante.

Infatti, i commercianti al minuto e le agenzie di viaggio e turismo di cui agli artt. 22 e 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 possono vendere beni e servizi a cittadini stranieri non residenti in Italia, entro il limite di euro 15.000, purché provvedano ad una serie di adempimenti: acquisire fotocopia del passaporto della persona fisica acquirente; acquisire apposita autocertificazione, attestante che non si tratta di cittadino italiano o cittadino di un Paese della UE o dello Spazio economico europeo e che ha residenza fuori del territorio dello Stato; inviare un'apposita comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate contenente l'indicazione del conto corrente che il cedente del bene o il prestatore del servizio intende utilizzare per il versamento del denaro incassato.

È composto dai seguenti campi:

- Cognome
- Nome
- Data di nascita
- Comune / Stato estero di nascita
- Provincia

- Città estera della residenza
- Codice stato estero della residenza
- Indirizzo di residenza
- Data emissione documento/fattura
- Data registrazione fattura
- Numero fattura
- Imponibile/Importo
- Imposta

Con riguardo alle singole caselle ed ad alcune specificità del quadro in esame, si osserva quanto segue:

- sono ritenuti obbligatori i seguenti campi: Cognome, Nome, Data di nascita, Comune/Stato estero di nascita, provincia, Città estera di residenza, Codice estero di residenza;
- come puntualizzato nelle istruzioni al modello, ai fini della comunicazione degli elementi informativi, occorre fare riferimento alla "Data di registrazione"; in assenza, deve essere utilizzata la "Data di emissione documento/fattura". E' possibile indicare la "Data di registrazione", oppure la "Data di emissione documento/fattura";
- il "Numero fattura" non è obbligatorio.

### **13. COMUNICAZIONE DEI DATI RELATIVI AI CONTRATTI DI NOLEGGIO, LEASING E LOCAZIONE**

Gli operatori commerciali che svolgono attività di leasing finanziario ed operativo, di locazione e/o noleggio di autovetture, caravan, altri veicoli, unità da diporto e aeromobili, a partire dalle operazioni effettuate dal 2012, anziché utilizzare il modello allegato al Provvedimento del 21/11/2011, possono trasmettere con il nuovo modello polivalente le informazioni relative alle operazioni effettuate con i clienti, sia persone fisiche che persone giuridiche.

Come già accennato, l'adozione del nuovo modello è facoltativa.

Ovviamente, qualora i suddetti soggetti utilizzino la comunicazione polivalente, dovranno seguire le modalità ed i termini per questo previsti, indicati in premessa.

Peraltro, adottare il nuovo modello potrebbe apparire preferibile, in quanto i dati da indicare sono più sintetici rispetto a quelli richiesti nel tracciato record allegato al Provvedimento del 21/11/2011.

E' solo il caso di ricordare che, se la comunicazione dei dati relativi al 2012 avviene con il citato tracciato record, il termine per il suo invio è il 12 novembre 2013.

Per la comunicazione dei dati con il nuovo modello polivalente, non è stato predisposto un quadro ad hoc; perciò occorre utilizzare gli stessi quadri del modello polivalente predisposti per il c.d. "spesometro", nei quali sono però previste apposite caselle che, se barrate, segnalano la presenza nel quadro di dati riguardanti questa particolare tipologia di operazioni.

La comunicazione in **forma aggregata** è consentita:

- per le operazioni diverse da noleggio o *leasing*;
- per le operazioni relative a contratti di noleggio o leasing, se relative alla stessa tipologia di bene noleggiato o locato.

In questo caso, come specificato nelle istruzioni per la compilazione del modello polivalente, il campo "Noleggio Leasing" va valorizzato con lettera corrispondente alla tipologia del veicolo dato a noleggio:

A = Autovettura; B = Caravan C = Altri veicoli; D = Unità da diporto; E = Aeromobili.

L'esposizione dei dati in forma aggregata non è invece consentita per le operazioni di noleggio e *leasing* effettuate nei confronti di soggetti non residenti.

#### **14. QUADRO RIEPILOGATIVO - QUADRO TA**

Il quadro riepilogativo riporta la sintesi della numerosità del dato maggiormente significativo in funzione della natura del quadro compilato.

Per il quadro BL, in considerazione della distinzione in tre tipologie di operazioni che possono essere riportate, il riepilogo è distinto in (1) numero controparti operazioni black list, (2) numero controparti non residenti e (3) numero controparti non residenti da cui si sono acquistati servizi.

Per i quadri relativi alla esposizione in forma aggregata delle operazioni, il riepilogo conteggia il numero delle fatture o delle note di variazione emesse o ricevute.

#### **15. SANZIONI**

Per quanto riguarda le ipotesi di omissione della comunicazione o di invio della medesima con l'indicazione di dati incompleti o inesatti, si ricorda che l'art. 21, co. 1, ultimo periodo, D.L.78/2010, prevede l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/1997, in base al quale le suddette violazioni vengono punite con la sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro, ammettendo tuttavia l'Amministrazione Finanziaria la possibilità del ravvedimento operoso (cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 24/2011, paragrafo 5).

Le predette indicazioni dell'Agenzia in merito alle sanzioni e alla possibilità del ravvedimento operoso, connessi al "vecchio" spesometro, valgono certamente anche con riguardo al nuovo spesometro, vista la vigenza della norma citata.

Per quanto attiene alle altre comunicazioni comprese nel nuovo modello polivalente, si ritiene che, in assenza della previsione di una specifica sanzione, per l'omissione o l'indicazione di dati incompleti o non veritieri dovrebbe trovare applicazione la sanzione residuale stabilita, per l'inosservanza degli obblighi formali, dall'art. 11 del D.Lgs. 471/1997 (da 258 a 2.065 euro): tale considerazione dovrebbe valere sia per la comunicazione degli acquisti di beni da operatori sanmarinesi, sia per la comunicazione delle operazioni legate al turismo effettuate in contanti, così come per la comunicazione dei dati relativi a contratti di noleggio e leasing.

In riferimento alla comunicazione delle operazioni con Paesi Black list, si ricorda che a norma dell'art. 1, co. 3, D.L. 40/2010, in caso di omissione della comunicazione o di trasmissione con dati incompleti o non veritieri, si applica la predetta sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/1997 (da 258 a 2.065 euro) elevata al doppio (da 516 a 4.130 euro), con possibilità di applicare l'istituto del ravvedimento operoso.