



Circolare informativa per la clientela
n. 22/2011 del 7 luglio 2011

**«SPESOMETRO»
COMUNICAZIONE delle OPERAZIONI IVA
NON INFERIORI a 3MILA EURO**

In questa Circolare

- 1. Soggetti obbligati**
- 2. Operazioni da monitorare**
- 3. Determinazione delle soglie di rilevanza**
- 4. Contratti particolari**
- 5. Modalità e termini per la comunicazione**
- 6. Sanzioni**

L'art. 21, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010, ha introdotto un nuovo adempimento finalizzato a **combattere l'evasione dell'Iva e le frodi** (ad es. «frodi carosello»). Le informazioni raccolte saranno utilizzate anche per individuare la reale capacità contributiva delle persone fisiche (ai fini dell'**accertamento sintetico** di cui all'art. 38, D.P.R. 600/1973).

Di seguito faremo riferimento a questo nuovo obbligo di comunicazione con l'espressione «operazioni rilevanti» ai fini Iva, anche se la stampa specializzata ha coniato l'espressione «**spesometro**».

La norma che ha introdotto l'**obbligo di comunicazione** è stata attuata con Provv. Agenzia Entrate 22.12.2010 (modificato da ultimo dal Provv. Agenzia Entrate 14.4.2011).

Come vedremo, le novità interessano già le operazioni dell'anno 2010, anche se con tempistica e contenuto differenti rispetto a quelli delle operazioni riferite agli anni successivi.

1. SOGGETTI OBBLIGATI

L'obbligo di comunicazione ricade su **tutte le imprese e lavoratori autonomi**, a prescindere dal regime contabile adottato e dalla forma attraverso la quale si esercita l'attività.

Ad esempio, **sono obbligati** alla comunicazione:

- i soggetti in regime di **contabilità semplificata**;
- i soggetti che applicano il **regime fiscale agevolato** per le **nuove iniziative produttive** imprenditoriali o di lavoro autonomo (art. 13, L. 388/2000). Sono, invece, **esonerati i contribuenti minimi** (art. 1, co. 96-117, L. 244/2007), i quali, godono di un completo esonero – fatta salva per la certificazione dei corrispettivi – dagli adempimenti Iva;
- gli **enti non commerciali (limitatamente)** alle operazioni poste in essere nell'esercizio di **attività commerciali o agricole**;
- i **soggetti non residenti con stabile organizzazione** in Italia o che operano tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta;
- i **curatori fallimentari** e i **commissari liquidatori** (per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa);
- i soggetti che si avvalgono della **dispensa da adempimenti** per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972.

Per gli **enti pubblici** è stato recentemente introdotto un **esonero anche** per le operazioni non rientranti in quella istituzionale (Provv. Agenzia Entrate 21.6.2011), motivato dalle peculiari modalità di tenuta della contabilità da parte delle Amministrazioni pubbliche (Stato, Regioni, Province, Comuni e altri organismi di diritto pubblico, come le comunità montane, le università, gli enti di ricerca, l'Inps, l'Inail, ecc.) che potrebbero rendere particolarmente difficile l'individuazione delle operazioni da segnalare.

In caso di **operazioni straordinarie** (ad es. fusioni e scissioni) o altre trasformazioni sostanziali nelle quali almeno uno dei soggetti obbligati alla comunicazione risulti estinto (dante causa), l'obbligo potrebbe ricadere sul **soggetto che subentra** negli obblighi di quello estinto (avente causa), secondo lo schema di seguito riportato.

DATA di EFFETTO dell'OPERAZIONE STRAORDINARIA	
Dopo la scadenza del termine previsto per la comunicazione	Prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione
La comunicazione va inviata dal soggetto che si estinguerà successivamente alla data di effetto dell'operazione straordinaria	Il soggetto avente causa è tenuto a comunicare anche le operazioni poste in essere dal soggetto estinto (dante causa) relative: • all'intero anno precedente quello in cui è avvenuta l'operazione, tramite una comunicazione autonoma e separata rispetto a quella che deve inviare l'avente causa per operazioni da esso poste in essere; • alla frazione di anno nel corso del quale ha effetto l'estinzione del dante causa, includendo le operazioni di quest'ultimo nella comunicazione che deve inviare l'avente causa per operazioni da esso poste in essere

2. OPERAZIONI da MONITORARE

È utile premettere che vanno comunicate sia le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) poste in essere (rese o ricevute) fra soggetti passivi Iva (cd. operazioni **business to business**) sia quelle nelle quali il cessionario o il committente risulti essere un privato consumatore finale (cd. operazioni **business to consumer**).

Le operazioni da comunicare sono quelle **rilevanti ai fini Iva**, ossia quelle incluse, dal punto di vista soggettivo, oggettivo e territoriale, nel campo Iva (art. 1, D.P.R. 633/1972).

«SPESOMETRO» – OPERAZIONI IVA RILEVANTI (1)			
Natura delle operazioni	Dettagli dell'operazione	Sussistenza dell'obbligo di comunicazione	Commento
Imponibili	Incluse le operazioni soggette al <i>reverse charge</i> (es. cessione di rottami o prestazioni rese da subappaltatori in edilizia), ancorché nella fattura non sia esposta l'Iva	Sì	Queste operazioni – rientranti nel campo di applicazione dell'imposta – determinano solo il trasferimento in capo al cessionario/committente dell'obbligo di assolvimento del tributo.
	Altre operazioni per le quali l'Iva non è esposta separatamente in fattura	Sì	È il caso delle agenzie di viaggio e turismo che applicano lo speciale regime di detrazione «imposta da imposta» ai sensi dell'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972. Analogamente avviene per le operazioni soggette al regime del margine (analitico) per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art. 36, D.L. 41/1995: in tali ipotesi, afferma la C.M. 24/E/2011, dovrà essere comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta (in pratica, il margine, al netto dell'Iva scorporata), restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad Iva.
	Operazioni poste in essere dai contribuenti minimi	NO	—
	Importazioni	NO	Sono già monitorate con la bolletta doganale di importazione.
	Operazioni per le quali è assente il corrispettivo	Sì	Sono oggetto di comunicazione perché dette operazioni rilevano ai fini dell'Iva: è il caso degli omaggi di beni oggetto dell'attività d'impresa (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972) e dell'autoconsumo (esterno) e della destinazione di beni a finalità extra-imprenditoriali o extra-professionali.
	Passaggi interni fra rami di aziende della medesima impresa	NO	Considerata la rilevanza meramente interna, sono esclusi dalla comunicazione i passaggi interni.
	Prestazioni di servizi	SÌ/NO	L'esonero dalla comunicazione vale per le

	ricevute da operatori comunitari		operazioni che siano riepilogate negli elenchi Intrastat. Occorre prestare attenzione a quelle prestazioni ricevute che, non scontando l'Iva in Italia (ad es. movimentazioni di merci in un porto: detta operazione va autofatturata dal committente nazionale indicando sul documento che si tratta di un'operazione non imponibile Iva ai sensi dell'art. 9, D.P.R. 633/1972), non sono riportate negli elenchi Intrastat (art. 50, co. 6, D.L. 331/1993). Per esse vige l'obbligo di effettuare la comunicazione in commento.
Non imponibili	Cessioni ad esportatori abituali (art. 8, co. 1, lett. c) e co. 2, D.P.R. 633/1972)	Sì	—
	Cessioni all'esportazione di cui alle lett. a) e b), del co. 1 dell'art. 8, D.P.R. 633/1972	NO	I dati sono già inclusi nella bolletta doganale di esportazione.
	Operazioni triangolari (art. 8, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 e art. 58, D.L. 331/1993)	Sì/NO	Nell'ambito delle operazioni triangolari (con esportazione o comunitarie) sono da comunicare le sole operazioni poste in essere con i soggetti nazionali, anche tramite commissionari, mentre quelle effettuate con i soggetti esteri sono già monitorate dal Fisco (attraverso la bolletta di esportazione ovvero gli elenchi Intrastat).
	Cessioni assimilate alle esportazioni (artt. 8-bis, 71 e 72, D.P.R. 633/1972)	Sì	—
	Servizi internazionali (art. 9, D.P.R. 633/1972)	Sì	—
	Cessioni a viaggiatori stranieri (art. 38-quater, D.P.R. 633/1972)	Sì	—
	Cessioni intracomunitarie di beni (acquisto e vendita)	NO	L'esclusione deriva dal fatto che le informazioni (ancorché non riferite alla singola operazione, come richiesto dal modello di comunicazione) saranno acquisite attraverso i dati forniti dagli elenchi Intrastat.
Esenti	Ex art. 10, D.P.R. 633/1972	Sì	—
Non soggette	La prestazione di servizi (cd. «generica», di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972) resa ad un operatore comunitario	NO	La carenza di uno dei presupposti che integrano la rilevanza Iva provoca l'esclusione dell'operazione dalla comunicazione in parola. Per detta esclusione il requisito mancante è quello territoriale. Quindi, la prestazione descritta non deve essere comunicata ancorché per essa sia obbligatoria l'emissione della

			fattura (art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972).
	Operazioni miste (in parte rientranti nel campo Iva e in parte non soggette per carenza di uno dei tre requisiti)	Sì/NO	L'obbligo della comunicazione sorge solo quando la parte rilevante ai fini Iva supera la soglia di euro 3.000/ euro 3.600 (euro 25.000 per l'anno 2010).
Escluse	Ex art. 15, D.P.R. 633/1972	NO	Non rientrano nella comunicazione le operazioni escluse da Iva, ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 633/1972 (ad es. gli interessi di mora o le anticipazioni effettuate in nome e per conto della controparte).
Altre operazioni	Si tratta di operazioni i cui dati sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria	NO	Ad esempio, ci si riferisce a quelle operazioni relative agli atti di compravendita di immobili (art. 3-bis, D.Lgs. 463/1997) e quelle relative ai contratti di mutuo (art. 78, L. 413/1991).
	Cessione/acquisto di autoveicoli, ancorché iscritti al P.R.A.	Sì	Si veda la C.M. 21.6.2011, n. 28/E.
	Operazioni effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva, se il pagamento del corrispettivo avviene mediante carte di credito, di debito (bancomat) o prepagate emesse dagli operatori finanziari di cui all'art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973 (ad es. banche e poste)	NO	L'esonero è stato introdotto dall'art. 7, co. 2, lett. o), D.L. 70/2011 (cd. decreto «sviluppo»). L'esclusione viene meno se il pagamento viene eseguito con carte emesse da operatori finanziari non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.
	Operazioni effettuate verso soggetti residenti in Paesi black list	Sì/NO	L'esclusione dalla comunicazione opera per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paradisi fiscali (cd. Paesi black list), in considerazione che dette operazioni sono già oggetto di monitoraggio con la comunicazione di cui all'art. 1, co. 1, D.L. 40/2010 e DD.MM. 30.3.2010 e 5.8.2010. L'esonero non vale per le operazioni la cui controparte è un privato, in quanto per esse non opera l'obbligo di comunicazione delle operazioni con soggetti black list.
(j) Sempreché vengano superate le soglie di cui al paragrafo successivo).			

3. DETERMINAZIONE delle SOGLIE di RILEVANZA

Per il **solo** anno **2010**, le operazioni da comunicare riguardano quelle:

- il cui corrispettivo è di importo **almeno pari a euro 25.000** (al netto dell'Iva);

- per le quali è **previsto l'obbligo di emettere fattura** (es. fattura emessa, su richiesta del cessionario/committente, da un commerciante al minuto ex art. 22, D.P.R. 633/1972 o da un soggetto dispensato a norma dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972). Diversamente dal menzionato provvedimento, la C.M. 30.5.2011, n. 24/E estende l'obbligo alle operazioni per le quali venga **comunque emessa la fattura** (a prescindere dalla sussistenza dell'obbligo), come nel caso di fatture emesse per scelta del cedente/prestatore.

A regime, **dal 2011**, l'obbligo di comunicare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese o ricevute è limitato a quelle di importo **almeno pari a euro 3.000** (al netto dell'Iva).

Per le operazioni **senza obbligo di emissione di fattura** (es. quelle certificate mediante **scontrino fiscale o ricevuta fiscale**) il limite è fissato in **euro 3.600** (al lordo dell'Iva), a prescindere dall'aliquota applicabile nello specifico settore.

Per il **solo** anno **2011**, queste ultime operazioni (di importo almeno pari a euro 3.600, al lordo dell'Iva, per le quali non è previsto l'obbligo di emettere fattura) vanno considerate **solo** con riferimento a quelle **rese o ricevute dall'1.7.2011**.

Anche per i soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta (come nel caso delle **agenzie di viaggi e turismo** che applicano il regime speciale Iva ai sensi dell'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972), il **limite** da considerare è pari a **euro 3.600**.

Per quantificare le operazioni poste in essere occorre considerare anche le **note di variazione** (in aumento o in diminuzione) di cui all'art. 26, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, l'operazione non dovrà essere segnalata qualora, per effetto di una nota di credito, l'importo del corrispettivo scenda al di sotto della soglia; diversamente, scatta l'obbligo di segnalazione se un'operazione supera la soglia a seguito di una nota di variazione in aumento (cd. nota di debito).

Salvo quanto si dirà di seguito in merito a ipotesi particolari di contratti, il **superamento** della soglia va riferito ad **ogni singola operazione**. A questo riguardo, la **fatturazione differita** che raggruppa più operazioni (eseguite in tempi diversi) in un **unico documento** potrebbe comportare delle difficoltà, in quanto pare si debba considerare il corrispettivo di ogni singola operazione, documentata da un documento di trasporto (cd. DDT) spesso non valorizzato.

Per stabilire il superamento delle suddette soglie occorre aver riguardo ai **corrispettivi dovuti** in base alle **condizioni contrattuali**.

Nel caso di **operazioni senza corrispettivo** che siano rilevanti ai fini Iva (ad es. omaggi di beni ed autoconsumo), la verifica del raggiungimento della soglia va fatta considerando, alternativamente, il **prezzo di acquisto** o il **costo** (art. 13, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972) ovvero il **valore normale** (art. 13, co. 2, lett. d), D.P.R. 633/1972).

Si osserva che le **operazioni non rilevanti** ai fini Iva **non** sono da **considerare** per verificare il **superamento o meno** della **soglia** del limite di euro 3.000, ancorché esse siano indicate in fattura (come spesso avviene, per esempio, per le anticipazioni effettuate in nome e per conto della controparte).

4. CONTRATTI PARTICOLARI

Il punto 2.2 del Provv. Agenzia Entrate 22.12.2010 stabilisce **regole particolari** per i **contratti di appalto, fornitura, somministrazione e altri contratti** da cui derivano corrispettivi periodici.

In particolare:

- se sono stipulati **più contratti** fra loro **collegati** (il collegamento negoziale si verifica allorché le parti perseguono un risultato economico complesso e unitario, che viene realizzato attraverso il coordinamento di più contratti, anche verbali; vedi Cass., 10.7.2008, n. 18884; Cass., 17.12.2004, n. 23470; Cass., 16.4.2006, n. 5851), il limite va calcolato considerando l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti (a prescindere dall'avvenuta fatturazione) per la pluralità di contratti verso il medesimo cliente o in riferimento al medesimo fornitore;
- per i **contratti di appalto, somministrazione, fornitura e altri contratti** che prevedono la corresponsione di **corrispettivi periodici** (ad es. contratti di locazione, di manutenzione periodica con canone prefissato, di elaborazione dati contabili), la comunicazione va effettuata qualora i corrispettivi complessivamente dovuti (a prescindere dalla cadenza della fatturazione) nell'anno solare superino il predetto limite.

5. MODALITÀ e TERMINI per la COMUNICAZIONE

L'**invio** della comunicazione deve avvenire con **modalità telematiche**, attraverso invio diretto tramite Fisconline o Entratel ovvero per il tramite di un intermediario abilitato.

Per la comunicazione **non** esiste un vero e proprio **modello**, ma un tracciato record che va compilato indicando, tra gli altri, la partita Iva o, in mancanza, codice fiscale (per i non residenti, i dati anagrafici). È, quindi, fatto obbligo al cessionario/committente di fornire al cedente/prestatore i propri dati identificativi.

Per le operazioni relative a contratti collegati, di appalto, somministrazione, fornitura o che prevedono la corresponsione di corrispettivi periodici (che comportano la compilazione di un'unica riga del tracciato record), nel campo «data dell'operazione» va indicata la data di registrazione (ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite) dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento.

Quanto alla tempistica, secondo il Provv. Agenzia Entrate 22.12.2010:

- per le sole **operazioni rese o ricevute nell'anno 2010** (occorre aver riguardo all'anno solare, a prescindere dal periodo d'imposta del contribuente) occorre effettuare la **comunicazione entro il 31.10.2011**;
- per le **operazioni rese o ricevute dal 2011**, la comunicazione va effettuata **entro il 30 aprile dell'anno successivo**.

6. SANZIONI

In caso di invio tardivo, omesso, incompleto o con dati non veritieri si applica la **sanzione** amministrativa **da euro 258 a euro 2.065** (art. 11, D.Lgs. 471/1997).

Il contribuente può **integrare**, senza incorrere in alcuna sanzione, una **comunicazione validamente presentata** in precedenza, purché la rettifica (mediante l'integrale sostituzione del file precedente, ossia riportando anche le informazioni e i dati precedenti che si intendono confermare) intervenga **entro l'ultimo giorno del mese successivo** alla scadenza.

Scaduto il termine di rettifica si può ricorrere al **ravvedimento operoso**: le Istruzioni precisano che non potranno essere trasmesse comunicazioni oltre il termine per ravvedersi, ossia entro il termine dell'anno successivo a quello di scadenza.

Qualora si rendesse necessario inviare comunicazioni per **annualità pregresse**, occorrerà inoltrare una **motivata richiesta di preventiva autorizzazione** all'Agenzia delle Entrate.