
L'abrogazione dello spesometro e la reintroduzione degli elenchi clienti-fornitori

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 10 Aprile 2012

il 2012 sarà un anno di passaggio: la normativa sullo spesometro cambia (ma a fine aprile verrà inviato lo spesometro per l'anno 2011) e si torna al vecchio elenco clienti-fornitori. Quali sono le prospettive relative all'invio di tali dati, anche ai fini delle attività di controllo?

Aspetti generali

La rilevazione e comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA, cessioni di beni e prestazioni di servizi, in epoca recente introdotta come obbligo – al di sopra di una determinata soglia di ammontare - dopo che erano stati abrogati gli elenchi dei clienti e dei fornitori, veniva a inserirsi in un reticolo di disposizioni intese a contrastare i fenomeni di evasione, da un lato impegnando alla trasparenza i soggetti passivi IVA, e dall'altro rendendo «tracciabili» gli acquisti effettuati dai contribuenti «persone fisiche», nella prospettiva di un possibile impiego nel contesto del nuovo accertamento sintetico.

Occorre a tale riguardo rammentare che la disciplina dell'accertamento sintetico è stata oggetto di rivisitazione nel 2010, prevedendo – con riguardo agli accertamenti relativi ai periodi di imposta dal 2009 in poi – che il «sintetico puro» potesse essere fondato su ogni tipologia di spesa riscontrata, mentre il «sintetico» di tipo «redditometrico» (fondato su specifici indicatori di capacità contributiva standard) ancora attende l'emanazione del decreto attuativo, attualmente in fase di sperimentazione.

Nel corrente anno 2012, si registra l'intervento con decreto legge sulla materia, che ha determinato il sostanziale superamento del c.d. «spesometro» nella prima versione, in un certo modo ripristinando l'obbligo generalizzato di comunicazione già conosciuto agli operatori ai tempi degli elenchi clienti / fornitori, ma al contempo attenuandone l'onerosità giacché la comunicazione è ora prevista cumulativamente per ciascun cliente e per ciascun fornitore.

Lo «spesometro»

Secondo le previsioni dell'art. 21, D.L. n. 78/2010 («spesometro»), tutti i soggetti passivi IVA erano tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, per le quali i corrispettivi dovuti risultassero di importo pari o superiore a 3.000 euro, al netto dell'imposta.

Le indicazioni attuative sono contenute nel provvedimento direttoriale 22.12.2010 (modificato dal provvedimento direttoriale del 16.09.2011 che aveva spostato il termine e aveva integralmente sostituito le specifiche tecniche)

In base alla procedura in rassegna, per le operazioni per le quali non ricorreva l'obbligo di emissione della fattura (generalmente giustificate da scontrino e ricevuta fiscale), il limite veniva posto a 3.600 euro al lordo dell'IVA; per il solo 2010, il limite era elevato a 25.000 euro e riguardava esclusivamente le operazioni soggette a obbligo di fattura (e quindi non quelle effettuate nei confronti dei privati «consumatori finali»).

Per le operazioni relative al 2010, le comunicazioni dovevano essere inviate entro il 31 dicembre 2011; a regime, l'invio doveva invece essere effettuato entro il 30 aprile di ogni anno.

Il nuovo adempimento aveva lo scopo di contrastare i comportamenti fraudolenti in materia di IVA, nonché di individuare spese e consumi di particolare rilevanza ai fini della ricostruzione della capacità contributiva ai fini dell'accertamento sintetico.

Per i privati consumatori, lo «spesometro» andava a incrementare le informazioni a disposizione del Fisco ai fini della ricostruzione presuntivo-sintetica della base imponibile IRPEF.

A proposito degli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle operazioni rilevanti ai fini IVA, la circolare n. 24/E del 30.5.2011 – rileggendo il provvedimento attuativo - aveva osservato che, in sede di prima applicazione, dovevano essere comunicate:

- entro il 31.10.2011, le operazioni di importo pari o superiore ai 25.000 euro al netto dell'IVA rese e ricevute nel periodo d'imposta 2010, limitatamente a quelle per le quali era previsto l'obbligo di emissione della fattura;
- entro il 30.4.2012, le operazioni di importo pari o superiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA rese e ricevute nel periodo d'imposta 2011, per le quali era previsto l'obbligo di emissione della fattura;

- entro il 30.4.2012, le operazioni di importo pari o superiore a 3.600 euro al lordo dell'IVA, per le quali non era previsto l'obbligo di emissione della fattura, con esclusivo riferimento a quelle rese e ricevute dal 1° luglio 2011.

La comunicazione, che aveva cadenza annuale, doveva quindi essere inviata entro il 30 aprile di ciascun anno; ai fini della rettifica o dell'integrazione della comunicazione, potevano essere inviati file integralmente sostitutivi dei precedenti non oltre 30 giorni dalla scadenza del termine; successivamente ai 30 giorni, risultava applicabile – in presenza dei necessari requisiti - l'istituto del ravvedimento operoso.

L'adempimento riguardava tutti i soggetti passivi IVA che agivano in quanto tali come cedenti/prestatori o cessionari/committenti, compresi i soggetti in contabilità semplificata, gli enti non commerciali (relativamente all'attività commerciale esercitata «collateralmente», accanto a quella istituzionale), i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, ovvero operanti tramite stabile organizzazione, i soggetti che fruivano di agevolazioni fiscali (aderendo al regime delle nuove attività produttive o a quello dei minimi), etc.

Sotto il profilo oggettivo, dovevano essere comunicate anche le operazioni, di importo almeno pari a 3.600 euro, nella cui fattura l'imposta andava indicata separatamente dal corrispettivo (come accade – ex art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 – per le agenzie di viaggio), nonché le operazioni effettuate in regime di reverse charge e quelle soggette al regime del margine, oltre alle operazioni nelle quali si attuavano l'autoconsumo ovvero la destinazione di beni a finalità extraimprenditoriali.

Ai fini della verifica del raggiungimento della soglia di 3.000 e 3.600 euro, occorreva guardare ai corrispettivi dovuti secondo le condizioni contrattuali, con l'esclusione delle operazioni assoggettate all'IVA in base al valore normale.

L'art. 7 del c.d. «decreto sviluppo» (D.L. 13.5.2011, n. 70), convertito con modificazioni dalla L. 12.7.2011, n. 106, era intervenuto in materia escludendo dall'obbligo di comunicazione telematica le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi, in tutti i casi in cui il pagamento dei corrispettivi avveniva mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari obbligati alla comunicazione dei rapporti e delle operazioni con la clientela all'anagrafe tributaria (ai sensi dell'art. 7, settimo comma, del D.P.R. n. 605/1973).

Le innovazioni del 2012

L'art. 2, c. 6, del D.L. 2.3.2012, n. 16 (decreto legge fiscale 2012), stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, all'art. 21, primo comma, del D.L. n. 78/2010, le parole: «di importo non inferiore a euro tremila» sono soppresse.

Dopo il primo periodo del medesimo comma, sono state poi inserite le seguenti previsioni: «l'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura è assolto con la trasmissione, per ciascun cliente e fornitore, dell'importo di tutte le operazioni attive e passive effettuate. Per le sole operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione telematica deve essere effettuata qualora le operazioni stesse siano di importo non inferiore ad euro 3.600, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto».

L'obbligo viene pertanto generalizzato, riproducendo quanto originariamente previsto (si veda la breve ricostruzione storica fatta sopra), anche se lasciando immutata la soglia per le operazioni non soggette a obbligo di fattura e, chiaramente, con nuove modalità di trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate rispetto a quelle dei dati «elenchi».

Afferma la relazione illustrativa al decreto che tale disposizione in realtà semplifica gli adempimenti richiesti agli operatori, «al fine di superare le difficoltà operative più volte segnalate dagli operatori economici e dalle loro associazioni di categoria legate all'obbligo di comunicare all'Agenzia i dati relativi alle singole operazioni effettuate e ricevute. La norma prevede, quindi, limitatamente alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto soggette all'obbligo di fatturazione, la comunicazione dell'importo complessivo delle operazioni attive e passive svolte nei confronti di un cliente o fornitore riferite all'anno per il quale sussiste l'obbligo di comunicazione».

Le operazioni economiche dovranno quindi essere trasmesse cumulativamente per ciascun cliente e per ciascun fornitore: in questo modo, anche se viene ridotto il livello di dettaglio delle informazioni disponibili, è consentito all'Amministrazione finanziaria, mediante appositi incroci dei dati delle cessioni e degli acquisti e delle prestazioni rese e ricevute, «l'effettuazione di apposite analisi del rischio funzionali alla selezione dei soggetti passivi IVA da sottoporre a controllo».

Nota la relazione che – come si evidenziava sopra - la disposizione non muta l'adempimento comunicativo relativo alle cessioni / prestazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura (comunicazione al di sopra della soglia minima di 3.600 euro IVA compresa), nonché, in tali casi, l'obbligo di comunicazione dei dati riferiti alla singola operazione.

Nel nuovo contesto normativo, deve essere segnalato l'importo di tutte le operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura, effettuate nei confronti di ciascun cliente e fornitore, a prescindere dall'ammontare unitario.

In sostanza, da oggettiva (segnalazione dell'operazione), la logica dell'adempimento diventa soggettiva (segnalazione della controparte commerciale).

Così «reindirizzata», la norma – riferita ora a un insieme di operazioni riferite a un partner (cliente o fornitore) unitario, supera le problematiche precedentemente originate dalla presenza di contratti collegati e di prestazioni periodiche.

Peraltro, l'innovazione normativa impone di revisionare il contenuto del provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 22.12.2010, con la conseguente necessità di ridefinire sia l'ambito della comunicazione che i tracciati record per l'invio telematico.

Le disposizioni normative in commento trovano anche soluzione alle difficoltà che erano state segnalate, tra gli altri, dall'Assonime – nella circolare n. 4 del 16.2.2012 -, relativamente all'onerosità degli adempimenti in questione.

Combinandosi con le disposizioni in materia di accertamento sintetico, le norme sul nuovo spesometro / elenco CF consentono all'amministrazione di disporre di un vastissimo database di operazioni, utilizzabili per la ricostruzione dei redditi dei soggetti coinvolti.

Gli obblighi di comunicazione nella prospettiva dell'accertamento sintetico

L'accertamento sintetico è uno strumento presuntivo di accertamento, incardinato nell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, attraverso il quale la situazione reddituale delle persone fisiche può essere ricostruita valorizzando alcuni elementi di fatto, costituiti dalla disponibilità di determinati beni ritenuti in grado di comprovare una maggior capacità contributiva rispetto a quella dichiarata.

L'applicazione dello strumento è controbilanciata dalla possibilità per questi ultimi di fornire un'adeguata «prova contraria» in sede di contraddittorio amministrativo (ovvero di contenzioso tributario).

Nell'ambito degli accertamenti di tipo sintetico, in presenza di determinate condizioni richieste dalla norma, l'ufficio fiscale può rideterminare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente in base ad elementi e circostanze di fatto certi.

La ricostruzione induttiva del reddito può inoltre essere effettuata secondo le regole individuate da un decreto ad hoc contenente l'indicazione di «elementi indicativi di capacità contributiva», e in presenza di una situazione di «non congruità» rispetto a tali elementi per due o più periodi d'imposta (c.d. redditometro).

Oltre a essere uno strumento di accertamento, direttamente funzionale alla ricostruzione del reddito imponibile delle persone fisiche, lo strumento in esame si presta a essere utilizzato nella pianificazione e nell'esecuzione delle attività ispettive, in particolare se rivolte a contribuenti che non esercitano formalmente un'attività economica, o che comunque evidenziano indici di capacità contributiva superiori a quelli che si associano ai redditi dichiarati.

Con esso concorreva certamente lo spesometro, funzionale alla rilevazione di tutte le spese dei privati e delle imprese al di sopra di una determinata soglia di ammontare, mentre occorrerebbe riflettere sulla suscettibilità del nuovo elenco clienti / fornitori a essere utilizzato per i non soggetti IVA (acquirenti privati di beni e/o servizi).

L'elenco, si osserva, viene trasmesso cumulativamente per i fornitori (che si presumono già soggetti alle varie modalità di determinazione dell'imponibile utilizzabili per imprese e professionisti) e per i clienti: con un file annuale contenente l'importo di tutti gli acquisti effettuati dal signor X presso l'operatore Y, associato a un altro file che riporti gli acquisti effettuati presso l'operatore Z, e così via, indubbiamente avremo alla fine una «mappa» attendibile degli acquisti della persona fisica, che legittimamente l'ufficio fiscale potrà impiegare in sede di accertamento (oltre che, eventualmente, in sede di programmazione preventiva nel piano dei controlli).

Naturalmente, le complicazioni potrebbero sorgere in caso di intestazioni fittizie di beni, soprattutto a soggetti non compresi nell'ambito della «famiglia fiscale»: ma ciò rientra nei rischi e nelle difficoltà insiti in queste tipologie di accertamenti, superabili per il Fisco, si ritiene, con il supporto di ulteriori riscontri (come ad esempio le indagini finanziarie sui conti e sui rapporti dei contribuenti).

10 aprile 2012

Fabio Carriolo