

Spesometro: disciplina e modalità di comunicazione

Elenchi clienti e fornitori: uno strumento di lotta all'evasione. I nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

di **Luigi Galluccio e Gavino Putzu**

UFFICIALI DELLA GUARDIA DI FINANZA *)

L'art. 21, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010 [CFF • 1853] (cd. «manovra correttiva 2010») ha introdotto l'obbligo di **comunicare telematicamente** all'Agenzia delle Entrate, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, le **operazioni attive e passive rilevanti ai fini Iva** (cessioni ed acquisti di beni, prestazioni di servizi rese e ricevute) di importo unitario pari o superiore a € 3.000 al netto dell'Iva. ¹⁾

L'adempimento, che rispolvera il vecchio elenco clienti-fornitori previsto dal D.L. 223/2006 (poi soppresso dal D.L. 112/2008), «*mira a rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per il contrasto e la prevenzione dei comportamenti fraudolenti soprattutto in materia di Iva (frodi carosello e false fatture) ma anche in ambito di imposizione sul reddito*». ²⁾

È, infatti, evidente che la disponibilità, in **formato elettronico** ed in grande quantità, dei **dati delle transazioni** avvenute con **clienti e fornitori** consentirà, attraverso **opportuni «incroci»**, di evidenziare **incongruenze** e, di conseguenza, di **selezionare le posizioni** a più **alto rischio**, da approfondire con una successiva attività di **controllo** sul campo.

La possibilità di utilizzare tali dati agevolerà poi

una **più puntuale ricostruzione** della **congruità dei volumi d'affari** e dei **costi dichiarati** dai contribuenti, nonché l'individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza necessari per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, in specie ai fini dell'accertamento sintetico.

L'obbligo di comunicazione riguarda **sia le operazioni effettuate tra soggetti passivi Iva che quelle con acquirenti o committenti privati** e decorre, in generale, dal 2010.

Tuttavia, al fine di concedere più tempo agli operatori per adeguare le proprie procedure, è stata prevista un'introduzione graduale dell'adempimento, sia in relazione all'anno 2010 sia in relazione alle operazioni dei dettaglianti.

In particolare, per il **solo 2010**, la comunicazione va effettuata entro il **31 dicembre 2011** ³⁾ (a regime il termine scadrà il 30 aprile dell'anno successivo) con esclusivo riferimento alle operazioni soggette all'obbligo di fatturazione i cui corrispettivi sono pari o superiori a € 25.000 (valore che a regime sarà, a seconda dei casi, di € 3.000 o € 3.600), mentre non devono essere comunicate le operazioni documentate con scontrino/ricevuta fiscale.

**Per il 2010
la comunicazione
va effettuata
entro il 31
dicembre 2011**

*) Lo scritto è a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza degli Autori.

¹⁾ Cfr. C.M. 30 maggio 2011, n. 24/E e 21 giugno 2011, n. 28/E.

²⁾ Relazione di accompagnamento al D.L. 78/2010.

³⁾ Il termine per il 2010 era stato inizialmente fissato al 31 ottobre 2011 dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2010, n. 184182/2010 e successivamente spostato al 31 dicembre 2011 dal Provvedimento direttoriale 16 settembre 2011, n. 133642/2011.

Art. 21, D.L. 78/2010, conv. con modif. con L. 122/2010 (Comunicazioni telematiche all'Agenzia delle Entrate)

«1. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono individuate modalità e termini, tali da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti per la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di importo non inferiore a euro tremila. Per l'omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'art. 11, D.Lgs. 471/1997 [CFF ● 1626].

1-bis. Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, l'obbligo di comunicazione delle operazioni di cui al co. 1, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è escluso qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall' art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973 [CFF ● 8557].

1-ter. Gli operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, co. 6, D.P.R. 605/1973 che emettono carte di credito, di debito o prepagate, comunicano all'Agenzia delle entrate le operazioni di cui al co. 1-bis in relazione alle quali il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse dagli operatori finanziari stessi, secondo modalità e termini stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate».

Per le operazioni rilevanti ai fini Iva per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura (cd. **operazioni dei dettaglianti**), il limite di € 3.000 è elevato a € 3.600 al lordo Iva e la comunicazione deve riguardare le operazioni certificate con scontrino/ricevuta a decorrere dal 1° luglio 2011. 4) Tale maggior termine trova giustificazione nella necessità, per i dettaglianti, di dotarsi di un registratore di cassa abilitato ad emettere gli scontrini «parlanti», in grado cioè di riportare anche il codice fiscale della controparte, 5) acquirente del bene o committente del servizio,

che è obbligato a rilasciare il proprio codice fiscale. I **dettaglianti** sono in ogni caso soggetti all'obbligo di comunicazione **dal 2010** per le vendite per le quali hanno emesso fattura e per gli acquisti, anch'essi documentati con fattura. Lo stesso limite di € 3.600 trova applicazione 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 (ad esempio, agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale Iva ai sensi dell'art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274b]).

Comunicazioni relative al 2010 e al 2011

	Anno 2010	Anno 2011
Termine per la comunicazione	31 dicembre 2011	30 aprile dell'anno successivo
Operazioni da indicare	Cessioni ed acquisti di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute, rilevanti ai fini Iva, effettuate dai soggetti passivi Iva	
Valori soglia (unitari)	Fatture: € 25.000 (netto Iva) Scontrini/ricevute: esclusi	Fatture: € 3.000 (netto Iva) Scontrini/ricevute: € 3.600 (lordo Iva)
Decorrenza	Fatture: dall'1.1.2010 Scontrini/ricevute: esclusi	Fatture: dall'1.1.2011 Scontrini/ricevute: dall'1.7.2011

Quanto al **valore soglia di € 3.000** (€ 25.000 per il 2010), lo stesso va riferito all'imponibile unitario dell'operazione, senza considerare le

eventuali spese anticipate in nome e per conto del cliente, in quanto escluse dalla base imponibile Iva, avendo riguardo ai corrispettivi dovuti in base alle

4) Il termine, inizialmente previsto «dal 1 maggio 2011», è stato prorogato con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2011.

5) Attualmente tale indicazione è prevista per le farmacie, in relazione alle spese detraibili.

condizioni contrattuali, salvo che specifiche disposizioni normative non prevedano l'applicazione del criterio del «valore normale» di cui all'art. 13, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 213]. Per quanto attiene i corrispettivi documentati da scontrini e ricevute fiscali, il **limite** di € 3.600 va verificato sul totale del documento (Iva inclusa), come se all'operazione fosse applicata l'aliquota del 20%.

In caso di **operazioni collegate**, ai fini del calcolo del limite, si considera l'**ammontare complessivo** dei **corrispettivi** previsti per tutti i contratti tra loro collegati. Pertanto, nel caso classico della corresponsione di più acconti, il superamento della soglia andrà calcolato sommando acconti e saldo. In proposito, è bene ricordare che, secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, ⁶⁾ il **collegamento negoziale**, sia che trovi la sua fonte nella legge ovvero nell'autonomia negoziale delle parti, è essenzialmente un meccanismo mediante il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto bensì mediante una pluralità coordinata di contratti. Pertanto, ai fini della comunicazione in parola, il collegamento negoziale rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento.

In presenza, invece, di contratti da cui derivano **corrispettivi periodici** (ad esempio, contratto di appalto, di fornitura, di somministrazione), l'opera-

zione è da comunicare qualora i corrispettivi dovuti in un anno siano complessivamente di importo pari o superiore a € 3.000.

Viceversa, per le **altre tipologie di contratto** (es. compravendita), il **superamento della soglia di € 3.000** deve essere sempre collegato alla **singola operazione**.

Ciò posto, a fronte del **pagamento frazionato** del **corrispettivo** relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (€ 3.000 ovvero € 3.600), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record. In tali casi, nel campo «data dell'operazione», va indicata la data di registrazione dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206].

Più in generale, quanto sopra precisato per i contratti che prevedono **corrispettivi periodici** ovvero tra loro **collegati** vale anche per tutte le **operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti**, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi.

Caso particolare

Fattispecie	Modalità di comunicazione
Cessioni di beni per un importo di € 10.000, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di € 2.500	Nel tracciato record dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a € 2.500, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo «data dell'operazione» la data di registrazione dell'operazione stessa

AMBITO di APPLICAZIONE ed ESCLUSIONI

Come detto, l'obbligo di comunicazione riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, attive e passive, effettuate da **tutti i titolari di partita Iva** che siano rilevanti ai fini Iva, documentate da

fatture o scontrini/ricevute fiscali il cui imponibile sia pari o superiore – a regime – a € 3.000 (€ 3.600 per le operazioni dei dettaglianti).

La disposizione normativa in esame non prevede espressamente ipotesi di esclusioni soggettive dall'obbligo di comunicazione che è fissato, pertanto, in capo a tutti i soggetti passivi ai fini

⁶⁾ Ad esempio, Cass., sentenze 10 luglio 2008, n. 18884 e 16 aprile 2006, n. 5851.

dell'Iva. Sono, quindi, **obbligati anche i seguenti soggetti**:

- i soggetti in regime di **contabilità semplificata** (imprese ed esercenti arti e professioni) di cui agli artt. 18 e 19, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6318 e 6319];
- gli **enti non commerciali**, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole, ai sensi dell'art. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 201];
- i **soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia**, quelli operanti tramite rappresentante fiscale, ovvero identificati direttamente;
- i **curatori fallimentari** ed 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 [CFF ● 236a];
- i soggetti che applicano il **regime fiscale agevolato** per le **nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo**, ai sensi dell'art. 13, L. 388/2000 [CFF ● 8407].

In ogni caso, l'Amministrazione finanziaria ⁷⁾ ha affermato che i soggetti di minori dimensioni (cd. **contribuenti minimi**) che si avvalgono del **regime contabile semplificato** di cui all'art. 1, L. 244/2007 [CFF ● 1840] sono da considerare **esonerati dall'obbligo di comunicazione** in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi.

Comunque, l'esclusione non opera, qualora in corso d'anno il regime in parola cessi di avere efficacia (per il conseguimento di ricavi o compensi superiori a € 30.000, l'effettuazione di cessioni all'esportazione, il sostenimento di spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, o, ancora, la percezione di somme a titolo di partecipazione agli utili, o l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di € 15.000).

In tal caso il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Nel caso in cui, a seguito di **operazioni straordinarie** (fusione, scissione, conferimento, ecc.) o altre trasformazioni sostanziali, uno o più dei soggetti obbligati alla comunicazione risulti estinto, l'obbligo comunicativo ricade sul soggetto che, a seconda dei casi, subentra negli obblighi di quello cessato. In particolare, se l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale ha luogo prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione (ad esempio, 13 marzo 2012) il soggetto subentrante è tenuto a comunicare anche le operazioni del soggetto estinto relative:

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

Quanto all'ambito oggettivo, le **operazioni rilevanti ai fini Iva** sono quelle che hanno i requisiti essenziali previsti dall'art. 1, D.P.R. 633/1972, e cioè:

- **operazioni imponibili**;
- **operazioni non imponibili**, tra cui cessioni all'esportazione (art. 8, con esclusione delle operazioni di cui al co. 1, lett. a) e b)), operazioni assimilate (artt. 8-bis, 8-quater), servizi internazionali (art. 9);
- **operazioni esenti**, di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 210].

Al contrario, sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni indicate nella tabella a pag. seg.

Un'ultima esclusione è stata prevista dal D.L. 70/2011, conv. con modif. con L. 106/2011 (cd. decreto «sviluppo»), che ha **abolito l'obbligo della comunicazione** per le operazioni effettuate nei confronti di privati di importo superiore a € 3.000 (€ 3.600 qualora certificate da ricevuta/scontrino) qualora il relativo **pagamento** sia avvenuto con **carte di credito, di debito o prepagate**.

Ciò in quanto si tratta già di **operazioni tracciabili**, ricostruibili a posteriori attraverso lo strumento delle indagini finanziarie.

Peraltro, gli operatori finanziari che emettono carte di credito, di debito o prepagate, sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate le predette operazioni, secondo modalità e termini stabiliti con provvedimento del Direttore della stessa Agenzia. **Non** rientrano però tra le citate carte di credito,

7) Cit. C.M. 30 maggio 2011, n. 24/E.