



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CAMERA DEI DEPUTATI - SENATO DELLA REPUBBLICA
Commissione parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe tributaria

Indagine conoscitiva su
*“L’anagrafe tributaria nella prospettiva di una
razionalizzazione delle banche dati pubbliche
in materia economica e finanziaria.
Potenzialità e criticità del sistema
nel contrasto all’evasione fiscale”*

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Roma, 4 novembre 2015

1. PREMESSA

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC), nell'esprimere i più vivi ringraziamenti per l'opportunità che viene concessa di rinnovare e approfondire l'interlocuzione con codesta On.le Commissione parlamentare sui temi dell'indagine conoscitiva in oggetto ed in particolare – così come richiesto – al fine di esprimere un giudizio sulla prima esperienza applicativa relativa al modello 730 precompilato nonché le valutazioni sul funzionamento della procedura di fatturazione elettronica dopo la sua estensione anche alle amministrazioni locali e alle aziende sanitarie locali, espone di seguito le proprie osservazioni al riguardo, segnalando le criticità su cui intervenire e le proposte per possibili miglioramenti da apportare alle procedure.

2. CERTIFICAZIONI UNICHE E MODELLO 730 PRECOMPILATO

Il CNDCEC ha sempre sostenuto la necessità di un rafforzamento del processo di integrazione delle banche dati pubbliche, nel cui contesto si inserisce anche la nuova dichiarazione dei redditi precompilata.

La nuova procedura ha il pregio di non disperdere l'imponente patrimonio informativo di cui l'Amministrazione Finanziaria oggi dispone e di rendere detto patrimonio utilizzabile, oltre che – come è naturale – per le attività di controllo e di contrasto all'evasione, anche per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi, ossia del principale adempimento che nei sistemi tributari moderni – improntati al principio di autoliquidazione dell'imposta – il contribuente è tenuto ad osservare.

Ciò detto, è stata anche puntualmente rappresentata da questo Consiglio nazionale la tendenza a “scaricare” sui cittadini-contribuenti, e indirettamente sui professionisti che li assistono, i costi e le complessità procedurali che tale operazione, inevitabilmente, comporta.

Il processo di semplificazione in corso ha, infatti, generato nuovi obblighi di comunicazione a carico dei sostituti d'imposta che sono ora tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, entro il 7 marzo di ogni anno, le Certificazioni Uniche (C.U.) attestanti i redditi erogati, le ritenute operate, le detrazioni d'imposta effettuate e i contributi previdenziali e assistenziali trattenuti. Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata, è prevista una sanzione di 100 euro, senza possibilità di applicare le mitigazioni previste in caso di concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Al fine di evitare che i dati comunicati all'Anagrafe tributaria con le predette Certificazioni Uniche siano nuovamente comunicati nel contesto della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (modello 770 semplificato), con evidente duplicazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, il disegno di legge di

stabilità 2016 (A.S. n. 2111), comunicato alla Presidenza del Senato della Repubblica il 25 ottobre u.s., introduce modifiche alla disciplina in materia.

In particolare, si prevede la trasmissione telematica, nell'ambito della Certificazione Unica, degli ulteriori dati fiscali e contributivi, di quelli necessari per l'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, dei dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi, nonché di quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

La norma proposta prosegue affermando che le trasmissioni in via telematica delle Certificazioni Uniche, integrate nel modo anzidetto, sono equiparate a tutti gli effetti alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione del sostituto d'imposta, il che dovrebbe confermare l'eliminazione della duplicazione di adempimenti innanzi evidenziata.

Tali modifiche della disciplina si pongono dunque nell'ottica della semplificazione degli adempimenti e pertanto vanno, senza dubbio, apprezzate e sostenute.

Tuttavia, non può farsi a meno di segnalare come l'integrazione dei dati da comunicare con le Certificazioni Uniche entro il 7 marzo di ciascun anno, a distanza di una sola settimana dal termine di effettuazione dei conguagli da parte dei sostituti d'imposta, è suscettibile di generare criticità operative di notevole entità.

Consapevoli della necessità di comunicare tempestivamente dette Certificazioni al fine di poter predisporre la dichiarazione precompilata, che deve essere resa disponibile entro il 15 aprile di ciascun anno, **si propone** comunque lo slittamento almeno al 15 marzo del termine per la trasmissione telematica della nuove Certificazioni Uniche integrate (facendo eventualmente slittare al 20 aprile la data della messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate del modello 730 precompilato).

Ulteriore proposta che semplificherebbe notevolmente gli adempimenti da parte dei sostituti d'imposta, senza alcun aggravio per l'Agenzia delle entrate nell'attività di elaborazione della dichiarazione precompilata, è quella di limitare l'obbligo di invio telematico all'Agenzia delle entrate delle sole certificazioni riferite a soggetti ammessi all'utilizzo della dichiarazione precompilata, ossia lavoratori dipendenti, collaboratori e pensionati (e non anche, solo per fare un esempio, alle certificazioni riferite a lavoratori autonomi abituali, ossia a soggetti titolari di partita IVA).

In alternativa, se si ritenesse comunque indispensabile l'invio di dette Certificazioni all'Agenzia delle entrate, **si propone**, quanto meno, il differimento del termine per la trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche relative ai soggetti non ammessi all'utilizzo del modello 730 precompilato.

Tale differimento è tanto più necessario quanto più diventerà “pesante” la Certificazione Unica in seguito alle integrazioni dei dati da comunicare che si propone di introdurre.

Dovrà ovviamente trattarsi di un “congruo” differimento del termine, che consenta di creare le condizioni minime per evitare a sostituti (e ai professionisti che li assistono) di operare in condizioni di emergenza, con il rischio di vedersi anche sanzionati in caso di omesso, errato o tardivo invio della Certificazione.

È infatti necessario evitare che, con l'intento di semplificare la presentazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta (modello 770), questi ultimi (e i professionisti che li assistono) siano sottoposti ad un *tour de force* che finirebbe per “scaricare” su di essi il “peso” e i costi di tale semplificazione, in un quadro di adempimenti attualmente già troppo gravoso e oneroso per imprese e professionisti.

Per quanto concerne il modello 730 precompilato, la prima esperienza applicativa ha mostrato in pieno il carattere sperimentale che l'operazione ha avuto nel suo primo anno di vita.

L'indisponibilità da parte dell'Anagrafe tributaria dei dati della maggior parte degli oneri deducibili e detraibili che i contribuenti fanno valere in dichiarazione (*in primis*, quelli relativi alle spese sanitarie e per medicinali) ha comportato, infatti, la necessità di integrare gran parte degli oltre 20 milioni di modelli 730 precompilati messi a disposizione nel 2015 da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per il prossimo anno, è in fase di attuazione l'implementazione nel modello 730 precompilato dei dati relativi alle spese mediche, sanitarie e di assistenza specifica (che danno diritto a deduzioni dal reddito o a detrazioni dall'imposta) trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria da parte di medici, odontoiatri, aziende sanitarie locali e ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, farmacie, presidi di specialistica ambulatoriale, altri presidi e strutture accreditati.

Le modalità tecniche di utilizzo dei dati delle spese sanitarie ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 luglio 2015, prot. n. 103408/2015.

Ai sensi del nuovo comma 5-*bis* dell'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (aggiunto dall'articolo 23 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158), in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati da indicare nelle comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, senza possibilità di avvalersi delle mitigazioni previste in caso di concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997), con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati, la predetta sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque giorni successivi alla segnalazione stessa.

Se la comunicazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta a un terzo con un massimo di euro 20.000.

Tale regime sanzionatorio si applicherà a decorrere dal 1° gennaio 2016 (se verrà confermata l'efficacia a partire da tale data delle disposizioni contenute nel citato decreto legislativo n. 158/2015).

Per i medici non ancora accreditati presso il Servizio sanitario nazionale, i nuovi obblighi comunicativi comportano indubbiamente un aggravio delle procedure che, il più delle volte, sarà a carico dei professionisti che li assistono nell'effettuazione degli adempimenti fiscali.

Si auspica che il rilascio delle credenziali per l'accesso al Sistema Tessera Sanitaria unitamente a tutti gli applicativi e alle istruzioni necessari per la trasmissione telematica dei dati possa avvenire al più presto, al fine di lasciare ai soggetti obbligati (e ai professionisti che li assistono) il tempo necessario per il collaudo delle procedure e per l'effettiva predisposizione delle comunicazioni.

Inoltre, in questo primo anno di applicazione della disciplina, per tutti i soggetti obbligati alla comunicazione dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, dovendosi individuare le spese sanitarie che danno diritto alla deduzione dal reddito o alla detrazione d'imposta risulterà necessario procedere al controllo e all'eventuale reimmissione dei dati relativi alle ricevute di pagamento, alle fatture e agli scontrini fiscali emessi dal medico o dalla struttura ospedaliera, potendo essere stato registrato nella contabilità di questi ultimi l'importo totale del documento emesso, il quale potrebbe comprendere anche importi da escludere dal modello 730 precompilato, in quanto rappresentativi di spese che non danno diritto a deduzioni o detrazioni (si pensi alla fattura relativa ad un intervento chirurgico emessa da una clinica privata che comprende anche le spese di vitto e alloggio relative al familiare accompagnatore del paziente).

Per soggetti con un numero di prestazioni elevato detto controllo comporterà un notevole dispendio di tempo e di energie lavorative tale per cui, a parere di questo Consiglio nazionale, **si ritiene quindi necessario prevedere una mitigazione, se non una sospensione, del predetto regime sanzionatorio**, quanto meno nel primo anno di applicazione della disciplina.

Al fine di evitare inutili duplicazioni di dati e di adempimenti, **è inoltre necessario prevedere che i dati comunicati al Sistema Tessera Sanitaria** (eventualmente, opportunamente integrati) siano esclusi dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA (c.d. "spesometro") di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

In tal senso, risulta peraltro opportunamente orientato il disegno di legge di stabilità 2016 che aggiunge, a tal fine, il comma 1-*quater* al citato articolo 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 (cfr. articolo 49, comma 5, del

disegno di legge), il quale rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di stabilire le modalità e i termini di acquisizione dei dati dal Sistema Tessera Sanitaria.

3. FATTURAZIONE ELETTRONICA NEI CONFRONTI DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

I commi da 209 a 214 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (come modificati dalla lettera a) del comma 13-*duodecies* dell'articolo 10, decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, nel testo integrato dalla legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214) hanno introdotto nell'ordinamento italiano l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione.

A tal fine, è stato istituito il Sistema di Interscambio (SdI) quale punto di passaggio obbligato di tutte le fatture dirette alla Pubblica Amministrazione ed è stata demandata al Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto col Ministro per la Pubblica Amministrazione e la semplificazione, la regolamentazione attuativa.

In ossequio a tali previsioni, il decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55 ha individuato, per classi di Pubbliche Amministrazioni, le date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica stabilito dal predetto comma 209 dell'articolo 1 della legge n. 244/2007.

Il 6 giugno 2014 è stata la data di avvio della trasmissione obbligatoria di fatture elettroniche nei confronti di Ministeri e loro articolazioni, Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza e assistenza sociale.

Dal 31 marzo 2015, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato esteso a tutte le altre Amministrazioni Pubbliche, comprese quelle locali, incluse nell'Elenco pubblicato annualmente dall'Istat (cfr. articolo 25 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89).

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione ha comportato, principalmente, i seguenti benefici: riduzione dei costi di gestione delle fatture per la Pubblica Amministrazione (registrazione, conservazione, consultazione, ecc.), riduzione dei tempi di approvazione delle fatture per la Pubblica Amministrazione (protocollazione, riconciliazione, ecc.), maggior controllo della spesa pubblica.

Ad oltre un anno dall'introduzione del nuovo obbligo il bilancio della prima esperienza applicativa risulta sicuramente positivo.

Al fine peraltro di apportare miglioramenti alla procedura, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili **sottopone all'attenzione di codesta On.le Commissione parlamentare le seguenti proposte.**

Per un più incisivo controllo della spesa pubblica **potrebbe essere utile** integrare le informazioni esistenti in fattura con l'utilizzo di codici univoci per centri di costo adoperando eventualmente una tassonomia XBRL per i bilanci pubblici, così come già utilizzata ed obbligatoria per le imprese private in occasione dei depositi dei bilanci al Registro delle Imprese.

Con riferimento al nuovo obbligo, il principale elemento di criticità che si è posto all'attenzione degli operatori è rappresentato dall'adempimento del conseguente obbligo di conservazione digitale sostitutiva del documento emesso a cui sono soggetti tanto le imprese fornitrici della Pubblica Amministrazione che la stessa Pubblica Amministrazione.

Tale obbligo costituisce un onere piuttosto gravoso per le imprese e per i professionisti.

Ed infatti, se per l'invio della fattura elettronica è possibile utilizzare, in modo assolutamente gratuito, i canali previsti da Sogei tramite il sito www.fatturapa.gov.it, per la conservazione sostitutiva l'impresa dovrà:

- 1) elaborare un manuale di conservazione, ai sensi dell'articolo 8 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013;
- 2) nominare un responsabile della conservazione, ai sensi dell'articolo 7 del citato decreto;
- 3) utilizzare *software* specifici che garantiscano le funzioni di ricerca stabilite dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014;
- 4) garantire la immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità del *file*;
- 5) conservare i documenti digitali, garantendo il rispetto delle norme del codice civile, del codice dell'amministrazione digitale e della legislazione tributaria.

Il costo che, attualmente, imprese e professionisti devono sostenere per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche è variabile in funzione del numero di fatture emesse e da conservare per ciascun esercizio. I fornitori della Pubblica Amministrazione devono infatti dotarsi di un *software* di conservazione sostitutiva con relativi canoni di assistenza o, eventualmente, rivolgersi agli intermediari, sostenendo il costo del servizio da questi offerto.

In proposito, occorre peraltro rilevare che il decreto del Ministero dell'Economia e della Finanze n. 55 del 3 aprile 2013, all'articolo 4, comma 1, ha previsto alcune agevolazioni limitatamente alle piccole e medie imprese abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA), in termini di generazione delle fatture nel formato previsto dal Sistema di Interscambio, di conservazione e di comunicazione con il detto Sistema.

Al fine quindi di eliminare o, quanto meno, ridurre i rilevanti oneri a carico degli operatori che attualmente non hanno accesso alle suddette agevolazioni **si potrebbe prevedere:**

- 1) che Sogei metta a disposizione, in via non onerosa, un *software* di conservazione sostitutiva che piccole e medie imprese e professionisti, in proprio o nella loro qualità di intermediari, possano utilizzare per adempiere agli obblighi previsti in materia;
- 2) che le agevolazioni previste dall'art. 4, comma 1, del decreto ministeriale n. 55/2013 per le imprese che utilizzano il portale elettronico accessibile all'indirizzo www.acquistinretepa.it siano estese,

indifferentemente, a tutte le piccole e medie imprese nonché a tutti i professionisti, in proprio e nella loro qualità di intermediari;

- 3) che l'utilizzo dello strumento on line gratuito di Unioncamere – che consente di generare, inviare e conservare digitalmente le fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione – messo a disposizione delle piccole e medie imprese che accedono al servizio tramite la Carta Nazionale dei Servizi (CNS) rilasciata dal Sistema Camerale, sia esteso ai Commercialisti che, in proprio o nella loro qualità di intermediari, accedano al servizio tramite la CNS rilasciata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

In alternativa alle predette ipotesi, **si potrebbe infine prevedere** una modifica della normativa in materia di conservazione sostitutiva dei documenti informatici con rilevanza fiscale, nel senso di eliminare l'obbligo di conservazione sostitutiva in conformità a quanto già previsto dalla legge di stabilità 2012 secondo cui i dati già in possesso della Pubblica Amministrazione non devono essere certificati.

Tenuto conto che la Pubblica Amministrazione è comunque soggetta all'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche ricevute, le imprese fornitrici potrebbero essere esonerate dall'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione, essendo detti documenti digitali già in possesso della PA e quindi agevolmente reperibili in ogni momento per qualsiasi esigenza di controllo, anche di natura fiscale.

Ai fini civilistici, il documento informatico potrebbe inoltre essere conservato dalla piccola e media impresa o dal professionista, in proprio o nella sua qualità di intermediario, tramite l'apposizione di firma digitale e di marcatura temporale, in conformità a quanto previsto dalle normative vigenti in materia di rilevanza giuridica del documento informatico.

4. L'ESTENSIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA NELLE OPERAZIONI *BUSINESS TO BUSINESS* (C.D. B2B)

L'ipotesi di estendere ulteriormente l'obbligo di fatturazione esclusiva in forma elettronica anche agli scambi c.d. B2B appare invece, ad avviso di questo Consiglio nazionale, prematura.

Ciò, per evidenti ragioni di economicità e semplificazione degli adempimenti, comportando detto obbligo, in special modo se riferito agli operatori economici di piccole dimensioni, eccessive complessità nelle procedure amministrative di gestione dei cicli di fatturazione, oltre che un incremento dei costi per l'adempimento per la necessità di dotarsi di strumenti e personale all'uopo dedicati.

L'attuale assenza di interoperabilità tra modelli e soluzioni aziendali differenti rischia inoltre di costringere le imprese, soprattutto quelle medio-piccole, e i professionisti a dover investire in diversi sistemi e soluzioni necessari per la fatturazione elettronica.

Ciò genera costi non necessari e ostacola ulteriormente l'adozione in massa della fatturazione elettronica.

D'altra parte, la normativa europea non prevede un obbligo di fatturazione elettronica nel B2B.

Il 13 luglio 2010 il Consiglio dell'Unione europea ha adottato la direttiva 2010/45/UE che ha modificato, per quanto concerne le norme in materia di fatturazione, la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Tale direttiva, già recepita nel nostro ordinamento interno con l'articolo 1, commi da 324 a 335, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, ha stabilito nuove norme per la fatturazione elettronica ed ha eliminato gli ostacoli alla sua adozione mediante la previsione della parità di trattamento tra fatture elettroniche e su carta e garantendo che a queste ultime non vengano imposti ulteriori requisiti. Ai sensi del nuovo articolo 233 della direttiva 2006/112/CE, le imprese sono libere di inviare e ricevere fatture elettroniche a condizione che effettuino *"controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi"*, così come avviene attualmente con le fatture su carta.

Al fine di avviare un processo virtuoso che favorisca un sempre più intenso utilizzo della fatturazione elettronica anche nel B2B, l'articolo 9, comma 1, lettera d), della legge 11 marzo 2014, n. 23 di *"delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"* ha previsto, tra gli altri criteri direttivi, l'introduzione di meccanismi di incentivazione, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, all'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di IVA e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

In attuazione di tale principio di delega è stato emanato il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, recante disposizioni in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo prevede la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° luglio 2016, di soluzioni tecniche gratuite per consentire a tutti i soggetti passivi IVA di generare e trasmettere una fattura elettronica e, per specifiche categorie di soggetti passivi IVA da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria nell'ambito di *forum* nazionali sulla fatturazione elettronica istituiti in base alla decisione della Commissione europea COM (2010) 8467, anche di conservare le medesime fatture.

Per questi ultimi contribuenti viene messo a disposizione, anche con riferimento alle fatture elettroniche scambiate tra privati, il servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID (Agenzia per l'Italia Digitale), previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto interministeriale del 3 aprile 2013, n. 55, attuativo dell'art. 1, comma 213, lettera f) della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Il comma 2 dell'articolo 1 del decreto prevede che, a partire dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze, attraverso l'Agenzia delle entrate, metta a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA, gratuitamente, il Sistema di Interscambio (SdI) per consentire la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati residenti nel territorio dello Stato. Condizione tecnica necessaria per utilizzare il SdI è che il contribuente utilizzi il formato della "fattura PA", già in uso per la fatturazione nei confronti della Pubblica Amministrazione.

In sintesi, quindi, la disposizione prevede incisive misure per supportare i contribuenti – con una attenzione particolare alle micro e piccole imprese – che decidono di optare per l'adozione della fatturazione elettronica:

1. la messa a disposizione di applicazioni (*software*) gratuite per la generazione e la trasmissione delle fatture elettroniche tra fornitore e cliente;
2. la messa a disposizione, sempre gratuitamente, del Sistema di Interscambio, oggi già utilizzato dalle imprese per trasmettere le fatture elettroniche alla PA, quale strumento di veicolazione sicuro e immediato per trasmettere le fatture elettroniche tra privati;
3. la messa a disposizione di una "piattaforma web" dove i contribuenti possono – sempre gratuitamente – consultare in tempo reale lo stato delle loro operazioni rilevanti ai fini IVA e le informazioni ad esse riferite, qualora i contribuenti scelgano di sfruttare il Sistema di Interscambio per veicolare le fatture elettroniche scambiate tra di loro;
4. la messa a disposizione, per specifiche categorie di soggetti, del servizio gratuito di conservazione delle fatture elettroniche.

Il comma 3 dell'articolo 1 del decreto offre la facoltà di optare, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni generate elettronicamente e scambiate con i propri clienti e fornitori, anche mediante il citato Sistema di Interscambio. L'opzione ha effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui essa è esercitata, e se non revocata, si rinnova automaticamente per gli ulteriori quinquenni.

Nel caso in cui il contribuente voglia usufruire del Sistema di Interscambio per emettere e ricevere le proprie fatture elettroniche, la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle sole fatture elettroniche scambiate con i propri clienti e fornitori residenti nel territorio dello Stato è automaticamente assolta.

L'articolo 2, comma 1, del decreto prevede che, a partire dal 1° gennaio 2017, tutti i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizio al minuto possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri.

L'opzione ha effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui essa è esercitata, e se non revocata, si rinnova automaticamente di quinquennio in quinquennio.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituisce gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Il comma 2 prevede che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi è obbligatoria, a decorrere dal 1° gennaio 2017, per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici.

Il comma 5 stabilisce che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sostituiscono le vigenti modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale degli stessi (scontrino e ricevuta fiscale), con una procedura più al passo con i tempi e fortemente orientata alla semplificazione dell'adempimento originario.

L'articolo 3 del decreto prevede una serie di incentivi volti ad ampliare la platea dei contribuenti che operano per la trasmissione telematica delle fatture (di cui all'articolo 1, comma 3) e, sussistendone i presupposti, anche per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1). In tal caso, sono infatti eliminati gli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro", alle "operazioni con Paesi *black-list*", ai contratti di *leasing*; ai contratti stipulati dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, ai sensi dell'articolo 7, comma 12, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605; agli acquisti effettuati nella Repubblica di San Marino da operatori economici italiani (ex articolo 16, lettera c), del decreto del Ministro delle finanze del 24 dicembre 1993), nonché l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute.

Inoltre, i rimborsi IVA sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei presupposti previsti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

È poi previsto che i rimborsi IVA siano eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei presupposti descritti dalle lettere a), b), c), d) ed e), del secondo comma dell'articolo 30 del citato decreto n. 633 del 1972.

Infine, i termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette sono ridotti di un anno per quei contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti dagli stessi ricevuti ed effettuati nei modi che saranno stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

L'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2017 e per specifiche categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni, la realizzazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di un programma di assistenza, differenziato in ragione dei diversi soggetti interessati, con cui sono messi a disposizione in via telematica i dati necessari per effettuare le liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale ai fini IVA. Vengono così meno gli obblighi di registrazione di cui agli articoli 23 (obbligo di registrazione delle fatture emesse) e 25 (obbligo di registrazione degli acquisti di beni e servizi effettuati) del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché l'obbligo di apposizione del visto di conformità e la garanzia previsti

dall'articolo 38-bis del citato D.P.R. n. 633 del 1972 (relativo alle modalità mediante le quali si effettuano i rimborsi d'imposta).

Il comma 2 specifica che condizione necessaria per usufruire della riduzione dei citati adempimenti è che i soggetti passivi IVA effettuino la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture e delle relative variazioni, emesse e ricevute (effettuata anche mediante il Sistema di Interscambio) e, qualora effettuino operazioni di cui all'articolo 22, del D.P.R. n. 633/1972, optino per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, così come previsto dall'articolo 2, comma 1, del decreto.

Infine il comma 3 dispone che mediante apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno individuate le categorie di soggetti che potranno accedere al regime premiale, tra i quali possono rientrarvi anche soggetti non di minori dimensioni che intraprendano attività d'impresa, arte o professione; per tali ultimi soggetti il regime in discorso si applica per il periodo in cui l'attività è iniziata e per i due successivi.

In relazione al decreto legislativo in oggetto, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili esprime, innanzitutto, il proprio apprezzamento per l'approccio che il legislatore delegato ha scelto di adottare per la diffusione dello strumento della fatturazione elettronica tra privati e della trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate, ossia quello di lasciare assolutamente facoltativo l'utilizzo di detti strumenti, incentivandolo attraverso la previsione di riduzioni degli adempimenti amministrativi e contabili per i soggetti che decidano di adottare gli stessi.

Tanto premesso, si sottopongono all'attenzione di codesta On.le Commissione parlamentare le seguenti proposte modificative della disciplina.

In primo luogo, come già evidenziato a proposito dell'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione, anche per la fatturazione elettronica tra privati il principale disincentivo alla sua diffusione è rappresentato dalla gravosità del conseguente obbligo di conservazione digitale sostitutiva del documento emesso, a cui sono tenute entrambe le parti del rapporto oggetto di fatturazione.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015 prevede, come già ricordato, la messa a disposizione del servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche, attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID (di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto interministeriale del 3 aprile 2013, n. 55), soltanto per specifiche categorie di soggetti passivi IVA da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria nell'ambito di *forum* nazionali sulla fatturazione elettronica.

Si ritiene che tale servizio debba essere assicurato gratuitamente a tutti i soggetti passivi IVA, senza alcuna discriminazione di carattere oggettivo e/o soggettivo e senza le limitazioni attualmente previste dal servizio

messo a disposizione da Unioncamere (con riferimento al quale la gratuità è infatti assicurata soltanto per un massimo di 24 fatture).

Tale possibilità potrebbe, inoltre, essere riservata ai soggetti che per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati si avvalgano del Sistema di Interscambio messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° gennaio 2017.

In tal caso, infatti, si potrebbe stabilire che i dati relativi alla fattura elettronica siano acquisiti dal Sistema di Interscambio, oltre che essere semplicemente “veicolati” alla controparte, in modo da renderli disponibili all'organo della Pubblica Amministrazione competente in ordine ai controlli e all'accertamento in materia fiscale. In tal modo, i contribuenti potrebbero essere esonerati dall'obbligo di conservazione sostitutiva, in ragione della previsione del quarto comma dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”) in base al quale *“al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”*, nonché dell'art. 7, primo comma, lettera f) del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), ai sensi del quale *“i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni”*.

A tal fine, si potrebbe procedere all'individuazione di un archivio anagrafico che, analogamente all'Indice PA per gli enti pubblici, oltre a fungere da “indirizzario” per la consegna delle fatture ai cessionari/committenti, possa anche costituire la “base” per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche emesse e ricevute.

In alternativa, si potrebbe consentire a tutti i soggetti passivi IVA l'accesso al servizio, reso disponibile dal Ministero dell'economia e delle finanze, di supporto alla fatturazione elettronica per le piccole medie e imprese abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) che, come già ricordato, consente di generare, trasmettere e conservare, nel formato previsto dal Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate, le fatture elettroniche relative alle transazioni concluse sul MEPA, ma anche riguardanti altre operazioni.

A tal fine, **dovrebbero peraltro essere previsti il carattere gratuito dell'accesso e la possibilità di abilitarsi al servizio a prescindere dagli attuali vincoli per il ricorso al MEPA.**

Qualora si ritenesse, invece, non percorribile la via dell'esonero dall'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche in capo ai privati, **si potrebbe semplificare l'adempimento** prevedendo che le fatture elettroniche siano conservate digitalmente tramite l'apposizione di firma digitale e di marcatura temporale, in conformità a quanto previsto dalle normative vigenti in materia di rilevanza giuridica dei documenti informatici.

Per i soggetti che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture elettroniche (di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto) e, sussistendone i presupposti, anche l'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1, del decreto), il decreto legislativo n. 127 del 2015 prevede all'articolo 3 una serie di incentivi (eliminazione degli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro", alle "operazioni con Paesi *black-list*", ai contratti di *leasing*, ai contratti stipulati dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, agli acquisti effettuati nella Repubblica di San Marino da operatori economici italiani; eliminazione dell'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT relativi agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute; esecuzione dei rimborsi IVA entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei presupposti previsti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché, per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati nei modi che saranno stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette).

Al riguardo, per i soggetti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, si potrebbe prevedere altresì la preclusione della possibilità da parte del Fisco di esperire gli accertamenti analitico-induttivi sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), d.P.R. n. 600/1973 e all'articolo 54, secondo comma, d.P.R. n. 633/1972.

La tracciabilità delle operazioni in entrata e in uscita verrebbe in tal modo ad assumere funzioni di garanzia per il contribuente contro l'utilizzo delle presunzioni in sede di accertamento, analogamente a quanto già previsto per i soggetti congrui e coerenti ai fini degli studi di settore.

La maggiore tempestività e speditezza dei controlli da parte del Fisco che può realizzarsi per il tramite della trasmissione telematica dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute e ai corrispettivi, unitamente alla tracciabilità dei pagamenti, potrebbe inoltre giustificare la **previsione** della facoltà di disapplicazione, per i medesimi soggetti, del meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) nelle fattispecie previste dall'articolo 17, sesto comma, d.P.R. n. 633/1972.

Tale meccanismo costituisce infatti una deroga all'ordinario schema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ammissibile per finalità di contrasto all'evasione del tributo le quali risultano altrettanto efficacemente perseguibili in presenza di una completa tracciabilità dei pagamenti e della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle fatture e dei corrispettivi.