



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

SENATO DELLA REPUBBLICA

6^A COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)

**Schema di decreto legislativo in materia
di trasmissione telematica delle
operazioni IVA e di controllo delle
cessioni di beni effettuate attraverso
distributori automatici
(Atto n. 162)**

**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Roma, 14 maggio 2015





Indice

1. Premessa	3
2. Fatturazione elettronica e trasmissione telematica di fatture e corrispettivi (articoli 1, 2 e 3)	5
2.1. Le proposte del CNDCEC.....	8



1. Premessa

L'articolo 9 della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" indica i principi e i criteri da perseguire nell'introduzione di norme volte al rafforzamento dei controlli fiscali.

Si intende dunque prevedere il rafforzamento dei controlli mirati, possibilmente in sinergia con altre autorità pubbliche. Si prevede l'obbligo di garantire la riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento il quale, nel corso dell'attività di controllo, deve essere ispirato al principio di riduzione al minimo degli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente. Deve inoltre essere rispettato il principio di proporzionalità e rafforzato il contraddittorio con il contribuente. Si prevede quindi che, nella riforma dell'attività dei controlli, siano espressamente previsti i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e che sia potenziato l'utilizzo della fatturazione elettronica.

Per quanto concerne, in particolare, quest'ultimo criterio direttivo, la lettera d) del citato articolo 9, comma 1, prevede l'**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.

La legge di stabilità 2013 (articolo 1, commi 324-335, legge n. 228 del 2012) ha recepito la **Direttiva 2010/45/UE** per quanto riguarda le norme in materia di **fatturazione**, modificando il DPR 633/72. In base alla nuova disciplina, per **fattura elettronica** si intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla citata direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico (art. 217 della Direttiva 2006/112/CE); inoltre, la stessa disposizione precisa che la fattura, cartacea o elettronica, è emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente. Inoltre, il nuovo articolo 233 della direttiva 2006/112/CE prescrive espressamente che il soggetto passivo assicuri l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare tali requisiti. Ciò può



essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Sul versante dei **pagamenti verso la pubblica amministrazione**, l'articolo 15 del **D.L. 179 del 2012** ha previsto che, a partire dal 1° giugno 2013, **le PA e i gestori di pubblici servizi** nei loro rapporti con l'utenza accettino **pagamenti** effettuati anche attraverso l'uso delle **tecnologie dell'informazione e della comunicazione**: a tal fine devono comunicare sui propri siti istituzionali il codice IBAN per il pagamento tramite bonifico ovvero gli identificativi del conto corrente postale. Gli stessi soggetti si avvalgono, inoltre, di prestatori di servizi di pagamento per consentire ai privati di effettuare i pagamenti in loro favore attraverso l'utilizzo di carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente, indicando sempre le condizioni, anche economiche, per il loro utilizzo. L'Agenzia per l'Italia Digitale, sentita la Banca d'Italia, ha emanato il 22 gennaio 2014 le **Linee guida** per l'effettuazione dei pagamenti a favore delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi.

La legge finanziaria 2008 ha introdotto l'**obbligo della fatturazione elettronica** nei rapporti economici tra pubblica amministrazione e fornitori, in un'ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica (legge n. 244 del 2007, articolo 1, commi 209-214, come modificati dal D.L. n. 201 del 2011).

La scansione temporale dell'entrata in vigore degli obblighi nei confronti delle singole amministrazioni è stata stabilita con il D.M. 3 aprile 2013, n. 55. Per i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli enti nazionali di previdenza il divieto di accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea decorre dal **6 giugno 2014**. Per i restanti enti nazionali il D.M. n. 55 del 2013 indicava il termine del 6 giugno 2015; tale termine è stato anticipato al **31 marzo 2015** dal D.L. n. 66 del 2014 (articolo 25) **anche per le amministrazioni locali**. A partire dai tre mesi successivi a queste date, le PA non potranno procedere al pagamento, neppure parziale, fino all'invio del documento in forma elettronica. Al riguardo si segnala che il Dipartimento delle finanze e il Dipartimento della funzione pubblica hanno diffuso il 31 marzo 2014 la circolare 1/DF al fine di fornire chiarimenti.

Si segnala che il MEF ha reso disponibile un **servizio di supporto alla fatturazione elettronica per tutte le piccole e medie imprese (PMI)** abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica



Amministrazione (MEPA). Il servizio, accessibile dal sito www.acquistinretepa.it, 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.

In attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g) della legge delega n. 23 del 2014 è stato trasmesso alle Presidenze dei due rami del Parlamento il 29 aprile 2015 lo schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 162) (di seguito, "schema di decreto").

2. Fatturazione elettronica e trasmissione telematica di fatture e corrispettivi (articoli 1, 2 e 3)

Al fine di diffondere l'utilizzo della fatturazione elettronica nel nostro Paese, l'**articolo 1, comma 1**, dello schema di decreto 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, 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 dello schema di 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 della fatture elettroniche.

Il **comma 3** dell'articolo 1 dello schema di decreto offre la facoltà di optare, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate 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, dello schema di 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 corrispettivi sostituisce gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il **comma 2** prevede che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica 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 corrispettivi sostituiscono le vigenti modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale degli stessi (scontrino e ricevuta fiscale), con una più al passo con i tempi e fortemente orientata alla semplificazione dell'adempimento originario.

L'articolo 3 dello schema di decreto prevede una serie di incentivi volti ad ampliare la platea dei contribuenti che opteranno 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*" e 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.

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 il successivo decreto legislativo con cui sarà data attuazione alla disposizione delegante in materia di tracciabilità dei pagamenti contenuta nell'articolo 9, comma 1, lettera d) della legge 11 marzo 2014, n. 23.



2.1. Le proposte del CNDCEC

In relazione allo schema di 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, ma 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 Onorevole Commissione parlamentare le seguenti proposte modificative della disciplina.

A) È a tutti noto che il principale disincentivo alla diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica tra i privati è rappresentato dall'adempimento del conseguente obbligo di conservazione digitale sostitutiva del documento emesso a cui sono soggetti entrambe le parti del rapporto oggetto di fatturazione.

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

Ed infatti, per la conservazione sostitutiva il soggetto dovrà: 1) elaborare un manuale di conservazione, ai sensi dell'art. 8 del D.P.C.M. del 3 dicembre 2013; 2) nominare un responsabile della conservazione, ai sensi dell'art. 7 del citato D.P.C.M.; 3) utilizzare *software* specifici che garantiscano le funzioni di ricerca stabilite dal decreto del M.E.F. 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, gli operatori devono sostenere per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche è variabile in funzione del numero di fatture emesse e da conservare per ciascun esercizio.



Essi 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, l'articolo 1, comma 1 dello schema di decreto legislativo 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.

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, i dati relativi alla fattura elettronica sono comunque messi a disposizione dell'organo della Pubblica Amministrazione competente in ordine ai controlli e all'accertamento in materia fiscale, per cui sarebbe quanto mai auspicabile non sottoporre i contribuenti all'obbligo di conservazione sostitutiva, in ragione altresì della previsione del quarto comma dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto 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 MEF, 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.

B) 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, oltre la predetta opzione anche quella per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1, del decreto), lo schema di decreto prevede all'articolo 3 una serie di incentivi (eliminazione degli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro" e alle "operazioni con Paesi *black-list*", 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 successivo decreto legislativo di attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera d) della legge 11



marzo 2014, n. 23, 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 delle fatture emesse e ricevute e dei 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.