



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 maggio 2016

---

---

## PREMESSA

Signor Presidente, Signori Deputati e Senatori,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC) esprime innanzitutto 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.

In particolare, nell'odierna audizione ci è stato specificamente richiesto di esprimere le valutazioni della nostra Professione sulle seguenti tematiche:

- 1. procedure di trasmissione dei dati necessari all'Agenzia delle entrate per la redazione del modello 730 precompilato ed eventuali criticità ad esse relative;**
- 2. funzionamento della procedura per la fatturazione elettronica, anche in vista della sua estensione ai rapporti 'business to business' (c.d. B2B), nonché implementazione della procedura di archiviazione delle fatture elettroniche;**
- 3. misure di contrasto all'evasione IVA anche alla luce delle osservazioni della Direttrice dell'Agenzia delle entrate, dott.ssa Rossella Orlandi, svolte nel corso dell'audizione tenuta il 20 gennaio u.s. presso codesta On.le Commissione parlamentare.**

Ci è stato altresì richiesto di formulare proposte per eventuali semplificazioni e razionalizzazioni di dette procedure.

In ordine a tali rilevanti tematiche, il CNDCEC formula le proprie osservazioni e sottopone alla valutazione di codesta On.le Commissione parlamentare le proposte che seguono.

### **1. PROCEDURE DI TRASMISSIONE DEI DATI NECESSARI ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER LA REDAZIONE DEL MODELLO 730 PRECOMPILATO ED EVENTUALI CRITICITA' AD ESSE RELATIVE**

**1.1.** Il CNDCEC ha sempre sostenuto la necessità di un rafforzamento del processo di integrazione delle banche dati pubbliche, in funzione anche della semplificazione degli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti.

La predisposizione della dichiarazione precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate ha infatti il pregio di rendere utilizzabile l'imponente patrimonio informativo di cui oggi dispone l'Amministrazione Finanziaria, oltre

---

che, come è naturale, per le attività di controllo e di contrasto all'evasione, anche per semplificare il principale adempimento - che nei sistemi tributari moderni, improntati al principio di autoliquidazione dell'imposta, il contribuente è tenuto ad effettuare - costituito proprio dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ciò detto, è stata anche puntualmente rappresentata da questo Consiglio Nazionale la circostanza che l'operazione è stata resa possibile attraverso l'introduzione di nuovi obblighi di comunicazione di dati a carico dei contribuenti, pesantemente sanzionati in caso di errori od omissioni nella trasmissione telematica dei dati.

Il che ha inevitabilmente comportato che i contribuenti, e indirettamente i professionisti che li assistono, siano stati gravati dei costi e delle complessità procedurali dell'operazione.

Il processo di semplificazione in corso non è stato, in altri termini, "a costo zero" per i contribuenti, il che si ritiene debba essere tenuto in conto, in special modo nell'attuale fase sperimentale della procedura, sia in sede amministrativa, in punto di non sanzionabilità dei lievi ritardi o errori nella trasmissione telematica dei dati (sul quale v. *infra* nel testo, par. 1.4), che in sede legislativa, prevedendo l'introduzione di un credito d'imposta per l'acquisto delle attrezzature informatiche e dei *software* necessari per l'adempimento dei nuovi obblighi.

Oltre all'obbligo a carico dei sostituti d'imposta di 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, in questo secondo anno di applicazione della nuova disciplina sono stati previsti obblighi di comunicazione di dati a carico dei seguenti soggetti:

- 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, che devono trasmettere telematicamente al Sistema Tessera Sanitaria, entro il 31 gennaio di ciascun anno (termine, nel 2016, prorogato al 9 febbraio) i dati relativi alle spese mediche, sanitarie e di assistenza specifica (che danno diritto a deduzioni dal reddito o a detrazioni dall'imposta);
- banche e Poste Italiane S.p.A., che devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro il 31 gennaio di ciascun anno, i dati relativi alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici;
- università statali e non statali, che devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro il 28 febbraio di ciascun anno, con riferimento ai singoli studenti, i dati relativi alle spese, al netto dei relativi rimborsi e contributi, per la frequenza di corsi di istruzione universitaria, corsi universitari di specializzazione, corsi di perfezionamento, master che per durata e struttura dell'insegnamento siano assimilabili a corsi universitari o di specializzazione, nonché le spese di iscrizione a corsi di dottorato

---

di ricerca, con l'indicazione dei soggetti che hanno sostenuto le spese e dell'anno accademico di riferimento;

- soggetti che hanno emesso fatture relative a spese funebri, che devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro il 28 febbraio di ciascun anno, i dati relativi alle spese funebri, con riferimento a ciascun decesso, con l'indicazione del soggetto deceduto e dei soggetti intestatari del documento fiscale.

**1.2.** Per quanto concerne le modalità tecniche di invio e di utilizzo dei dati delle spese sanitarie ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, esse sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 luglio 2015, prot. n. 103408/2015.

Per i medici non ancora accreditati presso il Servizio Sanitario Nazionale, i nuovi obblighi comunicativi hanno comportato indubbiamente un aggravio delle procedure che, il più delle volte, è rimasto a carico dei professionisti che li assistono nell'effettuazione degli adempimenti fiscali.

Una criticità nell'utilizzo dei dati relativi alle spese sanitarie attiene, in particolare, alla necessità di distruzione del "contenitore" di dati - una volta che questi siano stati inviati al Sistema Tessera Sanitaria - in conseguenza degli obblighi relativi al rispetto della *privacy*.

Al riguardo, va evidenziato che la ricevuta di invio dei dati che il Sistema rilascia per attestare l'effettuazione dell'adempimento, non specifica i codici fiscali dei contribuenti per i quali si è provveduto alla trasmissione telematica dei dati. Il medico o la struttura che effettua l'invio (o il professionista che è incaricato dell'adempimento) non ha dunque la possibilità di conservare una prova della correttezza del suo operato, dovendo egli provvedere alla distruzione del "contenitore" di dati inviato.

Si ritiene pertanto necessario dare la possibilità di conservare detto "contenitore", ai sensi della normativa sulla *privacy*, fino allo scadere dei termini di decadenza a disposizione dell'Agenzia delle entrate per effettuare i controlli sui dati delle spese sanitarie confluiti nel modello 730 precompilato o, in alternativa, di prevedere modalità di certificazione dell'invio effettuato che permettano, in ogni caso, al soggetto obbligato di dimostrare la correttezza del proprio operato.

Altra criticità, derivante anch'essa dagli obblighi posti dalla normativa sulla *privacy*, riguarda l'estrema difficoltà che incontrano i medici e le strutture sanitarie che, decidendo di avvalersi per l'effettuazione dell'adempimento del professionista incaricato della tenuta delle scritture contabili, ricevano da quest'ultimo un rifiuto.

---

In tal caso, essendo necessario rivolgersi ad altro professionista o intermediario abilitato, quest'ultimo avrebbe notevoli difficoltà ad accettare l'incarico, essendo egli tenuto, in tal caso, al rispetto di tutti gli obblighi derivanti dalla normativa sulla *privacy*, a differenza del professionista depositario delle scritture contabili.

In tali situazioni, si ritiene opportuno introdurre disposizioni che consentano, se non di eliminare, quanto meno di ridurre il più possibile detti obblighi, onde consentire il più rapido ed efficace assolvimento dell'adempimento, prevedendo ad esempio l'assimilazione della figura del soggetto incaricato della trasmissione del "contenitore" a quella del professionista incaricato della tenuta delle scritture contabili.

**1.3.** In merito all'accreditamento al Sistema Tessera Sanitaria dei medici non iscritti, ma tenuti all'invio dei dati sulle spese sanitarie ai fini del loro inserimento nel modello 730 precompilato, una prima problematica riguarda le associazioni professionali, le quali attualmente, per effetto della natura collettiva di detti enti, non sono incluse tra i soggetti abilitati all'effettuazione dell'invio.

Peraltro le considerazioni che seguono valgono, a maggior ragione, anche con riferimento ai medici iscritti al Sistema Tessera Sanitaria che sono in associazione professionale.

Esigenze di semplificazione e di maggiore speditezza dell'adempimento, consiglierebbero di annoverare le associazioni professionali tra i soggetti abilitati alla trasmissione dei dati, essendo detti soggetti tenuti ad emettere le fatture o le ricevute fiscali da cui vanno estratti i dati da inviare telematicamente.

Per quanto concerne poi l'accreditamento dei professionisti incaricati di effettuare l'adempimento per conto di medici o strutture sanitarie, occorrerebbe prevedere un meccanismo di delega analogo a quello oggi previsto per la delega ad operare sul cassetto fiscale implementato sul sistema Entratel.

Il meccanismo di accreditamento attualmente in uso prevede che sia il medico o la struttura a comunicare al Sistema Tessera Sanitaria il conferimento della delega al fine di consentire al professionista delegato di operare per conto del delegante, previo suo accreditamento al Sistema, anche tramite le credenziali già utilizzate per l'accesso ad Entratel.

A tale meccanismo dovrebbe aggiungersi quello oggi previsto per il conferimento della delega ad operare sul cassetto fiscale implementato sul sistema Entratel. In tal modo si permetterebbe al professionista delegato di effettuare egli stesso l'accreditamento per il delegante, il quale, per effetto di tale richiesta, si vedrebbe recapitare una lettera con i codici di autorizzazione, che, una volta comunicati al professionista delegato, consentirebbero a quest'ultimo di operare per conto del delegante.

---

1.4. Con riferimento all'interpretazione delle disposizioni sul sistema delle sanzioni nel caso di omessa o incompleta trasmissione dei dati relativi alle predette spese, il 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), prevede che in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati 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.

L'art. 1, comma 949, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) ha inoltre introdotto nell'art. 3 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, il comma 5-*ter*, il quale prevede che per le trasmissioni da effettuare nell'anno 2015, relative all'anno 2014, e comunque per quelle effettuate nel primo anno previsto per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati e delle certificazioni uniche utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle predette sanzioni, nei casi di lieve tardività o di errata trasmissione dei dati stessi, se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 (par. 8.6), ha espresso l'avviso che *“la non applicazione delle sanzioni opera esclusivamente nel primo anno in cui è stato introdotto il relativo obbligo e non in relazione al primo anno in cui il medesimo obbligo scatta per il singolo contribuente interessato. Pertanto, la non punibilità opera per le trasmissioni effettuate nel 2016 e relative a dati del 2015, ad esempio, delle spese sanitarie mentre non opera per la trasmissione delle certificazioni uniche effettuate nel 2016 e relative al 2015 in quanto, come è noto, per le stesse il primo anno di trasmissione previsto è il 2015 per le certificazioni relative al 2014”*.

In merito alla lieve tardività o errata trasmissione dei dati, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre ritenuto che *“la non punibilità non opera in caso di omissione della trasmissione della comunicazione”*.

Sul punto, si ritiene necessaria una più puntuale delimitazione dell'ambito oggettivo di operatività della disposizione.

La specificazione delle nozioni di lieve tardività e di errata trasmissione, da cui il legislatore fa dipendere la non irrogabilità delle sanzioni, consente infatti di evitare una loro interpretazione “a macchia di leopardo” sul

---

territorio nazionale da parte dei singoli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate tenuti ad applicare la disciplina.

Quanto all'ambito temporale di applicazione della disposizione *de qua*, si ritiene necessario eliminare l'attuale sua delimitazione al primo anno in cui è stato introdotto il relativo obbligo di trasmissione dei dati, giustificandosi, nelle circostanze previste dalla legge, la non sanzionabilità del contribuente non tanto in ragione della novità dell'adempimento, quanto in considerazione della "tenuità" dell'errore e della sua natura meramente formale, non dovendo quest'ultimo determinare in ogni caso, per espressa previsione normativa, un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata.

Sarebbe dunque maggiormente conforme alla natura della violazione contemplata dalla legge estendere la previsione di non punibilità a tutti i periodi di imposta e non solo a quello di primo applicazione dell'obbligo di trasmissione telematica dei dati.

**1.5.** Per quanto concerne le Certificazioni Uniche, al fine di evitare che i dati comunicati all'Anagrafe tributaria con le stesse siano nuovamente comunicati nel contesto della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (modello 770 semplificato), con evidente duplicazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, la legge di stabilità 2016 ha previsto la trasmissione telematica, nell'ambito della Certificazione Unica, degli ulteriori dati fiscali e contributivi e 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 (cfr. il nuovo comma *6-quinquies* dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322).

La norma 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 ha consentito, come detto, di ridurre i dati da indicare in quest'ultima dichiarazione.

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

Tuttavia, anche in questo caso, alla semplificazione della dichiarazione del sostituto di imposta fa da contraltare un "appesantimento" dell'obbligo comunicativo collegato alle nuove Certificazione Uniche.

La maggiore complessità di quest'ultimo adempimento rende ancor più "stringente" il termine del 7 marzo entro cui le nuove Certificazioni Uniche "integrate" devono essere comunicate al Fisco, sol che si consideri

---

che tale data segue di una sola settimana il termine di effettuazione dei conguagli da parte dei sostituti d'imposta (termine, si ricorda, fissato al 28 febbraio di ciascuna anno).

Consapevoli della necessità di comunicare dette Certificazioni in un termine congruo che consenta all'Agenzia delle entrate di rendere disponibile la dichiarazione precompilata entro il 15 aprile di ciascun anno, ma anche dell'esigenza di far fronte alle criticità operative di notevole entità generate dal nuovo adempimento, **si ritiene necessario** lo slittamento al 15 marzo del termine per la trasmissione telematica delle nuove Certificazioni Uniche integrate (facendo eventualmente slittare al 25 aprile il termine della messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate del modello 730 precompilato).

Ulteriore intervento che si ritiene necessario al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei sostituti d'imposta, che non comporterebbe alcun nocumento all'attività di elaborazione della dichiarazione precompilata da parte dell'Agenzia delle entrate, consiste nell'abrogazione dell'obbligo di invio telematico all'Agenzia delle entrate delle Certificazioni Uniche riferite a soggetti non ammessi all'utilizzo del modello 730 precompilato (come ad esempio i lavoratori autonomi abituali), limitando lo stesso alle Certificazioni relative a lavoratori dipendenti, collaboratori e pensionati.

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 predetti soggetti.

Tale termine si ritiene possa coincidere con quello di presentazione del modello 770 semplificato (in conformità, del resto, a quanto stabilito in via amministrativa in questi due primi anni di applicazione della disciplina). In tal modo, si creerebbero le condizioni minime per evitare ai 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.

Come più innanzi ricordato, 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.

---

## 2. FUNZIONAMENTO DELLA PROCEDURA DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA, ANCHE IN VISTA DELLA SUA ESTENSIONE AI RAPPORTI “I BUSINESS TO BUSINESS (C.D. B2B) NONCHE’ IMPLEMENTAZIONE DELLA PROCEDURA DI ARCHIVIAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

L’ipotesi di estendere ulteriormente l’obbligo di fatturazione esclusiva in forma elettronica anche ai rapporti ‘business to business’ (c.d. B2B) appare, ad avviso di questo Consiglio Nazionale, ancora 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 citato 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.

**L'articolo 1, comma 2** 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.

---

**L'articolo 1, comma 3** 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.

**L'articolo 2, comma 2** del decreto 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.

**L'articolo 2, comma 5** del decreto 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 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*", 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 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).

**L'articolo 4, comma 2** del decreto 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 **l'articolo 4 comma 3** del decreto 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.

**Si tratta di un approccio condivisibile e assolutamente da mantenere nel tempo.**

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

In primo luogo, così come per l'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 avvalgono 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.

### **3 MISURE DI CONTRASTO ALL'EVASIONE IVA ANCHE ALLA LUCE DELLE OSSERVAZIONI DELLA DIRETTRICE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE, DOTT.SSA ROSSELLA ORLANDI, SVOLTE NEL CORSO DELL'AUDIZIONE TENUTA IL 20 GENNAIO U.S. PRESSO CODESTA ON.LE COMMISSIONE PARLAMENTARE.**

In merito alle misure di contrasto all'evasione IVA, questo Consiglio Nazionale ritiene di poter condividere il nuovo approccio del legislatore denominato "**cambia verso**" dalla Direttrice dell'Agenzia delle Entrate, Dott.ssa Rossella Orlandi, nel corso dell'audizione tenuta il 20 gennaio u.s. presso codesta On.le Commissione Parlamentare.

Tale nuovo approccio, privilegia infatti la c.d. *tax compliance*, ossia un nuovo atteggiamento del Fisco, predisposto alla trasparenza ed al dialogo preventivo con tutti gli operatori che a vario titolo si muovono nel campo della fiscalità.

Esempi di tale nuovo corso possono rinvenirsi nelle comunicazioni di anomalia derivanti dall'utilizzo della base dati dello "spesometro", volto a sollecitare il ravvedimento operoso del contribuente, ovvero nel nuovo regime di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) per i grandi contribuenti nonché nei nuovi accordi di *ruling* internazionale.

Trattasi in ogni caso di un tema estremamente sensibile, che richiede una particolare attenzione.

---

Proprio in virtù della complessità della questione, si ritiene opportuno effettuare i doverosi approfondimenti di natura tecnica che richiedono tempi non brevissimi e che questo Consiglio Nazionale si dichiara sin d'ora disponibile ad offrire qualora codesta On.le Commissione Parlamentare ritenesse opportuno dedicare una specifica seduta al tema.