

AUDIZIONE ESAME D.L. 146/2021 – A.S. 2426
MISURE URGENTI IN MATERIA ECONOMICA E FISCALE, A
TUTELA DEL LAVORO E PER ESIGENZE INDIFFERIBILI
Commissione 6[^] (Finanze e Tesoro) e Commissione 11[^] (Lavoro
pubblico e privato, previdenza sociale), Senato della Repubblica

Il Contributo di
Confimi Industria
Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana
e dell'Impresa Privata

Roma, 02 novembre 2021

Sommario

| | |
|--|----|
| RISCOSSIONE (ARTT. 1-3) | 4 |
| RIVERSAMENTO CREDITO IMPOSTA R&S (ART. 5 CO.7-12 E 15) | 4 |
| SEMPLIFICAZIONI (LATO OPERATORI) IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA | 5 |
| Novità 2022 superamento esterometro trimestrale: le criticità per gli operatori | 5 |
| Il ritorno a dodici scadenze | 6 |
| Le criticità lato acquisti ed il rischio sanzionatorio | 6 |
| Le criticità lato fatture attive (operazioni in valuta estera) | 7 |
| Le proposte emendative | 7 |
| Altre proposte per razionalizzare l'utilizzo della fatturazione elettronica (only once)..... | 9 |
| Detrazione fatture di fine anno (rimuovere l'eccezione) | 9 |
| Superamento problema dell'integrazione delle fatture in reverse charge interno | 10 |
| Superamento compilazione elenchi Intrastat con la fattura elettronica (only once) | 11 |
| Implementazione procedura sportello unico O.S.S. per l'importazione delle FE XML..... | 12 |
| Avviare il baratto finanziario dei crediti risultati dalle fatture elettroniche..... | 13 |
| Tavola 1 – Il crollo dei prestiti alle imprese dal febbraio 2011 a luglio 2021 | 13 |
| Tavola 2 – Finanziamenti garantiti dallo Stato con DL Cura Italia e DL Liquidità | 14 |
| Introduzione del recupero dell'Iva sugli insoluti ordinari attraverso le note di variazione gestite in fatturazione elettronica B2B | 15 |

Sintesi

L'economia nazionale (dice l'ISTAT così come le stime del Governo) è in ripresa più che in altri Stati membri, ma il rincaro delle materie prime, dei carburanti e dell'energia, così come la penuria di container, dei ponteggi, ecc. rischia di fermare ordinativi che si attendevano da tempo.

Sarà poi la volta di qualche nuova crisi finanziaria che si potrebbe innescare; c'è il rischio di essere sempre in balia di agenti esterni. L'Italia ha alcune opportunità (al momento tutte interne) in grado di contribuire a rendere meno problematiche eventuali nuove tensioni finanziarie che potrebbero abbattersi nelle dinamiche di liquidità delle imprese.

Il baratto finanziario (utile alle piccole imprese ma utilizzabile anche dalle grandi), già introdotto dalla Legge di Bilancio 2021, può essere attuato in pochi mesi a beneficio del **mercato interno B2B** rendendo **più solido** il sistema dell'**economia reale** (manifattura, commercio, agricoltura, servizi e professioni), **riducendo il rischio di fallimenti sistemici**, e, conseguentemente, rendendo **meno fragile** anche il **sistema bancario e finanziario nazionale**.

Il tutto attraverso un sistema di moneta elettronica rappresentato da crediti risultanti da fattura elettronica (si veda l'esemplificazione nel prosieguo) che nulla ha a che fare con dilaganti e preoccupanti fenomeni, poco trasparenti, quali quello delle criptovalute.

Con un po' di visione maggiormente lungimirante **potrebbe esser esteso anche** al B2G (alleviando la piaga del ritardo nei pagamenti della PA) e in futuro anche al B2C (crediti retributivi, magari legati a forme di benefici welfare) per non trascurare – l'ipotesi – quando la fattura elettronica sarà resa obbligatoria in tutta Europa¹ – di estenderlo al B2B intraunionale realizzando sistemi di compensazione in grado di rendere in generale finanziariamente meno aggredibili le imprese dell'intera unione, favorendo al contempo gli scambi fra le imprese del mercato unico.

Le precompilate Iva, in vigore in via sperimentale dal 1/7/2021 per (invero pochi)² contribuenti trimestrali, non saranno di particolare interesse per gli operatori ma le potenzialità della fatturazione elettronica di cui al d.Lgs 127/2015 non sono in discussione.

Legate a detta finalità (le precompilate dell'Agenzia delle Entrate) v'è comunque un'urgenza – lato operatori – che diversamente dovranno tornare a gestire 12 scadenze (invece delle attuali 4) per l'effetto del superamento dal 2022 dell'esterometro trimestrale.

Per i motivi che evidenzieremo si ritiene **urgente l'introduzione**, prima dell'inizio del 2022, di **soluzioni in grado di garantire la sopravvivenza** (ovviamente facoltativa) del suddetto **esterometro trimestrale** per tutti quei soggetti disinteressati dalla fruizione dei paventati “benefici” delle precompilate (registri, li.pe, e DAI); in subordine va quantomeno stabilito per legge che la trasmissione tardiva dei flussi, in particolare gli acquisti da non residenti oltre il termine del 15 del mese, non rappresenterà comportamento sanzionabile né ai sensi dell'articolo 11 co.2-quater d.Lgs n. 471/97 (€2 a fattura con un massimo di €400 mensili) né, soprattutto, dell'articolo 6, comma 9-bis, (omessa/tardiva applicazione del *reverse charge*) nonché commi 1 e 2 (omessa/tardiva fatturazione operazioni attive) laddove l'operazione abbia tempestivamente concorso alla liquidazione dell'Iva.

Oltre ad alcune osservazioni in materia di riscossione (art. 1-3) e sanatoria credito R&S (art. 5) nel presente documento abbiamo altresì posto all'attenzione delle illustri **Commissioni una serie di semplificazioni e razionalizzazioni** attuabili, lato contribuente, grazie alla fatturazione elettronica in nome del principio “only once” secondo il quale le pubbliche amministrazioni dovrebbero evitare di chiedere a cittadini e imprese informazioni già in precedenza fornite.

Ci riferiamo a quanto riportato a seguire in merito alla possibilità: (i) di superare gli adempimenti in materia di integrazione delle fatture interne in materia di reverse charge (TD16); (ii) alla possibilità di superare

¹ Estensione che, peraltro, si inserirebbe in perfetta coerenza con il “*Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa*” di cui alla recente Comunicazione della Commissione Europea COM (2020) 312 final del 15/7/2020.

² Vedi a seguire nota a piè di pagina n. 5.

l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat; (iii) all'opportunità di introdurre la possibilità di compilare le dichiarazioni trimestrali OSS attraverso l'upload di fatture elettroniche XML (che molti contribuenti stanno emettendo nonostante l'esonero); (iv) all'opportunità di favorire fra gli operatori B2B il rispetto dei termini di pagamento attraverso una procedura che, in fatturazione elettronica, consenta al fornitore che riceve l'insoluto di attivare una variazione (con verifiche mirate) ex articolo 26 che obblighino il cessionario/committente a riversare l'Iva detratta ma non pagata al fornitore.

RISCOSSIONE (ARTT. 1-3)

Le misure introdotte negli articoli da 1 a 3 del decreto sono sostanzialmente apprezzabili.

L'articolo 1 prevede la possibilità di ottenere la remissione in termini per il pagamento entro il 30 novembre 2021 delle quote della c.d. rottamazione ter.

L'articolo 2 estende da 60 a 150 giorni il termine per il pagamento delle cartelle notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021 (dal 1° gennaio 2022 il termine torna a 60 gg).

In merito all'**articolo 3**, ovvero l'estensione del beneficio della non decadenza dalla dilazione, elevato da 10 a 18 rate anche non consecutive (ovvero da marzo 2020 ad agosto 2021), per i piani di rateazione delle somme iscritte a ruolo in essere al 8/3/2020, purché le somme siano pagate entro il 31/10/2021 (*rectius* 2 novembre), si **suggerisce l'opportunità di valutare la remissione in termini** – per i debitori incorsi nella decadenza al 22/10/2021 - **anche con il pagamento di un numero di rate minori di 18** (difficilmente chi non è riuscito a pagare 18 rate nel corso della pandemia riuscirà a farlo in unica soluzione entro il 2 novembre) riconoscendo il beneficio per il completamento graduale dei versamenti sospesi entro un lasso temporale ragionevole (ad esempio i 150 gg riconosciuti anche dall'art. 2 per le nuove cartelle).

Per le rateazioni chieste dopo il 08/03/2020 e fino al 31/12/2021 (come precisato dalle FAQ Ader) la decadenza opera con il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive; per quelle dal 1/1/2022 si torna al tetto di 5 rate non pagate.

RIVERSAMENTO CREDITO IMPOSTA R&S (ART. 5 CO.7-12 E 15)

Per gli anni dal 2015-2019 il credito d'imposta dei cui all'articolo 3 del D.L. 145/2013 s'è rivelato di particolare complessità e fonte di interpretazioni restrittive da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Si concorda in linea di principio con la previsione di una sanatoria entro il 30 settembre 2022 con riversamento spontaneo entro il 16/12/2022 (ovvero in tre rate annuali) senza possibilità di compensazione ex art. 17 D.Lgs 241/97. **Non si condivide, al riguardo**, l'inibizione - in particolare per i contribuenti in buona fede - della possibilità di utilizzare per il riversamento altri crediti d'imposta effettivamente spettanti.

Inoltre, da un punto di vista procedurale, si auspica che le valutazioni tecniche finalizzate a sorreggere il disconoscimento del credito d'imposta non vengano rimesse esclusivamente all'agenzia delle Entrate, ma si renda obbligatoria l'acquisizione di un parere del Ministero dello Sviluppo Economico, da attuarsi, in contraddittorio con il contribuente che ha fruito del credito contestato. **Una precisazione normativa in tal senso sarebbe probabilmente opportuna.**

SEMPLIFICAZIONI (LATO OPERATORI) IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

Le precompilate Iva, in vigore in via sperimentale dal 1/7/2021 per (invero pochi)³ contribuenti trimestrali, non saranno di particolare interesse per gli operatori ma le potenzialità della fatturazione elettronica di cui al d.Lgs 127/2015 non sono in discussione. Come di seguito evidenziato urge, tuttavia, una soluzione ragionevole per l'aggravio di adempimenti e rischio sanzionatorio dal 2022 conseguente al superamento della comunicazione trimestrale dell'esterometro.

Novità 2022 superamento esterometro trimestrale: le criticità per gli operatori

La scorsa legge di bilancio (art. 1, comma 1103, L. 178/2020) ha imposto, a partire dalle **operazioni effettuate dal 1/1/2022** il superamento dell'esterometro trimestrale ovvero della comunicazione delle operazioni transfrontaliere da/verso non residenti/stabiliti di cui **all'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs 127/2015**.

Va subito evidenziato che:

- **la comunicazione** dei dati in oggetto **non è stata eliminata** ma è stata “sfilata” agli operatori la procedura trimestrale (peraltro senza distinzioni fra mensili e trimestrali) per imporre una gestione esclusivamente tramite la procedura “istantanea” a flusso continuo della fatturazione elettronica, tanto attiva, quanto passiva. In tal senso ha disposto il Provvedimento AdE n. 293384 del 28/10/2021 riscrivendo il § 9 del Provvedimento 30/4/2018 contenente le regole tecniche e che, nel confermare quanto previsto dal citato comma 3-bis a partire dal 2022, dispone che *“per le operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, la trasmissione dei file di cui al punto 9.1 è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi”* e *“per le operazioni ricevute da soggetti non stabiliti territorio dello Stato, la trasmissione dei file di cui al punto 9.1 è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione”*;
- nella relazione tecnica al DDL Bilancio 2021 si legge che la novità *“è finalizzata a semplificare gli adempimenti a carico dei soggetti passivi IVA, prevedendo che possa essere usato un unico canale di trasmissione, il Sistema di interscambio, sia per trasmettere le fatture elettroniche, sia per inviare all'Agenzia i dati delle operazioni con l'estero, eliminando così l'obbligo di trasmissione di un'apposita comunicazione solo per le operazioni transfrontaliere”*. Non possiamo non ribadire⁴ (anche per le criticità che evidenzieremo a seguire) come l'affermazione fornita dai tecnici ministeriali al Parlamento fosse palesemente fuorviante giacché i contribuenti già avevano la possibilità (lo prevede il provvedimento AdE 30/4/2018 § 9) di usare i tracciati della fattura elettronica in luogo dell'esterometro e in tal senso, fin dal 1/10/2020, i contribuenti - laddove lo preferiscano - già possono utilizzare per gli acquisti da non residenti le modalità di cui alle classi documentali previste per il flusso della fatturazione elettronica passiva (TD17, TD18, TD19, TD20) e introdotte dal Provvedimento AdE 28/2/2020 n. 99922;
- è di tutta evidenza che la “forzatura” imposta dall'Amministrazione finanziaria non è quindi quella di semplificare la vita al contribuente (se così fosse lascerebbe scegliere al contribuente) quanto piuttosto (lo confessa qualche riga a seguire la relazione stessa) il fatto che con la novità in analisi *“consente all'Agenzia delle Entrate di elaborare in modo più completo le bozze dei documenti di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127”* ovvero delle c.d. bozze “precompilate”;
- la novità che è stata introdotta **spazza via**, nei fatti, **il termine trimestrale** (entro la fine del mese successivo) **faticosamente introdotto** con effetto dal 25/12/2019 **dal Parlamento** grazie ad un apprezzato **emendamento bipartisan** (14.4, 16.23, 16.21 e 58.2 rispettivamente in quota Lega, Forza Italia, PD e M5S) approvato dalla Commissione Finanze della Camera nella sessione notturna di

³ Vedi a seguire nota a piè di pagina n. 5.

⁴ Confimi Industria aveva già evidenziato tale aspetto il 23/11/2020 in occasione dell'Audizione informale al DDL Bilancio 2020.

domenica 1° dicembre 2019 al DDL C.2220 di conversione del decreto fiscale (comma 1-bis dell'art. 16 del DL 124/2019).

Il ritorno a dodici scadenze

La novità 2022 non semplifica gli adempimenti ai contribuenti ma li complica. Con detta modifica il contribuente dovrà, infatti, tornare a gestire 12 scadenze (invece di 4); la questione si farà pesante (come evidenzieremo) soprattutto per la gestione del ciclo passivo se si considera che la novità impone l'obbligo, per gli acquisti da non residenti, di gestire il *reverse charge* (e non solo questo visto che vengono chiesti anche gli acquisti extraterritoriali) in modalità elettronica (TD17, TD18, TD19) con trasmissione entro il **termine stringente del 15 del mese successivo**.

La soppressione della scadenza trimestrale creerà problemi invalicabili tanto ai "teorici" fruitori delle precompilate (nella fase sperimentale 2021-2022 solo soggetti con liquidazione Iva trimestrale al netto di quelli coinvolti dall'applicazione di regimi speciali e/o operazioni particolari)⁵ che si avvalgono in gran parte di servizi in *outsourcing*, quanto comunque alle PMI che tengono la contabilità in proprio e che, quando va bene, non hanno più di uno o due addetti che si occupano di una **miriade di scadenze fiscali di metà mese**.

Le criticità lato acquisti ed il rischio sanzionatorio

Il termine del 15 del mese successivo (ancorché corrisponda a quello entro il quale è obbligatorio operare il *reverse charge*) **risulta troppo breve**.

La gestione elettronica attraverso le classi documentali da TD17 a TD19 chiede l'indicazione strutturata della data di ricezione della fattura UE o di effettuazione dell'acquisto extra UE. Ciò renderà palesi i tutt'altro che improbabili ritardi oggi gestiti sottotraccia (ma non per questo sintomo di evasione) ed **esporrà potenzialmente il contribuente anche alle pesanti sanzioni previste dal comma 9-bis dell'articolo 6 del d.Lgs 471/97** (da 500 a 20.000 euro nella migliore delle ipotesi); ben oltre, quindi, la sanzione di 2 euro (max €400 al mese) prevista dall'articolo 11, comma 2-quater, del d.Lgs 471/97.

Detto termine, peraltro, interesserà anche gli acquisti non rilevanti ai fini della contabilità Iva (ad esempio ristoranti e alberghi all'estero), per l'effetto della (discutibile)⁶ tesi più volte espressa dall'Agenzia delle entrate secondo cui la comunicazione esteroometro riguarda anche gli acquisti carenti del requisito territoriale (risposte a interpello n. 85/2019, n. 91/2020 e circolare n. 14/E/2019, § 4.2; guida AdE alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esteroometro v.1.4 di luglio 2021 o successive).

Va altresì osservato che, anche nella migliore delle ipotesi organizzative, v'è un dato fattuale legato alla moltitudine di **acquisti** da non residenti effettuati **tramite internet** che non può essere trascurato; un vero e proprio **incubo per gli operatori** degli studi e gli amministrativi delle imprese che non sono in grado di intercettare detti acquisti prima di aver analizzato i movimenti delle carte di credito utilizzate da amministratori, titolari. ecc; carte di credito a cui detti operatori non possono certamente accedere se non limitatamente agli estratti conto disponibili, ben che vada, il 20 del mese successivo e quindi oltre la scadenza imposta dalla norma.

⁵ Le bozze sperimentali dei registri Iva, *on line* dallo scorso 13 settembre, interesseranno ben pochi di quei due milioni di partite Iva di cui parlano i dati ufficiali (comunicato AdE 13/9/2021, *ndr*). Il «beneficio» dei registri Iva precompilati, infatti, è normativamente escluso per le imprese minori che hanno optato per la via di fuga dal regime di determinazione del reddito improntato alla cassa, offerta dall'articolo 18, comma 5, del dPR n. 600/73. Considerato che è verosimile ritenere che detta opzione sia stata pressoché esercitata dalla totalità delle imprese in contabilità semplificata, ovvero da 1,2 milioni di imprese individuali e 0,6 milioni di società di persone (statistiche Dipartimento Fiscale del MEF su dichiarazione redditi 2018, *ndr*), la platea si riduce nella più ottimistica delle ipotesi a circa 200.000 potenziali fruitori da cui vanno comunque sottratti tutti i soggetti che adottano la liquidazione mensile o applicano regimi Iva speciali. Nella più ottimistica delle ipotesi le precompilate potranno essere "utilizzate" da qualche centinaio di soggetti particolarmente avveduti in materia fiscale (ma non certo dall'artigiano che passa le giornate da un cantiere all'altro) fermo restando che allo stato i contribuenti non potranno rinunciare a quello che offrono i software gestionali in modo molto più efficace ed integrato.

⁶ Si consideri, infatti, che gli acquisti extraterritoriali non interessano la contabilità Iva del residente né vanno inseriti nella Li.Pe. e nella Dichiarazione annuale Iva.

Le criticità lato fatture attive (operazioni in valuta estera)

Va riconosciuto che dal lato attivo la scelta di sostituire l'esterometro con la fatturazione elettronica estesa anche alle operazioni verso non residenti è già stata adottata – in via facoltativa - da molti e pertanto l'imposizione 2022 preoccupa un po' meno. Fra i **motivi** che, ad oggi, sono stati **di parziale freno** all'adozione della fatturazione elettronica attiva per le operazioni verso l'estero v'è la difficile (e tutt'altro che performante) soluzione delineata dalla FAQ 64 del 19/7/2019 dell'Agenzia delle Entrate, per le fatture in valuta estera.

La FAQ citata impone una gestione così riassumibile

- 1) se nel **campo <Divisa>** si usa una valuta diversa dall'Euro (es. USD), tale valuta vale solo ai fini dell'interpretazione del **TOTALE FATTURA** (ImportoTotaleDocumento);
- 2) le **single righe di dettaglio**, così come i **“dati di riepilogo”** (**imponibile 2.2.2.5 e Iva 2.2.2.6**) per trattamento si interpretano, invece, **sempre e solo in EURO**;
- 3) **l'eventuale indicazione anche in valuta estera va gestita attraverso il blocco «codiceArticolo» o gli “Altri dati gestionali”** (che non influenzano i suddetti “dati di riepilogo”); in altro campo testuale (ad esempio la causale) può essere indicato il cambio usato per la conversione.

Si tratta di una soluzione poco pratica che verosimilmente serve – nella sostanza – ad aggirare carenze del Sistema di Intercambio nella conversione in euro di fatture emesse in valuta estera. Va evidenziato, al riguardo, che si tratta di ipotesi diffuse laddove riferite ad esportazioni (non imponibili ex art. 8 DPR 633/72) o altre operazioni non territoriali (art. 7-bis ... 7-octies) ovvero senza addebito di Iva.

È appena il caso di precisare che l'ipotesi è prevista nell'**articolo 230 della Direttiva 2006/112/CE** ove si legge che *“gli importi figuranti in fattura possono essere espressi in qualsiasi moneta purché l'importo dell'Iva da pagare o da regolarizzare sia espresso nella moneta nazionale dello Stato membro ...”*. È solo per il caso in cui l'operazione sia soggetta ad Iva, quindi, che deve rilevare il disposto dell'articolo 21, comma 2, lett. 1) del DPR 633/72 (ricordato dalla FAQ citata) *“che dispone l'indicazione dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro”*.

I soggetti che si trovano nell'esigenza (perché così previsto contrattualmente) di emettere fattura in valuta estera (ad esempio USD) ad oggi usano la modalità analogica e solo successivamente, attraverso l'esterometro trimestrale, comunicato l'operazione esclusivamente in euro. La novità in vigore 2022 creerà disagi agli operatori in questione.

Le proposte emendative

Per i motivi retro evidenziati si ritiene **urgente l'introduzione**, prima dell'inizio del 2022, di soluzioni in grado di garantire la sopravvivenza (ovviamente facoltativa)⁷ dell'esterometro trimestrale per tutti quei soggetti disinteressati dalla fruizione dei “benefici” delle precompilate (registri, li.pe, e DAI); in subordine va quantomeno stabilito per legge che la trasmissione tardiva dei flussi, in particolare gli acquisti da non residenti oltre il termine del 15 del mese, non rappresenterà comportamento sanzionabile né ai sensi dell'articolo 11 co.2-quater d.Lgs n. 471/97 (€2 a fattura con un massimo di €400 mensili) né, soprattutto, dell'articolo 6, comma 9-bis, (omessa/tardiva applicazione del *reverse charge*) nonché commi 1 e 2 (omessa/tardiva fatturazione operazioni attive) laddove l'operazione abbia tempestivamente concorso alla liquidazione dell'Iva.

Si propone, a tal riguardo, il testo di alcuni possibili emendamenti (alternativi):

Testo emendamento - ipotesi 1

All'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127, comma 3-bis, le parole introdotte dall'art. 1,

⁷ In questo modo i soggetti più organizzati ovvero le poche grandi imprese – che per inciso non sono coinvolte dalle precompilate – potranno (se riterranno) adottare “tout court” – nei nuovi termini più stringenti - le soluzioni legate al flusso della fatturazione elettronica.

comma 1103, della Legge 30 dicembre 2020 n. 178 sono abrogate.

Con tale testo viene ripristinata la possibilità per gli operatori di avvalersi, anche dal 2022, della comunicazione trimestrale dei dati relativi all'esterometro; rimane ferma la facoltà (per chi preferisce) di trasmettere telematicamente i dati attraverso i flussi documentali della fatturazione elettronica come da specifiche tecniche in vigore dal 1/10/2020 (prov. AdE 99922 del 28/2/2020).

Testo emendamento - ipotesi 2

All'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127, comma 3-bis, le parole (introdotte dall'art. 1, comma 1103, della Legge 30 dicembre 2020 n. 178)

“Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, i dati di cui al primo periodo sono trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio secondo il formato di cui al comma 2. Con riferimento alle medesime operazioni: a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi; b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.”,

sono sostituite dalle seguenti:

“Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, la trasmissione telematica dei dati di cui al primo periodo relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi utilizzando il Sistema di interscambio secondo il formato di cui al comma 2; i soggetti che emettono fattura analogica in valuta estera per operazioni non imponibili o non soggette ad Iva hanno facoltà di trasmettere i dati secondo le modalità ed i termini di cui al primo e secondo periodo. Per la trasmissione dei dati relativi alle operazioni ricevute il cessionario o committente residente o stabilito ha facoltà di assolvere gli adempimenti in inversione contabile di cui all'articolo 46 e 47 del D.L. 331/93 e articolo 17 comma 2 del DPR n.633/72 attraverso le modalità elettroniche di cui al comma 2 individuate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 99922 del 28/02/2020 ed eventuali successive modifiche o integrazioni. I soggetti che intendono avvalersi delle semplificazioni di cui all'articolo 4 devono avvalersi delle modalità individuate dal suddetto provvedimento dell'Agenzia delle entrate in tempo utile per la scadenza dei termini di convalida dei registri di cui dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 183994 del 9/7/2021 ed eventuali successive modifiche o integrazioni.

Con tale testo viene imposto l'obbligo di utilizzo del formato della fatturazione elettronica XML per la comunicazione dei dati relativi alle operazioni attive verso i non residenti, salva facoltà – per chi emette fattura analogica in valuta estera – di effettuare la trasmissione attraverso il formato dell'esterometro trimestrale. Per gli acquisti territoriali da non residenti viene ripristinata la possibilità degli operatori di avvalersi della comunicazione trimestrale dei dati relativi all'esterometro ma viene stabilito che il contribuente – se interessato a fruire delle semplificazioni di cui all'articolo 4 del D.Lgs 127/2015 (bozze registri, Li.Pe e DAI precompilate) – deve invece utilizzare le modalità introdotte dal provvedimento n. 99922 del 28/02/2020 (TD17, TD18, TD19 e TD20) in tempo utile per effettuare la convalida dei registri (in via sperimentale 2021-2022 – per i soli contribuenti trimestrali – entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento).

Testo emendamento - ipotesi 3

Nell'articolo 11, comma 2-quater, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 è aggiunto il seguente periodo: "L'eventuale tardiva trasmissione dei dati secondo le nuove modalità telematiche previste per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022 non sono anche sintomo di violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 6 laddove l'operazione abbia tempestivamente concorso alla liquidazione dell'Iva".

Per il caso in cui non venga ripristinata la facoltà per i contribuenti di trasmettere anche dal 2022 i dati attraverso l'esterometro trimestrale, con il testo dell'emendamento in oggetto viene chiarito che eventuali comunicazioni tardive effettuate in base alle nuove modalità imposte dal 2022 (art. 1, comma 3-bis, D.Lgs 127/2015 come modificato dall'art. 1, comma 1103, della L. 178/2020) non configura anche violazione Iva ai sensi dell'articolo 6 del D.Lgs 471/97 (omessa/tardiva fatturazione di operazioni imponibili, non imponibili, non territoriali o di omessa/tardiva applicazione del reverse charge) laddove l'operazione abbia regolarmente concorso alla liquidazione Iva mensile/trimestrale di riferimento.

Altre proposte per razionalizzare l'utilizzo della fatturazione elettronica (only once)

Non sembra che le precompilate 2021-2022 (registri, li.pe, F24 e DAI) di cui all'articolo 4 del d.LGs 127/2015 possano suscitare particolare interesse per gli operatori (né studi né aziende) giacché (allo stato) comunque non è possibile rinunciare alle funzioni dei propri gestionali (sono troppe le carenze e gli interventi manuali richiesti all'operatore).

Le **potenzialità della fatturazione elettronica non sono**, tuttavia, **in discussione** ma le soluzioni vanno implementate favorendo **razionalizzazioni** che possano essere effettivamente utili agli operatori.

A tal riguardo si ritiene vi possano essere notevoli margini di miglioramento del processo - con utilità complessiva per la stessa Amministrazione Finanziaria - laddove si volessero considerare le seguenti **proposte**.

Detrazione fatture di fine anno (rimuovere l'eccezione)

Testo emendamento

All'articolo 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 come modificato dall'art. 14, comma 1, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 sono abrogate le parole "fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente".

Motivazioni

Le modifiche introdotte dal legislatore con il D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018 hanno chiarito che la detrazione può essere retro imputata al mese di esigibilità purché i documenti ricevuti (fatture e bollette) ricevuti siano annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Nella circolare AdE 14/E/2019 § 3.4 è stato precisato che tale disposizione si applica anche a coloro che liquidano l'imposta con cadenza trimestrale.

La norma, tuttavia, contiene un'eccezione "per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente". La citata eccezione (essenzialmente per le fatture di fine anno recapitate i primi giorni dell'anno successivo o comunque per quelle relative ad operazioni del mese di dicembre emesse e recapitate entro il successivo 15 gennaio) crea inutili complicazioni non più giustificabili a seguito dell'abrogazione, per l'effetto dell'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica, della comunicazione dei dati

fatture (c.d. spesometro) di cui all'art. 21 del D.L. 78/2010 (art. 1, comma 916, della L. 205/2017). Ancorché limitatamente alla suddetta eccezione la norma italiana si presta ai seguenti rischi⁸:

- violazione del principio di equivalenza giacché il principio della detrazione immediata (alla duplice condizione dell'esigibilità e del possesso del documento) non funziona uniformemente nel corso dell'anno;
- violazione del principio di neutralità dell'Iva giacché una fattura elettronica trasmessa e pagata a fine anno (ad esempio il 31 dicembre) potrebbe risultare recapitata dal Sistema di Interscambio solo nell'anno successivo (ad esempio il 1° gennaio).

La procedura delle precompilate, secondo il provvedimento AdE 183994/2021, retroimputa, senza eccezioni per il IV trimestre, tutto quello che arriva al SdI entro la fine del mese successivo al mese di effettuazione/esigibilità risultante dal campo 2.1.1.3 <data> della FE. Per rispettare una norma, peraltro iniqua, il contribuente che volesse utilizzare le precompilate dovrebbe pertanto correggere manualmente l'errore delle procedure AdE. È di tutta evidenza che i tempi siano oltremodo maturi per abrogare la suddetta eccezione e rendere omogeneo 12 mesi su 12 le modalità di esercizio del diritto alla detrazione.

Superamento problema dell'integrazione delle fatture in reverse charge interno

Testo emendamento

“All'articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127 dopo il comma 3-ter, è aggiunto il seguente comma: “3-quater. Ferma restando la disciplina dell'inversione contabile ai fini dell'individuazione del debitore d'imposta di cui all'articolo 17 commi 5 e 6, nonché dell'articolo 74, commi 7, e 8, del DPR n. 633/72, le fatture relative alle operazioni di cui alle norme suddette vanno emesse dal fornitore esponendo, pur senza rivalsa, anche l'Iva, in analogia alla disciplina dello split payment e secondo modalità e decorrenza da individuare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e in grado di garantire, anche per il cessionario o committente, l'inserimento dell'Iva a debito nel registro Iva di cui all'articolo 23 del DPR n.633/72. Nel caso di errata esposizione dell'aliquota da parte del fornitore, il cessionario o committente, opera variazione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n.633/72 secondo le modalità previste dal citato provvedimento.””

Motivazioni

È ormai di tutta evidenza come fra le intenzioni del Ministero (e probabilmente dell'Agenzia delle Entrate) non vi sia quella di considerare che, grazie all'avvio della fatturazione elettronica, sarebbe opportuno eliminare o quantomeno ridurre drasticamente le casistiche applicative del reverse charge interno⁹. Ciò premesso si consideri quantomeno l'opportunità di renderlo analogo, dal punto di vista operativo, allo *split payment*¹⁰ ovvero (ferme restando le diversità dei due istituti) imponendo al fornitore l'esposizione dell'Iva

⁸ Peraltro, oggetto di una denuncia inoltrata a marzo 2020 alla Commissione UE da ANC e Confimi Industria.

⁹ La richiesta prioritaria, sostenuta da anni sia dalle associazioni professionali che di categoria, è quella di ridurre le casistiche in deroga soggette al meccanismo del *reverse charge* ai sensi dell'articolo 17 comma 6 del DPR 633/72 (settore edilizia e dintorni in particolare). La fattura elettronica introdotta in via pressoché generalizzata dal 2019 permette di seguire con celerità eventuali frodi o abusi. Dette casistiche andrebbero quindi ridotte e semplificate restituendo la liquidità tolta a molte imprese del settore che soffrono costantemente di crediti Iva non incassandola sulle proprie forniture a causa del reverse charge.

¹⁰ Analoga priorità (richiesta di eliminazione) andrebbe riservata alla disciplina dello *split payment* di cui all'articolo 17-ter del DPR che doveva cessare il 30/6/2020 mentre il regime è stato invece autorizzato dalla Commissione UE fino al 30/6/2023. Al riguardo si impone in tutta evidenza il fatto che con la richiesta di rinnovo della deroga in scadenza lo scorso 30/6/2020 l'Italia ha doppiamente disatteso le aspettative: (a) verso i propri contribuenti (imprese e professionisti); (b) in merito le promesse fatte alla stessa Unione europea che, nonostante tutto, ha concesso il prolungamento della deroga. Va osservato, infatti, che la sola ipotesi di chiedere una proroga era da scongiurare giacché lo Stato italiano:

– senza l'incasso della stessa – con un automatismo che generi in automatico la doppia annotazione vendite/acquisti rendendo superfluo l'utilizzo del tipo documento TD16.

Superamento compilazione elenchi Intrastat con la fattura elettronica (only once)

Testo emendamento

“All’articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127, dopo il comma 3-ter, è aggiunto il seguente comma: “3-quinquies. Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, di concerto con il Direttore dell’Agenzia delle Dogane, d’intesa con l’Istituto nazionale di statistica, sono individuate le modalità compilative delle fatture elettroniche attive nonché dei flussi di trasmissione degli acquisti intracomunitari affinché, per le operazioni effettuate a partire dalla data individuata dal provvedimento, gli operatori possano scegliere di ottemperare agli adempimenti di cui all’articolo 50, comma 6, del D.L. n. 331/93 attraverso la fatturazione elettronica per le cessioni intracomunitarie e le prestazioni rese nonché per gli acquisti intracomunitari di beni e servizi, purché effettuata nei termini previsti per l’emissione delle fatture attive nonché entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura del fornitore comunitario.”

Motivazioni

L'uso del TD01 (fatturazione immediata) o TD24 (fatturazione differita) compilato con l'integrazione dei dati “non fiscali” (nomenclatura combinata, modo trasporto, resa, provincia di partenza, ecc) richiesti dagli elenchi Intra 1 (e che molti già indicano in fattura pur non essendo tali indicazioni obbligatorie), potrebbe portare al superamento della presentazione degli elenchi Intra 1-bis per le cessioni intracomunitarie (come già avviene dal 01/10/2021 per la più semplice gestione delle cessioni verso San Marino)¹¹ e Intra 1-quater dei servizi resi.

È convinzione possa bastare **qualche piccolo accorgimento** ovvero individuare – ove necessario – regole comuni di compilazione del blocco “altri dati gestionali” della FE stabilendo descrizioni standardizzate in grado di permettere al sistema di intercettare i suddetti dati non fiscali; il resto lo farebbe l'implementazione dei gestionali aziendali.

Il tutto, **oltre a razionalizzare** e ridurre gli adempimenti per i contribuenti che operano giornalmente in ambito comunitario, avrebbe il grande vantaggio per l'ISTAT di poter acquisire dall'Agenzia delle Entrate e/o Dogane già l'indomani del 15 del mese successivo (data entro cui gli operatori trasmettono le fatture differite) e quindi ben prima delle tempistiche attuali.

Ferma restando la facoltatività in una prima fase sperimentale, l'ipotesi potrebbe essere estesa anche alla gestione delle variazioni (Intra 1-ter e 1-quater) nonché alla gestione degli Intra 2 attraverso l'uso del TD18 (acquisti intracomunitarie di beni) e del TD17 (acquisti dei servizi).

Gli elenchi, in sostanza, rimarrebbero necessari per i movimenti esclusivamente a rilevanza statistica (es. movimenti a scopo di lavorazione con rientro) o comunque nei casi di trasferimenti sospensivi con obbligo di compilazione degli elenchi.

(i) si era formalmente impegnato (marzo 2017) a non chiedere ulteriori rinnovi considerato che in funzione dell'estensione in vigore da luglio 2017 fu assicurato come - grazie alla fatturazione elettronica – sarebbe stata nel frattempo posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica;

(ii) in occasione (settembre 2017) della richiesta di autorizzazione alla fatturazione elettronica generalizzata (concessa il 16 aprile 2018 con Decisione UE n. 2018/593) l'Italia ebbe altresì a dichiarare che con la fattura elettronica sarebbe riuscita a ridurre da 18 a 3 mesi il lasso di tempo necessario per accertare l'esistenza di un operatore inadempiente ponendo più rapidamente fine alle catene fraudolente.

¹¹ Novità D.M. 21/6/2021.

Implementazione procedura sportello unico O.S.S. per l'importazione delle FE XML

Testo emendamento

“All’articolo 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127, dopo il comma 3-ter, è aggiunto il seguente comma: “3-sexies. Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, sono individuate le modalità compilative delle fatture elettroniche attive o dei file contenenti i corrispettivi non documentati da fattura affinché, previa implementazione della procedura, il contribuente possa compilare la dichiarazione trimestrale O.S.S. di cui all’articolo 74-sexies del DPR n. 633/72 effettuando l’upload di dati strutturati distinti per Paese in cui è dovuta l’imposta tramite lo sportello unico.”

Motivazioni

Dal 1/7/2021, in recepimento degli articoli 2 e 3 della Direttiva 2455/2017 (d.Lgs 83/2021), è in vigore lo sportello unico OSS (art. 74-sexies dPR 633/72) attraverso il quale gli operatori residenti, nel caso di superamento della soglia (ovvero su opzione) possono assolvere l’Iva dovuta in altro Stato membro per le cessioni intracomunitarie a distanza di beni B2C (art. 38-bis D.L. 331/93), i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici B2C (art. 7-octies DPR 633/72) nonché altri servizi B2C.

Si tratta di una semplificazione apprezzabile, introdotta a livello unionale, accompagnata dall’esonero dall’obbligo di emissione della fattura (art. 74-sexies DPR 633/72 e art 22 § 1 n. 2 della Direttiva 2006/112/CE).

Al netto dei chiarimenti attesi dagli operatori su alcune questioni interpretative (bollo, Intrastat, e plafond) **si chiede di introdurre la possibilità di poter importare nello sportello OSS i dati oggetto di dichiarazione trimestrale partendo da dati strutturati**; si consideri, ad esempio, il file XML della fattura elettronica del caso 2 della tavola che segue (ipotesi diffusa fra le PMI che - anche al fine di evitare sul nascere la problematica della comunicazione estero metro¹² - stanno adottando la fatturazione elettronica pur non essendovi obbligate).

Tavola: vendite a distanza documentate da fattura emessa per obbligo (caso 1) e per scelta (caso 2)

| Caso | Fatturazione IT | Natura | Li.Pe. e Dai IT | Plafond | Intrastat | Iva paese Consumo |
|---|--|--|---|--|--|---|
| 1 Fornitore che effettua cessioni a distanza sopra soglia <u>senza</u> opzione OSS | Si obbligo fattura (n.i. art. 41 co.1/b) (art. 46 co.2-3 DL 331/93; art. 220 § 1 n. 2 Direttiva) | Si ritiene N3.2 (solo imponible) | SI VP2 LiPe SI VE30 DAI (N3.2) | SI (art. 41 co.4) | SI (circolare 13/E/1994) Ma serve proprio? | Tramite RF o identificazione diretta; regole locali |
| 2 Fornitore residente <u>con</u> opzione OSS che emette facoltativamente FE | No obbligo fattura; No obbligo registro corrispettivi (Artt. 74-sexies dPR 633; art. 220 § 1 n. 2 Direttiva) | Si ritiene N7 (solo imponible) + Iva OSS descrittiva o FCI/escluso (N2.2 o N1) | NO Bollo? | Si attendono conferme dall’AdE ↓ ? | NO fiscale (dubbio statistico) | Tramite OSS UE (da IT) No obbligo fattura |

¹² Va evidenziato al riguardo che il comma 3-bis dell’articolo 1 del D.Lgs 127/2015 – con una formulazione non del tutto chiara – è prevista la trasmissione telematica non solo dei dati delle fatture emesse ma anche dei “documenti che ne certificano i corrispettivi”.

Avviare il baratto finanziario dei crediti risultati dalle fatture elettroniche

La compensazione multilaterale dei crediti e debiti commerciali risultanti dalle fatture elettroniche nei rapporti B2B è stata introdotta dalla legge di bilancio 2021 e trova collocazione nell'articolo 4 del d.Lgs 127/2015 (comma 3-bis) rubricato "semplificazioni amministrative e contabili". **Mancano solo i provvedimenti attuativi** che gli operatori attendono con speranza e che sarebbe opportuno fossero sollecitati dal Parlamento.

Si tratta di una soluzione innovativa (facoltativa per gli operatori) che, attraverso l'utilizzo del big data Sogei/AdE (oltre due miliardi di fatture elettroniche l'anno), può sopperire in modo sensibile alla contrazione degli impieghi bancari verso le imprese (meno 30% dal febbraio 2011 a luglio 2021) e contenere il crescente fenomeno dell'usura.

Un esempio potrà meglio chiarire il funzionamento della compensazione multilaterale volontaria. Si consideri ALFA, BETA, GAMMA e ZETA che necessitano di liquidità per **complessivi 900** (ALFA 200; BETA 300 e 100; GAMMA 100; ZETA 200) per onorare nei termini i propri debiti commerciali. Considerato il minimo comune delle suddette 5 relazioni di debito, ossia 100, detti soggetti, che dispongono altresì di crediti verso uno o più soggetti di detta filiera, potrebbero **ridurre le proprie esposizioni debitorie a soli 400** (meno 500) realizzando contestualmente **i propri crediti per 500**, senza muovere un euro.

| | ALFA | | BETA | | GAMMA | | ZETA |
|-------------------|-------------------------------------|--------------------|-------------------------------------|-------------------|------------------------|-------------------|------------------------|
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| Cr.vs Gamma | (D) 100 0 | Cr.vs Alfa | (D) 200 100 0 | Cr.vs Beta | (D) 300 200 | Cr.vs Beta | (D) 100 0 |
| Cr.vs Zeta | (D) 200 100 | Db.vs Gamma | (A) 300 200 | Db.vs Alfa | (A) 100 0 | Db.vs Alfa | (A) 200 100 |
| Db.vs Beta | (A) 200 100 0 | Db. Vs Zeta | (A) 100 0 | | | | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| Δ | + 100 | Δ | - 200 | Δ | + 200 | Δ | - 100 |

Come si può osservare dall'apposita tabella, a seguito della compensazione proposta dall'algoritmo del sistema, se accettata da tutte le parti intercettate:

- ALFA vedrebbe azzerati i propri debiti;
- BETA li vedrebbe ridotti a 200 e solo vs GAMMA;
- GAMMA vedrebbe azzerati i propri debiti (realizzando una parte del proprio credito verso BETA che avrebbe avuto difficoltà ad onorarlo);
- ZETA, infine, vedrebbe ridotto a 100 i propri debiti (realizzando il proprio credito vs Beta che avrebbe avuto difficoltà ad incassare).

I dati statistici dimostrano che da novembre 2011 (1.017 miliardi) a febbraio 2021 (712 miliardi) gli impieghi bancari verso le imprese non finanziarie e le famiglie produttrici si sono ridotti del 30% ovvero di circa 305 miliardi in termini assoluti (vedi Tavola 1).

Tavola 1 – Il crollo dei prestiti alle imprese dal febbraio 2011 a luglio 2021

Fonte Italia Oggi 7 del 27/09/2021, pag.4

I prestiti erogati alle imprese



Elaborazione Ufficio Studi CGIA su dati Banca d'Italia
 (*) Società non finanziarie e famiglie produttrici

Con le misure di contrasto all'emergenza Covid-19 (decreto Cura Italia e decreto Liquidità) la forbice si è sensibilmente ridotta per l'effetto delle garanzie offerte dallo Stato che – sul fondo PMI - ammontato ad ottobre 2021 a circa 204 miliardi, moratorie comprese (vedi Tavola 2), ma il trend sembra riprendere la discesa che già ha caratterizzato il periodo pre-Covid.

Tavola 2 – Finanziamenti garantiti dallo Stato con DL Cura Italia e DL Liquidità



Il baratto finanziario ridurrà sensibilmente (pur non eliminandole) le esigenze di ricorso al credito bancario delle imprese non finanziarie e tale possibilità contribuirà:

- 1) a contenere il rischio assunto dallo Stato a garanzia delle misure introdotte con le citate misure emergenziali (vedi Tavola 2, cit) di cui è noto, peraltro, che gran parte di dette garanzie sono state usate per rinegoziare posizioni pregresse e, solo in parte, hanno introdotto nuova liquidità nel sistema delle imprese;

- 2) ad avvicinare la % nazionale (il 56% dei debiti finanziari delle imprese è costituito da prestiti bancari) a quella media dell'area euro (il 36%) rendendo meno compromettenti le ripercussioni sull'attività economica di una eventuale restrizione delle politiche creditizie (in Italia il 30% del totale attivo delle banche è composto da prestiti alle imprese contro il 23% dell'area euro)¹³.

Le perdite su crediti dovute all'insolvenza dei clienti sono, com'è noto, fra le principali cause dei fallimenti delle imprese. Se aggiungiamo che, secondo la nota Covid di Bankitalia di gennaio 2021, si prospetta entro il 2022 un aumento di circa il 60% dei fallimenti rispetto al 2019, non ci vuole poi molto a concludere che le imprese un sistema in grado di ridurre la principale causa del default non potrà che portare effetti positivi per l'intero sistema e contrastare dette previsioni.

Il comma 228 della L. 178/2020 rinvia l'individuazione delle “modalità di attuazione e delle condizioni di servizio di cui al comma 3-bis dell'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, introdotto dal comma 227” ad un “decreto del Ministro della giustizia, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze, dello sviluppo economico e per l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione, sentito il Garante per la protezione dei dati personali”.

Il comma 229 ha autorizzato la spesa di 5 milioni di euro per l'anno 2021 ma, allo stato, **non risultano ancora avviati i lavori per l'attuazione delle disposizioni de quo**.

Si ritiene che il compito attuativo vada realizzato e gestito dall'Agenzia delle entrate. Oltre al fatto che lo prevede la norma il sistema di interscambio delle fatture elettroniche c'è già, è gestito dall'AdE/Sogei e ivi transitano oltre 2 miliardi di fatture l'anno di cui più della metà riferite a rapporti B2B. Agire su detto *big-data* vuol dire poter **incidere** in modo significativo **su scala nazionale** (e in futuro europea, se la fatturazione elettronica verrà estesa nell'ambito dei rapporti unionali). Inoltre, la gestione attraverso l'AdE offre agli operatori – altro aspetto decisivo - la garanzia che le compensazioni vengono proposte partendo da fatture ufficialmente trasmesse al fisco (nessun sistema privato potrà offrire analoga garanzia). Attraverso l'analisi del rischio, già praticata ad altri fini, l'AdE è anche l'unico soggetto che potrà escludere (sulla base di previsioni che potranno essere delineate nel decreto attuativo) dal processo soggetti ritenuti poco affidabili all'Anagrafe tributaria. Il resto lo faranno gli operatori.

Al riguardo potrebbe essere obiettato che la gestione delle compensazioni non rientra nei compiti dell'Agenzia delle entrate ma a tal riguardo va osservato non si tratta di un'anomalia in presenza di delega del legislatore come nel caso in analisi; in tal senso, peraltro, proprio per l'effetto di scelte delegate dal legislatore, l'Agenzia già si occupa di cose non esclusivamente inerenti alle entrate erariali (si pensi al recente coinvolgimento nell'erogazione dei vari fondi perduti legati alle misure di contrasto agli effetti finanziari del Covid-19 oppure al coinvolgimento previsto dal D.M. 25/5/2021 n. 114 ai fini della gestione del registro del pegno non possessorio di cui all'art. 1, comma 2, della L.59/2016).

Ad avviso della scrivente nessun altro potrà offrire garanzie (sull'affidabilità delle fatture e sull'analisi del rischio) pari a quelle offerte, ancorché implicitamente, da una gestione affidata all'Agenzia delle entrate.

Introduzione del recupero dell'Iva sugli insoluti ordinari attraverso le note di variazione gestite in fatturazione elettronica B2B

Testo emendamento

3. All'art. 26 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, sono altresì apportate le seguenti modificazioni:

¹³ Cfr Paolo Angelini, Capo del Dipartimento Vigilanza bancaria e finanziaria della Banca d'Italia “La nuova regolamentazione sugli NPLs e il nuovo Codice delle crisi d'impresa”, appunti per gli interventi al seminario “Crediti bancari deteriorati. Il compito del legislatore per un recupero tempestivo”, promosso da AREL, Roma 21/10/2019.

a) dopo il comma 3-bis, è inserita la seguente disposizione: “3-ter. La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata anche in caso di insoluto a partire dalla data in cui il cedente del bene o il prestatore del servizio comunichi la variazione all’Agenzia delle Entrate, se il mancato pagamento riguarda una fornitura documentata con fattura elettronica emessa ai sensi dell’art. 1 del d.Lgs 5 agosto 2015 n.127; la facoltà va esercitata secondo le procedure telematiche e nella tempistica da individuare con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate da emanare entro il 31/12/2021 e a condizione che il cessionario o committente sia un soggetto passivo tenuto pertanto a riversare l’imposta secondo le modalità individuate dal citato Provvedimento; detto Provvedimento individua anche azioni mirate di verifica in coordinamento con la Guardia di finanza nonché le procedure di variazione in fatturazione elettronica che le parti devono porre in essere nel caso di successivo pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo”.

b) al comma 8, dopo “3-bis” è aggiunto “,3-ter”.

4. Le disposizioni dell’articolo 26, comma 3-ter, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 3 si applicano alle variazioni avviate a seguito della data individuata dal Provvedimento indicato al comma 3.

Motivazione di sintesi

La proposta mira ad introdurre un nuovo comma 3-ter all’articolo 26 del DPR 633/72 e non è in contrasto con quanto - assolutamente condivisibile¹⁴- innovato dall’articolo 18, commi 1 e 2, del DL 73/2021 (Sostegni-bis) in merito al recupero Iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (comma 3-bis). La proposta **integra**, infatti, **la disciplina** dell’articolo 26 del dPR 633/72 proponendo un cambio di “paradigma” che – **nell’obiettivo di favorire un circolo virtuoso per il rispetto dei termini di pagamento** - sarà anche in grado di ridurre le perdite erariali dei recuperi Iva esercitati su crediti in procedura concorsuale (fin da inizio procedura per quelle avviate dall’entrata in vigore del decreto Sostegni-bis a seguito del novellato comma 3-bis).

Per evitare questioni di copertura la proposta emendativa è circoscritta al solo B2B e mira allo stesso tempo:

1) a risolvere, per il fornitore, il problema dell’Iva versata sui crediti insoluti consentendogli (facoltà) di operare la variazione di cui all’articolo 26 comma 2 obbligando conseguentemente il cliente (che invece ha detratto l’Iva non avendo ancora onorato il pagamento del corrispettivo) a riversarla all’Erario per gli effetti del comma 5 dell’articolo 26 vigente;

2) a promuovere il rispetto dei termini di pagamento fra gli operatori privati attraverso l’effetto deterrenza rappresentato dal fatto che, se il cliente non procederà al riversamento dell’Iva, precedentemente detratta, secondo le procedure da individuarsi con apposito provvedimento, potrebbe subire delle verifiche mirate;

3) a ridurre lo stock di perdite che si riversano sulle casse Erariali per l’effetto dei recuperi effettuati dai fornitori su crediti in procedura concorsuale e che la procedura non è tenuta a riversare (a differenza di quanto è tenuto invece a fare un cessionario/committente *in bonis*); con la proposta emendativa, invece, laddove il debitore dovesse fallire, l’AdE riuscirà ad insinuarsi fin da subito nell’eventuale fallimento anche per la variazione di cui al comma “3-ter” della proposta fruendo dei privilegi normalmente riservati ai crediti erariali e quindi concorrendo all’eventuale riparto dell’attivo fallimentare.

¹⁴ È necessario – oltre che per questioni equitative - anche per evitare (prima o poi) una non improbabile infrazione comunitaria rispetto alla disciplina ante DL Sostegni che, nei fallimenti, ammette il recupero dell’Iva sull’insoluto solo a fine fallimento, con tempi di fatto eccessivamente dilatati. È noto, infatti, che secondo la giurisprudenza comunitaria i tempi dettati dalle procedure concorsuali nazionali (secondo gli ultimi dati mediamente di oltre 7 anni rispetto ai 3 anni della media europea; cfr. V. Maglione e B.L. Mazzei, “Il buco nero dei fallimenti: tempi biblici, recuperi mini” su Il sole 24 ore del 1/3/2021) sono troppo lunghi per essere accettabili.

Motivazione e ipotesi di funzionamento nel dettaglio

Gli operatori necessitano di strumenti di autogestione in grado di favorire il rispetto dei termini di pagamento e norme di maggiore equità che rovescino il paradigma di un sistema che agevola i cattivi pagatori e si finanzia dai loro fornitori. La proposta propone di sfruttare la fattura elettronica per agevolare il rispetto dei termini di pagamento attraverso l'estensione della fruibilità dell'istituto delle note di variazione di cui all'articolo 26 del DPR n.633/72, ancorché limitatamente al B2B (cioè solo fra operatori soggetti Iva). Si ritiene che per l'estensione al recupero immediato degli insoluti "ordinari" **non serva copertura erariale** perché il recupero Iva del fornitore diventa automaticamente debito Iva del cliente soggetto passivo a differenza di quanto previsto per la variazione esercitata su un credito in procedura concorsuale. Va osservato che anche laddove il cessionario/committente entrasse in procedura concorsuale prima di riversare l'Iva da variazione, secondo le modalità e i termini previsti dall'apposito provvedimento attuativo, l'AdE avrebbe comunque la possibilità di insinuarsi nell'attivo con l'effetto positivo – potendo concorrere con privilegio al riparto dell'attivo procedurale – di una riduzione dello stock di perdite erariali da fallimenti che inesorabilmente si verificherebbe, invece, laddove il fornitore procedesse a procedura concorsuale attivata.

Va altresì precisato che la possibilità di consentire al fornitore, in termini generali, di emettere nota di variazione Iva è peraltro chiaramente ammessa dagli ampi margini **concessi dall'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE**¹⁵. L'introduzione della facoltà per il fornitore di esercitare il recupero obbligando – in tale evenienza - il cliente a riversare l'Iva precedentemente detratta produrrà effetti positivi per tutto il ciclo economico poiché – per l'effetto deterrenza - agevolerà un maggior rispetto dei termini di pagamento fra gli operatori.

Questa un'ipotesi di possibile funzionamento che, previo **adeguamento dell'articolo 26 del DPR 633/72 (note di variazione)**, potrebbe essere delineata da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate:

- a) a fronte dell'insoluto del cliente soggetto passivo il fornitore dovrebbe avere la facoltà di emettere (fin da subito)¹⁶ una nota di variazione, in diminuzione, di sola Iva; in questo modo il fornitore potrebbe recuperare l'Iva precedentemente versata obbligando il cliente soggetto passivo inadempiente (che precedentemente ha goduto della detrazione senza aver pagato il fornitore) a riversarla all'Erario;
- b) il fornitore attiva tale variazione attraverso comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate (fatturazione elettronica da gestire con apposite codifiche individuate del provvedimento attuativo) in modo che l'Agenzia medesima, o gli altri organi preposti ai controlli, possano celermente verificare se il cliente effettua il riversamento dell'imposta; per monitorare tale riversamento potrebbe essere introdotto l'obbligo per il cliente di utilizzare il modello **F24 elide** (riportante, fra le altre, la partita Iva del fornitore), in mancanza del quale l'Agenzia potrà attivare verifiche mirate al fine di avviare una immediata riscossione laddove il cliente abbia detratto l'imposta senza aver effettivamente pagato il corrispettivo della fornitura;
- c) per evitare problemi di disallineamento temporali fra recupero dell'Iva da parte del fornitore e il riversamento da parte del debitore, il Provvedimento potrebbe (se ritenuto significativo) individuare una data, successiva all'apertura della procedura, a partire dalla quale il fornitore

¹⁵ Esistono infatti ormai numerose posizioni della Corte di Giustizia che confermano la praticabilità del recupero a fronte anche di ordinari insoluti; fra queste la sentenza 23/11/2017, causa C-246/17 Di Maura, in cui viene precisato che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile all'infruttuosità di una procedura concorsuale che, come in Italia, può durare anche oltre 10 anni. E in funzione di tali insegnamenti cominciano a rilevarsi posizioni giurisprudenziali nazionali favorevoli anche ad un recupero che non debba necessariamente presupporre la definitiva infruttuosità della procedura concorsuale (cfr. C.T. Prov. di Vicenza n 145/2/2019; Cass 25896 depositata il 16/11/2020).

¹⁶ E non solo a seguito dell'infruttuosità delineata da procedura esecutiva individuale, concorsuale o altre patologie previste dall'art. 26 comma 2 e dal nuovo comma 3-bis.

potrà esercitare la detrazione dell'Iva in variazione da insoluto;

- d) nel periodo e nella misura in cui il fornitore incasserà successivamente il corrispettivo, il fornitore emetterà nota di addebito in rivalsa di sola Iva riversandola all'Erario (come prevedeva il comma 6 dell'art. 26 introdotto, ma poi soppresso, dalla legge di Bilancio 2016 e come sostanzialmente propone il nuovo comma 5-bis dell'articolo 18 del DL Sostegni-bis); al riguardo, come sopra, per agevolare il monitoraggio potrebbe essere introdotto l'obbligo di riversamento con il modello F24 Elide (riportante, fra le altre, la partita Iva del cliente) a meno che nel frattempo non intervengano le situazioni di cui all'art. 26, comma 3-bis, del DPR 633/72 come, ad esempio, il perfezionamento di una procedura esecutiva infruttuosa, il fallimento, ecc.;
- e) il cliente che pone rimedio al precedente insoluto potrà così tornare in "bonis" e detrarre l'Iva secondo le ordinarie disposizioni previste dalla disciplina Iva (come peraltro confermava il citato comma 6 così come prevede il nuovo comma 5-bis).

La descritta procedura può sembrare complessa ma, in realtà, si rivelerà più semplice di quanto possa apparire, poiché l'effetto deterrenza, rappresentato da una procedura telematica che garantisca l'immediata "vigilanza" dell'Agenzia delle Entrate, spingerà buona parte dei cessionari/committenti (e in particolare quelli che inopinatamente profittano) a essere più virtuosi nei pagamenti e quindi ad evitare l'attivazione della procedura stessa.