



SENATO DELLA REPUBBLICA

COMMISSIONE FINANZE

AUDIZIONE DEL 13 MARZO 2019

**INDAGINE CONOSCITIVA SUL PROCESSO DI
SEMPLIFICAZIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO E DEL
RAPPORTO TRA CONTRIBUENTI E FISCO**

L'ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE unisce AGCI, CONFCOOPERATIVE e LEGACOOP, le più rappresentative centrali del movimento cooperativo italiano. Costituisce il più avanzato esperimento di integrazione delle associazioni di rappresentanza nella storia del Paese. Rappresenta il 90% della cooperazione italiana la quale, nel suo complesso, incide per l'8% sul PIL. Le imprese di Alleanza associano ben 12 milioni di soci, occupano 1.150.000 persone e producono 150 miliardi di fatturato. L'Alleanza si esprime attraverso il proprio presidente, Mauro Lusetti (presidente di Legacoop) e due copresidenti (Brenno Begani, presidente Agci, e Maurizio Gardini, presidente di Confcooperative). Ha sede in Roma, presso il Palazzo della Cooperazione di Via Torino n. 146.

<http://www.alleanzacooperative.it/>

<https://www.agci.it/>

<http://www.confcooperative.it/>

<http://www.legacoop.coop/>

Il presente documento riporta alcune proposte di semplificazione tributaria relative all'attività delle imprese cooperative in numerosi settori (iii). Ma prima di entrare nel dettaglio, appare opportuno svolgere talune considerazioni generali sulle politiche di semplificazione in generale (i) e sulla semplificazione degli adempimenti tributari in particolare (ii).

(i) LA SEMPLIFICAZIONE IN GENERALE

La cd semplificazione – lungi dal riguardare la mera soppressione di oneri, balzelli o inutili procedure – pertiene anzitutto alla **semplificazione legislativa**, vale a dire al tema del disboscamento e riordino delle innumerevoli leggi vigenti. I provvedimenti emanati negli anni sono stati numerosi ed hanno interessato diverse aree del rapporto tra pubbliche amministrazioni ed imprese. Alcuni hanno avuto un carattere organico, altri episodico. Questa tecnica legislativa, dettata da esigenze contingenti o da emergenze, ha spesso effetti di sovrapposizione e di non coordinamento, il che svaluta gli sforzi – innegabili – compiuti per semplificare le regole. Sarebbe utile quindi produrre una specie di quadro riassuntivo delle norme introdotte sotto l'egida delle politiche di semplificazione e renderlo oggetto di valutazione dei Ministeri competenti e delle Parti Sociali interessate.

Un altro punto essenziale delle politiche di semplificazione dovrebbe essere costituito dalla verifica e pronta attuazione delle disposizioni legislative che, nonostante negli ultimi anni vi siano stati miglioramenti oggettivi, rimangono frequentemente inattuate perché non seguite da **provvedimenti normativi di secondo grado** per la loro messa a regime.

(ii) LA SEMPLIFICAZIONE TRIBUTARIA

Tra i difetti del nostro sistema tributario generalmente si annovera l'inesistenza di un dignitoso livello di **certezza** ed **uniformità** quanto all'interpretazione e applicazione del diritto: sempre più popolato di norme, provvedimenti, circolari, istituti, tributi, oneri, questo settore dell'ordinamento può ormai dirsi patologicamente incerto ed eternamente in balia dei capricci della bulimia normativa.

Anche il ripensamento del sistema fiscale deve dunque informarsi al passaggio "dal complesso al semplice": non solo sotto il profilo del diritto tributario sostanziale (con una riduzione del numero dei tributi, delle norme e degli istituti), ma anche sotto il profilo degli oneri procedurali gravanti sui contribuenti. La semplificazione del rapporto giuridico tra Fisco e contribuente deve ispirarsi al canone della **minimizzazione dei sacrifici aggiuntivi posti a carico del cittadino e delle imprese**: il dovere di solidarietà di concorso alle pubbliche spese è bene rimanga circoscritto, per

quanto è possibile, all'adempimento dell'obbligazione tributaria, senza essere appesantito da una dispendiosa attività di amministrazione dei rapporti con il Fisco.

Come si ottiene un ordinamento giuridico certo? La certezza del diritto tributario si raggiunge attraverso la **codificazione** delle molteplici norme in cui si articola la vicenda tributaria, disseminate in svariati provvedimenti. Si ritiene che un obiettivo auspicabile e non velleitario possa essere rappresentato da una **codificazione della sola parte generale del diritto** tributario (il soggetto; l'obbligazione tributaria, anche con riferimento all'accertamento ed alla riscossione; la sanzione amministrativa; la sanzione penale; il processo) che fissi in norme destinate a durare nel tempo e coordinate sistematicamente, i principi di civiltà giuridica dell'imposizione, sì da risolvere in radice i problemi di disparità di trattamento nell'applicazione delle imposte collegate alla frammentazione delle discipline. Come insegnano i processi di codificazione sperimentati in altri ordinamenti, la codificazione della parte generale è il principale strumento tecnico di cui il diritto tributario può dotarsi per assicurare la certezza dei diritti del contribuente, la certezza dei poteri dell'Amministrazione, la parità di trattamento dei contribuenti. Peraltro, il ruolo storico recitato in altre branche del diritto dimostra come la codificazione ponga un serio freno alla proliferazione incontrollata delle norme, patologia di cui è affetto il nostro sistema fiscale.

Beninteso, nel quadro della codificazione e della conseguente semplificazione del rapporto giuridico tributario può infine maturare una più efficiente attività di **contrasto all'evasione fiscale**. La progressiva riduzione del tasso di evasione dei doveri tributari, in primo luogo, è favorita dalla minimizzazione del sacrificio del contribuente e dal guadagno di consenso politico al sistema di accertamento che ne deriva. In secondo luogo, è la stessa attività di accertamento degli Uffici tributari ad acquisire efficacia in virtù della certezza dei rapporti giuridici tra Fisco e contribuente: maggiore efficacia dei poteri dell'Amministrazione nel contesto di più certe garanzie per i contribuenti. Infine, la stabilità delle norme ed il consolidamento delle garanzie forniscono l'argomento più solido per il ricorso a strumenti di contrasto all'evasione tradizionalmente meno amati dai contribuenti, quali, ad esempio, gli accertamenti motivati sulla base degli incrementi patrimoniali¹.

(iii) **PROPOSTE DI SEMPLIFICAZIONE TRIBUTARIA**

Quanto alle proposte generali di riforma e semplificazione, riteniamo anzitutto opportuna **l'introduzione in Costituzione di taluni principi dello Statuto**, in particolare di quelli afferenti la

¹ Si esprimono invece preoccupazioni per quelle proposte di risistemazione del diritto dei tributi miranti all'introduzione di nuove forme di *forfetizzazione degli imponibili* o di *metodi di accertamento standardizzati* (del tipo, studi di settore), per evitare che taluni soggetti, in particolare le cooperative mutualistiche, siano penalizzate con l'applicazione dei criteri previsti per le altre imprese lucrative. Il tema della forfetizzazione e della standardizzazione degli accertamenti tributari è uno dei campi in cui maggiormente emergono le peculiarità della cooperazione. Il mancato riconoscimento dei meccanismi della mutualità è in grado di trasformare un tributo in una severa penalizzazione per le cooperative. Occorre dunque prevenire le lacune e le difficoltà sperimentate in passato in sede di applicazione dei "defunti" studi di settore alle cooperative. Pertanto, nell'ottica del concepimento di nuovi istituti ispirati alla forfetizzazione delle grandezze economiche o di nuovi metodi di accertamento standardizzato, è quanto mai opportuno prevedere dei meccanismi giuridici che valorizzino le situazioni di mercato caratterizzate dal perseguimento di fini mutualistici: "fini", com'è noto, resistenti alla standardizzazione e difficilmente traducibili in dati statistici generalizzabili.

legislazione tributaria di cui agli artt. 1, 2, 3 e 4 (ad es., retroattività delle imposte, interpretazione autentica, chiarezza delle leggi tributarie, proroghe dei termini di accertamento).

Quanto al miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuente, è fortemente sentita tra gli operatori l'esigenza di avere chiarimenti tempestivi da parte degli enti competenti con particolare riferimento alle disposizioni che introducono nuovi e complessi adempimenti che richiedano anche una revisione delle procedure amministrative/contabili con importanti impatti economici; in tale ambito, in applicazione del principio di certezza del diritto, è doveroso prevedere legislativamente specifici obblighi di emanazione di chiarimenti ufficiali da parte degli enti competenti in tempi congrui rispetto alla scadenza degli adempimenti. Infatti, esistono nell'ordinamento molte disposizioni che impediscono all'Amministrazione l'irrogazione di sanzioni in ipotesi di incertezza delle norme tributarie imperative, quali l'art. 8 del D. Lgs. n. 546/1992², l'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000)³, l'art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 472/1997⁴. Le norme sopraelencate permettono all'Amministrazione di escludere la applicazione delle sanzioni in caso di "obiettiva incertezza" sulla portata della norma (quindi sembrerebbe a fronte di un "modo di essere" della norma stessa)⁵. Tuttavia, nonostante tale impianto normativo, sarebbe oltremodo opportuno – al fine di attenuare le situazioni di incertezza in concreto – che ogni novella tributaria fosse corredata da istruzioni operative e chiarimenti interpretativi da parte dell'Amministrazione finanziaria entro termini certi e perentori. Riteniamo dunque opportuno che ogni qual volta la norma richieda in maniera espressa l'emanazione di provvedimenti di secondo grado, di modulistica, chiarimenti di prassi, per l'emanazione dei quali sia previsto un termine, il mancato rispetto di detto termine determini la **non irrogabilità delle sanzioni** per obiettiva incertezza sulla portata della norma.

Inoltre, sempre con riferimento alle indicazioni relative agli adempimenti, si propone di introdurre l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di diffondere gli strumenti necessari ad assolvere

² Art. 8 del D. Lgs. n. 546/1992: *"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"*.

³ Art. 10, L. 212/2000 (*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*): *"1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. 2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto"*.

⁴ Art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 472/1997: *"Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"*.

⁵ Assieme a questo "set di norme" sono poi previste altre disposizioni che permettono di escludere le sanzioni a carico dei contribuenti qualora: il contribuente si sia "conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima" (i); "il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa" (ii); oppure l'errore del contribuente sia stato cagionato da "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento" (iii); il contribuente si sia "conformato alla risposta data dalla Amministrazione ad uno specifico "interpello" (art. 11 dello Statuto del Contribuente) (iv).

correttamente gli adempimenti richiesti ai contribuenti con congruo anticipo, **prima dell'inizio del periodo d'imposta interessato e comunque non oltre sessanta giorni prima del termine concesso al contribuente**⁶. Parimenti, in caso di inadempimento non imputabile al contribuente per irregolarità, malfunzionamento, disservizio o ritardo dell'amministrazione finanziaria, dovrebbe essere previsto che l'amministrazione finanziaria assuma iniziative volte a garantire che, non solo i modelli di dichiarazione, le istruzioni, ma anche i servizi telematici, la modulistica, la prassi amministrativa nonché ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente con idonee modalità di comunicazione e pubblicità, prima dell'inizio del periodo d'imposta interessato e, comunque, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono (alcune di queste proposte sono contenute all'art. 10 del p.d.l. AC 1074).

Occorre infine generalizzare ed estendere a tutti i procedimenti tributari l'obbligo del cd **contraddittorio preventivo endoprocedimentale**, stabilendo che prima di emettere qualunque avviso di accertamento nei riguardi dei contribuenti (ad eccezione dei casi di accertamento parziale di cui all'articolo 41-bis, DPR n. 600 del 1973, e in caso di pericolo per la riscossione dell'imposta), l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, a pena di nullità dell'atto impositivo, notifica un preventivo invito al contribuente, volto ad avviare un contraddittorio endoprocedimentale. Al momento la regola vale esclusivamente per le imposte armonizzate (ad es. IVA) e non per quelle nazionali (ad es. IRES), generando una disparità di trattamento ed un'irragionevolezza che complica la vita dell'amministrazione e del contribuente ed espone gli atti di accertamento a più che probabili contestazioni.

Quanto al processo tributario, al fine di ristabilire un'effettiva parità delle armi in materia di prove, si propone l'introduzione della **testimonianza scritta** (essendo gli accertamenti del fisco sempre più basati su sommarie informazioni verbalizzate in sede di verifica ed essendo viepiù preclusa al contribuente la raccolta di dichiarazioni efficaci in forza del divieto della prova testimoniale nel processo tributario).

Quanto agli istituti deflattivi del contenzioso, si propone l'introduzione dell'acquiescenza all'accertamento anche con riferimento a singoli rilievi (c.d. **acquiescenza parziale**), con modifica dell'art. 15 D.Lgs. n. 218/1997, sì da consentire al contribuente di prestare acquiescenza (ovverosia di definire in via agevolata le sanzioni) anche a singoli e specifici rilievi dell'atto impositivo e non necessariamente con riguardo alla pretesa nel suo complesso.

Occorre altresì potenziare le garanzie in materia di riscossione: a tal proposito sarebbe il caso di riflettere sull'opportunità di conservare nel sistema l'istituto dell'**iscrizione provvisoria a ruolo in base ad accertamenti non definitivi** di cui all'art. 15, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che consente all'Amministrazione l'iscrizione a ruolo del 50% dell'imposta in base ad accertamenti non

⁶ Inoltre, in relazione al numero di tali strumenti disponibili e della loro flessibilità in relazione alla celerità delle risposte da fornire sarebbe auspicabile un'apertura verso nuove forme di dialogo con i contribuenti. In particolare sembra che la recente esperienza delle FAQ pubblicate nel sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate in merito a diverse tematiche possa costituire un chiaro esempio da "ufficializzare" e a cui attribuire un valore interpretativo come sopra delineato.

definitivi, a prescindere dalla sussistenza di un pericolo nella riscossione: in tempi di crisi, l'istituto si è rivelato alla stregua di un vero e proprio *solve et repete*. In luogo dell'iscrizione provvisoria automatica, a cautela della pretesa non definitiva, l'Amministrazione manterrebbe la possibilità dell'iscrizione a ruolo straordinaria in caso di "fondato pericolo nella riscossione" (artt. 11 e 15, D.P.R. 602/1973).

Venendo a questioni e proposte di rilievo più specifico, cominciando dal tema della **fatturazione elettronica** – riforma di Sistema che sosteniamo e riteniamo cruciale per la certezza, la semplificazione e l'ammodernamento del diritto tributario e d'impresa – riteniamo opportuni:

- l'allungamento (fino al 31 dicembre) della moratoria sulle sanzioni;
- un indispensabile ed urgente chiarimento sul divieto di fatturazione elettronica relativo alle prestazioni sanitarie, in particolare con riferimento alle prestazioni emesse nei confronti di enti ma che contengono i dati personali delle persone fisiche che hanno ricevuto la prestazione;
- un indispensabile ed urgente coordinamento della disciplina della fatturazione elettronica con quella relativa ai termini di pagamento per la cessione dei prodotti agricoli di cui all'art. 62, DL 1/2012.

Quanto al cd **split payment** si richiede l'introduzione di meccanismi simili al "plafond" utilizzato dagli esportatori abituali, che consentirebbe ai soggetti che operano in *split* di acquistare beni e servizi senza dover corrispondere l'IVA ai propri fornitori, fino a concorrenza dell'ammontare delle operazioni assoggettate al meccanismo (la proposta potrebbe, in subordine, anche essere circoscritta ai soggetti che assumono la forma consortile).

In generale, per consentire di recuperare in maniera più rapida i propri crediti (compreso il credito Iva che si genera per effetto delle operazioni di split payment) si propone l'innalzamento a euro 2.000.000 del limite di crediti fiscali e contributivi che possono essere utilizzati in compensazione nel modello F24 (attualmente pari a 700.000 euro come previsto dall'art. 9 comma 2 del DL 8 aprile 2013 n. 35, convertito nella L. 6 giugno 2013 n. 64).

Sempre in tema di IVA, si propone altresì una semplificazione in tema di **emissione della nota di credito per mancato incasso della fattura a seguito di procedure concorsuali e di procedure esecutive individuali**. Si propone in particolare di ripristinare la regola (già prevista dalla legge 208/2015, legge di stabilità 2016, di modifica dell'art. 26, Dpr 633/72) che consente la possibilità di emettere la nota di credito dalla data in cui il cessionario o committente fosse assoggettato a procedura concorsuale per garantire il recupero dell'IVA in tempi certi garantendo la neutralità dell'imposta⁷.

⁷ La legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (legge di stabilità 2016) modificava l'art. 26 del Dpr 633/72 in materia di note di variazione Iva prevedendo la possibilità di emettere la nota di credito dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale (intendendosi per detto momento: la data della sentenza dichiarativa di fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) o ad accordo di ristrutturazione del debito o ad un piano attestato.

Quanto alle **imposte locali**, si propone segnatamente in tema di IMU E TASI di addivenire ad una semplificazione e standardizzazione degli adempimenti. In particolare, le delibere comunali vengono pubblicate senza alcuno standard. Si propone, pertanto, di estendere anche ai Comuni modalità uniformi di comunicazione telematica delle informazioni necessarie (delibere comunali contenenti aliquote e detrazioni) relative ai tributi comunali, al fine di consentire ai contribuenti e ai professionisti il prelievo automatizzato delle informazioni utili per l'assolvimento degli adempimenti relativi al pagamento dei tributi locali.

In materia di adempimenti riguardanti il sistema dei **redditi da lavoro**, si propone l'omogeneizzazione delle scadenze fiscali e previdenziali. In particolare, si propone che l'art. 51 del Tuir (ove si stabilisce il periodo di cd "conguaglio allargato" secondo il quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta gli emolumenti corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono) sia modificato ed omogeneizzato al termine di conguaglio fiscale.

Si propone altresì l'unificazione al 31 marzo del termine per la **consegna delle CU** ai percipienti e per la trasmissione delle medesime all'Agenzia Entrate (ora fissata al 7 marzo, il che significa che a tale data le CU devono essere già state elaborate, a prescindere dalla consegna ai percipienti).

Si richiama altresì l'attenzione – e sollecita una semplificazione – in relazione alla **gestione dei crediti di imposte (Iva, Ires, Irap, etc.) mediante F24**. In proposito ci troviamo di fronte ad un ginepraio di regole, che variano in base alla natura e all'entità del credito da utilizzare. Peraltro si tratta di adempimenti assistiti da sanzioni penali particolarmente gravi.

Altra semplificazione necessaria riguarda la **tracciabilità dei pagamenti per carburanti e la deducibilità/detraibilità dei costi ai fini iidd e iva**. In proposito si ritiene che – fermo restando l'obbligo di fatturazione elettronica delle transazioni sui carburanti – la regola della tracciabilità dei pagamenti tramite circuiti finanziari possa essere stemperata, prevedendo anche altri strumenti in grado di assicurare la verificabilità e il tracciamento dei pagamenti⁸.

Tale disposizione veniva tuttavia abrogata con il comma 567 della legge di bilancio 2017 e, conseguentemente, non è mai entrata in vigore. Con la modifica apportata dal comma 567 si ritorna dunque alla "vecchia" regola secondo la quale, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, la possibilità di operare la variazione in diminuzione è accordata solo a decorrere dal momento in cui dette procedure si siano concluse infruttuosamente (quindi alla chiusura della procedura).

Si propone di ripristinare la disposizione della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 che consentiva la possibilità di emettere la nota di credito dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale per garantire il recupero dell'IVA in tempi certi garantendo la neutralità dell'imposta.

⁸ Come noto l'art. 1, comma 909, della Legge n. 205/2017 – c.d. legge di bilancio 2018 – ha introdotto nel nostro Paese l'obbligo di emissione della fattura elettronica tra privati con decorrenza prevista per la generalità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi al 1° gennaio 2019. Nell'ambito del settore dei carburanti, inoltre, i commi 922 e 923 della legge di bilancio 2018 hanno introdotto specifiche disposizioni in tema di deducibilità dei costi di acquisto e detraibilità dell'IVA inerenti tali spese, ammessi, dal 1° luglio 2018, solo a fronte di mezzi di pagamento tracciabili. Tali mezzi di pagamento sono stati poi oggetto di precisa elencazione da parte dell'Agenzia delle Entrate mediante il provvedimento n. 73203/2018; in buona sostanza è possibile utilizzare ogni mezzo di pagamento che non corrisponda all'utilizzo del denaro contante. Si ritiene conforme ad esigenze di semplificazione che – fermo restando l'obbligo di fatturazione elettronica delle transazioni sui carburanti – la tracciabilità dei pagamenti tramite circuiti finanziari possa essere mitigata anche da altri mezzi idonei quali le scritture e libri contabili regolarmente tenuti dalla società a norma

In tema di determinazione del reddito d'impresa IRES e del valore della produzione IRAP si segnalano le seguenti questioni.

Riteniamo anzitutto essenziale la **semplificazione delle disposizioni e del procedimento di deduzione del costo del lavoro dall'imponibile Irap**. Come noto, la deduzione del costo del lavoro ai fini Irap è una delle modalità adottate dalla politica fiscale per la riduzione del cd cuneo fiscale. Nel tempo, le modalità di computo e determinazione complessiva del costo del lavoro da dedurre ai fini Irap è divenuta oltremodo complessa e presso che ingiustificata⁹. In considerazione delle finalità agevolative, si propone dunque di riconoscere una deduzione del costo del lavoro così come risultante dal Conto economico eliminando anche l'onere di compilazione della citata sezione della dichiarazione IRAP.

È altresì necessaria una semplificazione anche in tema di **obbligo della presentazione della dichiarazione Irap da parte dei soggetti agricoli esclusi da Irap**. Come noto, in base ad un'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, pur essendo esclusi da Irap dal 2016, le società e le cooperative agricole hanno comunque l'obbligo di presentazione della dichiarazione IRAP, ai fini della determinazione del diritto camerale annuale in base al "fatturato"¹⁰. E ciò, pur

degli artt. 2214 e ss. del Codice Civile; a tal proposito rammenta la generale efficacia probatoria di tali scritture contabili sancite dagli artt. 2709 e ss. del Codice Civile. Si propone pertanto di semplificare gli obblighi di tracciabilità dei pagamenti con apertura anche ad altri strumenti e mezzi che offrano un riscontro verificabile dei pagamenti intervenuti, quali le scritture contabili obbligatorie per i contribuenti.

⁹ La deduzione si ottiene applicando le disposizioni dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 e più nel dettaglio:

lett. a) n. 1) c. 1: deduzione dell'INAIL; lett. a) n. 2) c. 1: deduzione fissa di euro 7.500 per ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato (aumentata a 13.500 per le lavoratrici e i lavoratori di età inferiore ai 35 anni) impiegato dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici; lett. a) n. 3) c.1: aumento della deduzione fissa rispettivamente ad euro 15.000 ed euro 21.000 per ogni lavoratore impiegato nel Sud del Paese; lett. a) n. 4) c. 1: deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati dai soggetti pubblici diversi dagli enti pubblici; lett. a) n. 5) c. 1: deduzione dell'intero costo relativo ad apprendisti, ai disabili, al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, nonché di quello impiegato in attività di ricerca e sviluppo; etc.

Il medesimo articolo 11 prevede infine che *"Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo"*. In buona sostanza tale ultima disposizione consente di fatto una integrale deduzione del costo del lavoro a tempo indeterminato (classificato nella voce B9 di CE) ma attraverso un complesso calcolo scaturente dall'applicazione delle singole disposizioni sopracitate. In sede dichiarativa, poi, il tutto confluisce nell'apposita sezione I del Quadro IS. Sicché, in considerazione delle finalità agevolative, si propone di riconoscere una deduzione del costo del lavoro così come risultante dal Conto economico eliminando anche l'onere di compilazione della citata sezione della dichiarazione IRAP.

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, lettera c-bis) del D.Lgs. n. 446/1997 (lettera inserita dall'articolo 1, comma 70, lett. a), n. 2), della legge 28 dicembre 2015, n. 208), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (p.i. 2016 per le società aventi esercizio coincidente con l'anno solare), non sono soggetti passivi Irap i soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

L'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 93/E del 18 luglio 2017, ha precisato che i soggetti che determinano il valore della produzione sulla base dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/97 (società di capitali ed enti commerciali) devono compilare la sezione I del quadro IC riportando i dati contabili così come risultanti dal Conto Economico, operare le eventuali variazioni in aumento e diminuzione ed operare una variazione in diminuzione complessiva, da indicare tra le "altre variazioni in diminuzione" (nel modello Irap/2019 al rigo "IC57"), con codice "11", al fine di escludere dalla

non essendo assoggettati all'imposta! Si chiede pertanto che le società e le cooperative agricole che non costituiscono soggetti passivi Irap siano esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Irap. In subordine, qualora si confermasse l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, si chiede che gli stessi soggetti possano addivenire ad una modalità semplificata¹¹.

Con riguardo ai **regimi fiscali relativi all'efficientamento energetico delle abitazioni**, è necessario intervenire sulla disciplina della cessione del credito corrispondente alle detrazioni spettanti ai cittadini allo scopo di aumentarne decisamente l'attrattività. Infatti, alcune pronunce dell'Agenzia (CM 11/E/2018, CM 17/E/2018) hanno posto dei limiti soggettivi alla cedibilità del credito: la cessione dei bonus, oltre che all'impresa che esegue gli interventi agevolati, può effettuarsi solo nei confronti di "altri soggetti privati" collegati con il rapporto da cui è sorta la detrazione e, in ogni caso, è ammessa una sola cessione successiva a quella originaria. La cessione dei *bonus* dovrebbe invece essere generalizzata e interessare la totalità degli incentivi fiscali per il settore edilizio, in modo da potenziare maggiormente l'efficacia delle detrazioni, a vantaggio sia dei contribuenti, sia dell'economia reale nel suo complesso, che beneficerebbe di una forte iniezione di liquidità anche per nuovi investimenti immobiliari e, dunque, per la rigenerazione urbana nel suo complesso.

Nell'ambito delle procedure di **partecipazione alle gare per appalti pubblici**, uno degli aspetti fiscali che risultano più critici attiene al corretto assolvimento dell'imposta di bollo sugli atti da produrre sia in sede di partecipazione sia in sede di aggiudicazione dei lavori. In proposito, è necessario un vero e proprio riordino della materia, preso atto, nel corso degli anni, che le Amministrazioni Pubbliche, nell'esercizio delle proprie funzioni di stazioni appaltanti, assumono comportamenti spesso contraddittori e difformi da territorio a territorio. Tale circostanza è ancor più accentuata dal fatto di aver reso facoltativo, e non obbligatorio, l'utilizzo della procedura telematica di registrazione dei contratti da parte dei soggetti pubblici contraenti, con ciò

base imponibile la quota del valore della produzione riferibile alla attività agricola. Inoltre, la citata Risoluzione n. 93/E, ha previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione IRAP anche da parte dei soggetti che, pur svolgendo esclusivamente attività agricole e pur non rientrando, conseguentemente, tra i soggetti passivi Irap, determinano il diritto camerale annuale in base al "fatturato". Si tratta, in linea generale, delle società, ivi incluse società cooperative. La giustificazione addotta dall'Agenzia delle Entrate a fronte di tale adempimento è quella di consentire all'Amministrazione Finanziaria di acquisire le informazioni utili all'applicazione del diritto camerale, in quanto i dati relativi al "fatturato" vengono rilevati dai righi "IC1" e "IC5" del quadro IC, sezione I, della dichiarazione IRAP. Si rammenta tuttavia che i medesimi dati sono desumibili dai bilanci depositati presso le Camere di Commercio nel Registro delle imprese. In un'ottica di semplificazione, si chiede pertanto che le società/cooperative agricole/non soggetti passivi Irap siano esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Irap. In subordine, qualora, sulla base delle motivazioni riportate nella citata Risoluzione n. 93/E, venisse confermato l'onere di presentazione della dichiarazione annuale da parte dei soggetti sopra indicati, si chiede che gli stessi possano non evidenziare in dichiarazione le variazioni in aumento ed in diminuzione derivanti dall'applicazione delle disposizioni "generali" di cui al D.Lgs. n. 446/1997, ma si limitino ad operare una variazione in diminuzione corrispondente alla somma algebrica dei dati contabili indicati nella sezione I del quadro IC, al fine di azzerare completamente la base imponibile IRAP.

¹¹ Tale modalità dovrebbe sostanzialmente consistere nella possibilità di non evidenziare in dichiarazione le variazioni in aumento ed in diminuzione derivanti dall'applicazione delle disposizioni "generali" di cui al D. Lgs. n. 446/1997, ma si limitino ad operare una variazione in diminuzione corrispondente alla somma algebrica dei dati contabili indicati nella sezione I del quadro IC, al fine di azzerare completamente la base imponibile IRAP.

rimettendo a questi ultimi la scelta di semplificazione e, soprattutto, di “risparmio” d’imposta per l’impresa. Tutta questa situazione si traduce in un completo disorientamento degli operatori economici che sono, soprattutto, esposti a costi sempre variabili ma costantemente elevati. Per far fronte a questa situazione, occorrerebbe rendere obbligatoria la registrazione telematica dei contratti d’appalto pubblici e, con essa, l’applicazione dell’imposta di bollo forfettaria pari a 45 euro, da estendere anche a tutti gli allegati richiesti in sede di gara.

Avanziamo infine alcune proposte riguardanti nello specifico la **fiscalità cooperativa** sotto il profilo sostanziale, ma che rispondono perlopiù ad esigenze di semplificazione delle norme e del rapporto tra Fisco e cooperativa contribuente. Alludiamo in particolare alle proposte di

- **semplificazione della tassazione del ristorno imputato a capitale sociale**: si propone in particolare di semplificare (e rilanciare) il trattamento fiscale del ristorno, prevedendo che le somme destinate ad aumento del capitale sociale possano essere soggette ad imposta all’atto della loro attribuzione, con l’applicazione di una ritenuta del 12,50% a titolo d’imposta (ATTENZIONE: la proposta importa un incremento del gettito per l’Erario per più di 6 milioni di euro nel primo anno);
- **chiarimento in materia di esenzione Irap per le cooperative agricole**, al fine di correggere una disarmonia derivante dalla manovra per l’anno 2016 che ha previsto l’esclusione dall’assoggettamento ad Irap per tutte le imprese agricole. Tra i soggetti esclusi da Irap, infatti, non compaiono espressamente le cooperative di imprenditori agricoli che, ai sensi dell’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228, forniscono ai soci beni o servizi diretti alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico nonostante esse siano “soggetti agricoli” a tutti gli effetti. Per rimuovere questa evidente ed ingiustificata disparità di trattamento tra imprese agricole, per giunta in contrasto con le reali intenzioni della misura agevolativa, è necessario chiarire che tra i soggetti beneficiari dell’esenzione dell’IRAP rientrano anche questa categoria di imprese agricole¹²;
- **semplificazione e promozione dei WBO**, introducendo in particolare la non imponibilità ai fini Irpef della NASpl, liquidata in un’unica soluzione e destinata alla sottoscrizione di capitale sociale di una cooperativa.

¹² Tale necessità era stata a suo tempo formulata dalla Camera dei deputati durante l’esame del disegno di legge di Stabilità per il 2016, tramite l’approvazione dell’ordine del giorno 9/3444-A/31.