

SENATO DELLA REPUBBLICA

X LEGISLATURA

N. 1301

DISEGNO DI LEGGE

presentato dal **Ministro delle Finanze**

(COLOMBO)

di concerto col **Ministro del Bilancio e della Programmazione Economica**

(FANFANI)

col **Ministro del Tesoro**

(AMATO)

e col **Ministro dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato**

(BATTAGLIA)

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 1° SETTEMBRE 1988

Disposizioni in materia tributaria per ampliare gli imponibili, contenere le elusioni e consentire gli accertamenti parziali in base agli elementi segnalati dall'anagrafe tributaria

ONOREVOLI SENATORI. — Tra gli obiettivi primari in materia di politica fiscale indicati nel programma del Governo vi è quello di ridurre le aree di elusione di imposta.

Il perseguimento di tale obiettivo appare necessario per garantire una maggiore equità fiscale, che costituisce un presupposto indefettibile di ogni sistema democratico. Non v'è dubbio, infatti, che il fenomeno della elusione fiscale si pone in aperto contrasto con il principio contenuto nell'articolo 53 della Costituzione in base al quale «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva». A questo primario obiettivo si accompagna anche quel-

lo del recupero di entrate in vista della riduzione del disavanzo del bilancio dello Stato.

La necessità di combattere il fenomeno della elusione fiscale, peraltro, è stata in più circostanze sottolineata in Parlamento da tutte le forze politiche, che hanno evidenziato in modo particolare l'esigenza di provvedere in tempi rapidi alla revisione dei criteri di deducibilità ed imponibilità di alcune spese sostenute da lavoratori autonomi e da imprese ed aventi caratteristiche di consumo per l'imprenditore, il lavoratore autonomo o quello dipendente; in tal senso sono stati presentati alcuni emendamenti in occasione dell'approvazione della

legge 11 marzo 1988, n. 67, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria)», che hanno trovato esplicito accoglimento nel testo di detta legge dove, tra le voci incluse nel fondo speciale di parte corrente di cui alla allegata tabella B, si è fatto riferimento alla «riduzione, mediante l'adozione di coefficienti forfettari, della deducibilità delle spese di rappresentanza corrispondenti ad autoconsumo...». Si tratta, del resto, di un'esigenza che trova riscontro anche nelle attese delle componenti sindacali e imprenditoriali.

In questo quadro si colloca il presente disegno di legge, con il quale si è inteso perseguire il suindicato obiettivo operando in due distinte direzioni: da una parte sono state formulate alcune disposizioni che hanno ad oggetto le ipotesi di elusione fiscale più ricorrenti e di maggior rilievo già manifestatesi e dall'altra parte è stata prevista la utilizzabilità di dati ed elementi per un più proficuo utilizzo dell'accertamento così detto parziale ai fini delle imposte sui redditi.

Per quanto riguarda il primo tipo di disposizioni, va preliminarmente evidenziato che il presente disegno di legge, avendo finalità antielusive, si limita a modificare alcuni meccanismi impositivi che l'esperienza ha dimostrato essere strumenti frequentemente utilizzati per raggiungere risultati identici o analoghi, sul piano della sostanza economica, a quelli presi in considerazione da vigenti disposizioni impositive eludendo l'applicazione di queste ultime. Il provvedimento, pertanto, si inserisce compiutamente nell'alveo dei principi generali del sistema e delle scelte di maggior rilievo già operate dal legislatore tributario. Per quanto riguarda il secondo tipo di disposizioni il disegno di legge mira ad arricchire i dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria al fine di consentire una più incisiva utilizzazione della strumentazione tecnica in possesso della stessa e, conseguentemente, il raggiungimento di maggiori risultati sul piano non solo della lotta alla elusione, ma anche di quella all'evasione.

Fatte queste premesse di ordine generale e passando all'esame dei singoli articoli, va preliminarmente osservato che i primi sette articoli si riferiscono alla imposizione indiretta

ed in particolare i primi quattro all'imposta sul valore aggiunto, gli articoli 5 e 6 all'imposta di registro e l'articolo 7 all'imposta sulle successioni.

L'articolo 1 modifica il secondo comma dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che indica i casi in cui non può essere ammessa in detrazione dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate quella già assolta dal contribuente in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

La modifica nella sostanza consiste in una integrazione dell'elenco dei casi di indetraibilità attualmente previsti e quindi persegue il risultato di aumentare le ipotesi in cui l'imposta sul valore aggiunto viene pagata in via definitiva dal soggetto IVA, in considerazione della natura prevalentemente di autoconsumo delle spese in questione.

Le nuove ipotesi di indetraibilità introdotte con il presente provvedimento e quindi non previste nell'attuale disciplina sono le seguenti.

Per quanto riguarda la lettera *a*) del nuovo comma si è previsto che il regime attualmente in vigore per gli autoveicoli (l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di autoveicoli per trasporto promiscuo che non costituiscono attività propria o strumentale dell'impresa non è detraibile) si estenda anche agli aeromobili e che l'indetraibilità comprenda anche le spese di manutenzione e riparazione di detti aeromobili ed autoveicoli. Inoltre si è escluso che le spese in questione possano, in ogni caso, essere detratte dagli esercenti arti e professioni.

Per quanto riguarda la lettera *b*), si è estesa la disciplina già in vigore in materia di indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alcuni beni tra i quali le navi e le imbarcazioni da diporto nonché alle spese concernenti prestazioni di manutenzione e riparazione di tali beni.

Anche nella lettera *c*) l'innovazione è consistita nell'aver stabilito l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, oggi prevista per l'acquisto e l'importazione e per alcune prestazioni relative a motocicli o automezzi non adibiti al trasporto promiscuo, anche per le

spese relative a prestazioni di manutenzione e riparazione di detti beni.

Va peraltro osservato che l'intera disposizione in passato è stata giudicata compatibile con l'ordinamento comunitario solo in quanto era giustificata da esigenze congiunturali; conseguentemente, si è ritenuto opportuno conservare la natura provvisoria della disposizione fissando il termine finale della sua efficacia al 31 dicembre 1990.

Per quanto riguarda la lettera *d*) si è previsto che la detraibilità dell'imposta relativa a carburanti e lubrificanti destinati a veicoli, aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto, attualmente subordinata solo al fatto che sia ammessa la detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisto o per l'importazione degli stessi beni, sia altresì subordinata alla detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili dei medesimi beni. Inoltre si è estesa la suddetta disciplina concernente i carburanti e lubrificanti anche a quelli destinati ad autovetture.

Nessuna modificazione è stata apportata alla lettera *e*), mentre la lettera *f*) è stata aggiunta *ex novo*. Quest'ultima disposizione ha previsto l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni destinati ad essere ceduti gratuitamente a scopo di promozione o di liberalità.

Con l'articolo 2, invece, è stato modificato l'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in base al quale si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovino nei luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività, a meno che non venga dimostrato che detti beni siano andati «perduti o distrutti». In base all'attuale disciplina si è verificato che spesso alcuni contribuenti immettono sul mercato, senza pagamento della imposta sul valore aggiunto dovuta, beni per i quali si procurano dichiarazioni di comodo al fine di dimostrare l'asserita distruzione. Si è così ritenuto necessario prevedere che in futuro la distruzione dei beni debba risultare da apposito verbale redatto secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze.

Con l'articolo 3 si è modificato l'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in base al quale, per le

importazioni, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è commisurata al valore dei beni determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale aumentato dei diritti doganali dovuti. Conseguentemente, qualora i beni abbiano formato oggetto di ripetute transazioni precedentemente all'importazione nel nostro Stato, la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è costituita dal prezzo dell'ultima fattura di vendita bensì dal prezzo, scelto dall'importatore, di una delle precedenti vendite, che viene assunto come corrispettivo su cui computare l'imposta sul valore aggiunto dovuta.

È evidente che, nelle ipotesi in cui l'acquirente ultimo è un privato consumatore, tale situazione determina un'effettiva perdita di gettito a prescindere dalle conseguenze distorsive del mercato.

In altre parole, l'attuale disciplina rende possibile che lo sdoganamento della merce avvenga sulla base del prezzo di acquisto dell'originario acquirente anziché su quello realizzato nell'ultima transazione e, in tal modo, il valore aggiunto conseguito dall'importatore allo Stato estero sfugge completamente all'imposizione. La norma in esame, pertanto, prevede espressamente che la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in caso di importazione sia costituita dal corrispettivo dell'ultima transazione.

Per quanto riguarda l'articolo 4, va ricordato che il testo originario dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, con la disposizione contenuta nel secondo comma, consentiva al Ministro delle finanze di determinare, con propri decreti, le formalità che dovevano essere osservate per effettuare, senza applicazione di imposta, la restituzione alle imprese produttrici o la sostituzione di beni invenduti, previste da disposizioni legislative, usi commerciali o clausole contrattuali.

Rimanevano pertanto escluse dall'applicazione della suddetta norma le restituzioni di beni fatte ad imprese diverse da quelle che avevano prodotto i beni oggetto della restituzione ed in particolare quelle fatte ad imprese commerciali la cui disciplina era contenuta nell'articolo 26, secondo comma, del medesimo decreto presidenziale.

Con il decreto del Presidente della Repubblica n. 24 del 1979 la disciplina contenuta nel secondo comma dell'articolo 73 è stata resa applicabile anche alle restituzioni, con o senza sostituzione, effettuate nei confronti di imprese commerciali, essendo stato soppresso l'inciso «alle imprese produttrici».

Mentre nell'intento del legislatore la norma doveva riguardare solo casi limitati ed eccezionali, la disposizione ha dato luogo ad un'ampia ed ingiustificata applicazione da parte degli operatori, provocando non solo un danno all'erario ma anche distorsioni della concorrenzialità del mercato. Si è così ritenuto di ripristinare l'originaria formulazione della norma che limitava la intassabilità delle restituzioni e sostituzioni previste da disposizioni legislative, usi commerciali o clausole contrattuali soltanto a quelle effettuate nei confronti delle imprese produttrici.

Una forma di elusione utilizzata con una certa frequenza in materia di imposte sui trasferimenti immobiliari consiste nell'ottenere l'intestazione della proprietà di beni immobiliari non già attraverso veri e propri atti di trasferimento, bensì attraverso sentenze dichiarative dell'avvenuta usucapione soggette all'imposta di registro con una aliquota molto più tenue di quella prevista per gli atti di trasferimento.

Per contrastare questo fenomeno elusivo il comma 4 dell'articolo 26 del nuovo testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro ha stabilito che, ricorrendo determinate condizioni, le sentenze che dichiarano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili a favore del coniuge o di un parente in linea retta del precedente proprietario, ai fini dell'imposta di registro, vanno assimilate agli atti di trasferimento a titolo di liberalità.

Seguendo la stessa strada, con l'articolo 5 si è allargato l'ambito di applicazione del succitato comma 4 dell'articolo 26 del testo unico sull'imposta di registro estendendo la presunzione di liberalità anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione di diritti reali di godimento su beni immobili diversi dalla proprietà.

L'articolo 6 può essere collegato idealmente al precedente articolo 5 in quanto entrambi mirano a contrastare il fenomeno elusivo

relativo al mutamento di intestazione della proprietà dei beni immobili attraverso il ricorso a sentenze dichiarative dell'avvenuta usucapione anziché attraverso i normali atti di trasferimento.

La norma contenuta nell'articolo 6, tuttavia, introducendo una nuova nota all'articolo 8 della tariffa del testo unico sull'imposta di registro, stabilisce che le sentenze dichiarative di usucapione sono assoggettate allo stesso trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, degli atti di trasferimento a titolo oneroso della proprietà o di altri diritti reali di godimento su beni immobili.

La nuova disposizione, naturalmente, non può trovare applicazione nei casi oggetto della previsione contenuta nel precedente articolo 5 (usucapione dichiarata tra soggetti stretti da vincoli di parentela o coniugi, per i quali opera la presunzione di liberalità) e consiste, sostanzialmente, nell'introduzione di una eccezione al normale criterio di tassazione delle sentenze di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, che prevede la tenue aliquota dell'1 per cento.

L'articolo 7 del provvedimento modifica in cinque punti l'attuale disciplina, contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 1972, relativa all'imposta sulle successioni e donazioni, con il chiaro intento di contrastare talune manovre elusive che sono state poste in essere con una certa frequenza. In particolare sostituisce il quarto comma dell'articolo 7, aggiunge un comma agli articoli 10 e 46, una lettera all'articolo 19 ed un periodo al secondo comma dell'articolo 36 del suindicato decreto presidenziale. La disciplina introdotta, in estrema sintesi, porta a tassare con uguale aliquota, contrariamente a quanto avveniva in passato, non soltanto i beni costituenti il *relictum* ma anche tutte le donazioni poste in essere, in vita, dal *de cuius*.

In altri termini con la predetta disposizione si tende ad assoggettare alla maggiore aliquota anche il valore delle donazioni pregresse evitando, in tal modo, di limitare l'applicazione di detta aliquota ai soli beni caduti in successione.

Per quanto riguarda l'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 1972, con il comma aggiunto si è inteso

colpire il fenomeno elusivo relativo al trasferimento di partecipazioni in società, senza pagamento dell'imposta di successione, realizzato attraverso la costituzione di un diritto di accrescimento a favore di altri soci che assumeranno le vesti di eredi o legatari ovvero attraverso il trasferimento delle partecipazioni stesse dietro un corrispettivo irrisorio.

Conseguentemente il nuovo comma del succitato articolo 10 include nell'attivo ereditario le partecipazioni in società di ogni tipo anche quando sia previsto il diritto di accrescimento a favore di altri soci, compresi quelli che andranno ad assumere la veste di eredi o legatari. Inoltre la disposizione sottopone ad imposizione il diritto di compartecipazione in esame qualora lo stesso sia stato alienato ad un prezzo inferiore a quello corrispondente al valore delle azioni o quote sociali determinato in base ai criteri contenuti nell'articolo 22 della legge tributaria successoria.

Va infine rilevato che la disposizione attribuisce all'Amministrazione finanziaria una potestà di accertamento nella soggetta materia.

Per quanto riguarda la lettera *b-bis*) aggiunta all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 1972, trattasi di una modificazione di natura tecnica (necessaria per la liquidazione dell'imposta sulle successioni e donazioni) diretta conseguenza della nuova formulazione del quarto comma dell'articolo 7 della legge tributaria successoria già esaminata.

Anche l'integrazione del secondo comma dell'articolo 36 della legge tributaria successoria va collegata sul piano sistematico alla modifica apportata al quarto comma del suindicato articolo 7; ed infatti, prevedendo l'obbligo della presentazione della dichiarazione anche in presenza di una eventuale rinuncia all'eredità o al legato, si rende possibile assoggettare alla maggiore aliquota successoria i beni donati in vita dal *de cuius* e non costituenti *relictum*.

Infine, in coerenza con le modificazioni già esaminate, con il comma aggiunto all'articolo 46 della legge tributaria successoria si è stabilito a carico dell'erede o legatario, che ha rinunciato all'eredità o al legato, l'obbligo di pagare l'imposta corrispondente al complessi-

vo valore delle donazioni ricevute quando il *de cuius* era in vita.

Gli articoli da 8 a 30 riguardano le imposte sui redditi e si ispirano alle medesime finalità illustrate in premessa.

Per quanto riguarda l'articolo 8 del provvedimento, va rilevato che l'articolo 4 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (così come il precedente articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597), stabilisce che i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale tra coniugi sono imputati a ciascuno di essi per metà o per la diversa quota stabilita per convenzione matrimoniale.

Interpretando l'espressione «redditi dei beni» in rapporto al riconoscimento fatto dal legislatore tributario delle convenzioni matrimoniali (articolo 210 del codice civile), è stata affacciata la tesi (condivisa da alcuni organi del contenzioso) che anche i redditi di lavoro (dipendente o autonomo) possono entrare nella comunione all'atto della loro formazione.

Si realizza in tal modo una sorta di *splitting*, e cioè la divisione dei proventi tra coniugi, con conseguente drastica riduzione della progressività dell'aliquota.

Per contrastare in modo definitivo la suddetta tendenza giurisprudenziale, con l'articolo 8 si è provveduto, apportando una modificazione all'attuale testo unico delle imposte sui redditi, a precisare in modo esplicito che i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge vanno imputati, in ogni caso, allo stesso per l'intero ammontare e nel contempo, con una norma di natura interpretativa, si è operato in egual direzione rispetto al decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 non più in vigore.

In base all'attuale formulazione dell'articolo 8, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, se l'ammontare della perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali o dalla partecipazione in società in nome collettivo o in accomandita semplice supera l'ammontare dei redditi, la differenza può essere portata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il

quinto; da ciò deriva che il soggetto interessato può scegliere, nell'ambito del quinquennio successivo al periodo di imposta nel quale si è verificata una perdita, l'anno nel quale effettuare la relativa deduzione.

Tale facoltà si presta a manovre elusive, in quanto l'imprenditore può concentrare le deduzioni negli anni in cui è maggiore il reddito imponibile ed in tal modo può sottrarsi alla progressività dell'imposizione.

Volendo evitare le suddette manovre, si sono disciplinate in modo oggettivo, anche sotto il profilo temporale, le modalità di deduzione. In particolare con l'articolo 9 e con il successivo articolo 20, modificando rispettivamente gli articoli 8 e 102 del vigente testo unico delle imposte sui redditi, si è stabilito che le perdite vanno dedotte, sino a concorrenza del relativo reddito, nei periodi di imposta immediatamente successivi a quello nel quale la perdita si è realizzata.

Nel disciplinare l'imposizione in Italia dei redditi di soggetti non residenti, l'articolo 20 del testo unico n. 917 indica, alla lettera f) del comma 1, «i redditi diversi di cui al capo VII derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato o relative a beni che si trovano nel territorio stesso». Tale dicitura comprende le azioni o comunque i titoli rappresentativi di partecipazioni in società, ma non le quote di società a responsabilità limitata.

La norma consente, pertanto, un fenomeno elusivo che si realizza, in genere, attraverso l'interposizione fittizia di un soggetto non residente che funge da prestanome e che consente ad altro soggetto residente, effettivo percettore delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei titoli, di sottrarsi alle vigenti disposizioni impositive.

Per contrastare il suddetto fenomeno, si è provveduto con l'articolo 10 ad introdurre, sul piano sostanziale, il presupposto di imponibilità, anche per i soggetti non residenti, per tutte le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni sociali.

L'efficacia della norma si completa con i successivi articoli 22 e 25.

Ed infatti l'articolo 22 si limita a riportare, anche per quanto riguarda l'imposta sui redditi delle persone giuridiche, ciò che il precedente articolo 10 ha previsto a proposito

dell'imposta sui redditi delle persone fisiche. L'articolo 25, invece, opera sul piano dell'accertamento e stabilisce, modificando l'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, che in sede di rettifica o accertamento d'ufficio, qualora sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti sia possibile dimostrare che vi è stato un fenomeno di interposizione fittizia, il reddito va imputato all'effettivo possessore e non già a quello apparente.

Per quanto riguarda l'articolo 11, va rilevato che il comma 1 dell'articolo 44 del testo unico n. 917, nel disciplinare la imponibilità degli utili da partecipazioni in società ed enti, esclude dalla tassazione talune somme e beni che rappresentano, sostanzialmente, restituzione di capitale; tra tali somme sono compresi, esplicitamente, i cosiddetti «avanzi di fusione». Nella pratica, tuttavia, data l'attuale struttura dell'imposizione sulle fusioni societarie, si è constatato che, proprio attraverso i cosiddetti «avanzi di fusione», può verificarsi l'erogazione di maggiori valori che non hanno scontato imposte e non sono contropartita a reali apporti di capitale.

Conseguentemente, si è provveduto con la norma in esame a sopprimere le parole «avanzi di fusione» dal comma 1 del succitato articolo 44, ottenendo in tal modo che gli stessi concorrano a formare gli utili da partecipazioni in società.

L'articolo 12 introduce criteri più restrittivi di quelli attualmente in vigore in materia di deducibilità di costi e spese ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

L'attuale comma 4 dell'articolo 50 del testo unico delle imposte sui redditi prevede che non sono deducibili le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio relativi a navi, imbarcazioni da diporto, aeromobili da turismo ed autovetture con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o, in caso di motori diesel, superiori a 2.500 centimetri cubici, nonché le spese relative all'impiego di tali beni.

La nuova disciplina prevede che la suddetta indeducibilità vada riferita anche agli aeromobili ed ai motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici.

Va peraltro rilevato che per gli automezzi, che abbiano motori di cilindrata non superiore a quella sopraindicata, la deducibilità è ammessa nella misura del 50 per cento e limitatamente ad un solo automezzo o, nel caso di esercizio dell'arte o professione in forma associata, di un solo automezzo per ciascun associato.

Quest'ultima disposizione può trovare giustificazione nel fatto che, nelle suddette ipotesi, è possibile presumere che gli automezzi siano usati promiscuamente dall'imprenditore sia per l'impresa che per la sua famiglia.

Va infine osservato che si è prevista l'indeducibilità pure per le spese relative alla manutenzione dei beni in questione, mentre la normativa vigente fa riferimento solo alle spese relative al loro impiego.

Per quanto riguarda il comma 5 del succitato articolo 50, l'attuale disciplina prevede che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi e le spese di rappresentanza sono deducibili per un importo complessivo non superiore al 3 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Con le modificazioni contenute nell'articolo 12 del disegno di legge in esame, invece, si è stabilito che le spese relative a prestazioni alberghiere ed a somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi (senza le spese di rappresentanza) sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta e che le spese di rappresentanza, insieme a quelle di pubblicità e propaganda (attualmente deducibili per intero), sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Si è inoltre precisato esplicitamente che nelle spese di rappresentanza sono comprese anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

Infine si è stabilito che le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, attualmente deducibili per intero, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare.

Tale disposizione trova giustificazione essenzialmente nella natura di autoconsumo che, almeno in parte, dette spese generalmente hanno.

Con l'articolo 13 si è modificato il comma 4 e si è aggiunto un altro comma dopo il comma 5 dell'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi.

Per quanto riguarda il comma 4, l'attuale disciplina prevede che le plusvalenze realizzate dall'imprenditore concorrano a formare il reddito di impresa per il loro intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate o, a scelta del contribuente, per quote costanti, nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il nono.

La nuova disciplina prevede che, qualora l'imprenditore preferisca imputare le plusvalenze realizzate anche agli esercizi successivi a quello in cui si sono realizzate, potrà farlo, ma l'imputazione non potrà andare oltre l'esercizio in cui avrebbe avuto termine, secondo la disciplina vigente in materia di acquisto di beni, l'ammortamento del bene ceduto e, comunque, non oltre il nono.

In tal modo l'imputazione della plusvalenza sarà effettuata in un lasso di tempo inferiore e sarà più difficile sottrarsi alla progressività delle aliquote.

Per quanto riguarda il comma 5-bis, l'innovazione introdotta va collegata con quanto disposto nel successivo articolo 17. E infatti la norma si limita a stabilire la neutralità fiscale delle plusvalenze (in coerenza con quanto l'articolo 16 dispone a proposito di minusvalenze) dei beni per i quali, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è stata disposta la indeducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di manutenzione.

L'articolo 14 prende in considerazione in particolare il fenomeno elusivo in base al quale il trasferimento di utili da un soggetto ad un altro può essere attuato tramite concessione di finanziamenti con un tasso di interesse notevolmente inferiore a quello sopportato dall'imprenditore per procurarsi le corrispondenti risorse finanziarie.

Per contrastare detto fenomeno si è stabilito che gli interessi derivanti da finanziamenti di

qualsiasi natura (ad eccezione di quelli a favore dei dipendenti) concessi dall'imprenditore a terzi, anche se convenzionalmente determinati tra le parti in misura inferiore, concorrono a formare il reddito di impresa nella misura corrispondente a quella del costo medio dell'indebitamento sostenuto dalla stessa impresa durante l'esercizio nel quale il finanziamento è stato concesso.

Altro fenomeno elusivo assai diffuso è quello relativo al trasferimento di ricchezza effettuato dall'impresa mediante la concessione in uso ai dipendenti di immobili o attraverso l'apprestamento di strutture recettive di varia natura a disposizione di terzi. In tal modo, infatti, i destinatari degli immobili e dei servizi ricevono un concreto beneficio, mentre le relative spese sono portate in detrazione ai fini della determinazione del reddito di impresa.

Per contrastare detto fenomeno si è stabilito che tutte le spese relative al funzionamento di strutture recettive, ad eccezione di quelle destinate alla generalità dei dipendenti (ad esempio, le mense aziendali), non sono deducibili.

Per quanto riguarda i fabbricati concessi in uso ai dipendenti, si è stabilito che le relative spese sono deducibili dall'imprenditore per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi.

L'articolo 16 è diretta conseguenza di quanto disposto dal successivo articolo 17. Ed infatti la norma si limita a stabilire la neutralità fiscale delle minusvalenze (in coerenza con quanto l'articolo 13 dispone a proposito delle plusvalenze) dei beni per i quali, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è stata disposta la indeducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di manutenzione.

L'articolo 17, in armonia con quanto disposto a proposito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, modifica alcune parti dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi adottando criteri più restrittivi relativamente ai costi e alle spese deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa.

La modificazione del comma 8 del suindica-

to articolo 67 riguarda il contratto di *leasing* (locazione finanziaria).

Al riguardo va osservato che l'imprenditore può procurarsi beni strumentali costruendoli o acquistandoli; ciò comporta un costo (comprensivo degli interessi dell'eventuale finanziamento) che è ammortizzabile secondo i tempi e con l'adozione di aliquote massime fissate, per i singoli settori economici e per i vari tipi di beni, da un apposito decreto del Ministro delle finanze.

Eventuali ammortamenti civilistici in misura eccedente quella del decreto non sono riconosciuti in deduzione nell'esercizio e perciò concorrono a formare il reddito imponibile.

Lo stesso bene può essere acquisito dall'imprenditore o professionista con un contratto di *leasing*. In questo caso il bene è acquistato o costruito da un terzo soggetto (in genere una società) che esercita il *leasing* e che poi lo concede all'utilizzatore per un periodo di tempo (di più anni) definito, contro corrispondenza di un canone. Al termine del periodo, secondo lo schema contrattuale più in uso, l'imprenditore può o acquisire il bene in proprietà, pagando una quota di costo predefinita, ovvero restituire il bene al concedente. Poiché la durata del contratto di *leasing* è rimessa all'autonomia delle parti, la formula si presta a manovre elusive.

Per tale motivo l'articolo 67 del testo unico n. 917 concede rilevanza fiscale all'ammortamento effettuato dalla società di *leasing* in quote costanti commisurate alla durata del contratto, ma riconosce la deducibilità del canone da parte dell'utilizzatore solo se la durata del *leasing* è almeno pari alla metà del periodo di ammortamento ordinariamente previsto per il bene nel decreto ministeriale.

Identica limitazione alla deducibilità del canone è prevista dall'articolo 50 per i lavoratori autonomi (per i quali la deduzione è esclusa per auto di grossa cilindrata, imbarcazioni, eccetera).

Le suindicate limitazioni, tuttavia, non sono risultate sufficienti a scoraggiare manovre elusive e, pertanto, si è provveduto a modificare il rapporto tra durata dell'ammortamento e durata del contratto di *leasing*.

In particolare si è stabilito che l'ammorta-

mento da parte del concedente è ammesso a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a due terzi in caso di beni mobili e ad un terzo in caso di beni immobili del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con il decreto ministeriale suddetto in relazione all'attività esercitata dall'utilizzatore.

La sussistenza delle stesse condizioni è stata richiesta per l'ammissibilità della deduzione dei canoni di *leasing* da parte dell'utilizzatore.

Con l'introduzione del comma 8-bis del suddetto articolo 67, invece, si è esclusa la deducibilità, sinora consentita per intero, di alcune spese aventi caratteristiche di autoconsumo. La norma va idealmente collegata con i precedenti articoli relativi agli stessi beni a proposito delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto e delle deduzioni ai fini della determinazione del reddito da lavoro autonomo.

In particolare si è stabilito che non sono deducibili le quote di ammortamento, i canoni di locazione e di *leasing* o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, automezzi adibiti a trasporto promiscuo o esclusivo di persone con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel superiore a 2.500 centimetri cubici e motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici. Per gli automezzi suddetti con motore di cilindrata inferiore a quella suindicata, la deducibilità è ammessa, ma per un ammontare complessivo non superiore al 2 per cento dei ricavi.

Inoltre si è stabilito che il comma 8-bis non si applica per le imprese che esercitano attività di locazione o noleggio dei predetti beni, salvo per quelli che vengono destinati all'uso degli amministratori, soci, collaboratori o dipendenti.

Infine si è modificato il comma 10 del suddetto articolo 67 prevedendo una presunzione di natura assoluta relativa all'uso promiscuo (all'esercizio dell'impresa ed all'uso personale o familiare dell'imprenditore) per gli automezzi con motore di cilindrata non superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel non superiore a 2.500 centimetri cubici in caso di imprese individuali. Nelle suddette

ipotesi, pertanto, fermo restando il limite massimo di deducibilità previsto nel comma 8-bis, le spese sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare.

Per quanto riguarda l'articolo 18, va rilevato che in base all'attuale disciplina è possibile dedurre per intero le spese di rappresentanza, le quali, come è noto, rivestono spesso caratteri di autoconsumo.

Conseguentemente, con l'articolo suddetto si è provveduto a stabilire che le spese di rappresentanza sono deducibili, per quote costanti, nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei due successivi e nella misura massima di un terzo del loro ammontare.

Inoltre, per evitare incertezze interpretative e per colpire le spese con le quali più frequentemente si realizza un fenomeno elusivo, si è previsto che devono considerarsi spese di rappresentanza, e quindi soggette al suindicato limite di deducibilità, quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente a fini promozionali, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa nonchè i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Altro fenomeno elusivo preso in considerazione è quello relativo alla realizzazione di plusvalenze mediante il cambio di partecipazioni, possedute in una società fusa o incorporata, con azioni o quote della società risultante dalla fusione o incorporante.

Per rimuovere il suesposto espediente elusivo, con l'articolo 19 si è aggiunta la lettera m-bis) all'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi, formulando così un'esplícita previsione di imponibilità per la fattispecie in esame.

Con l'articolo 21, invece, si è voluto far fronte al fenomeno elusivo, manifestatosi negli ultimi tempi con una certa frequenza, soprattutto nel campo delle attività sportive e culturali, consistente nell'utilizzazione dello schema giuridico delle associazioni per sottrarre materia imponibile all'ambito di applicazione di norme tributarie.

Al riguardo, infatti, si rileva che, avvalendosi della disciplina vigente, in base alla quale non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le

prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati o partecipanti, spesso al destinatario della attività commerciale viene fatta assumere appositamente la veste formale di associato, ottenendo così che l'attività commerciale in parola rientri nell'esclusione di cui all'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi.

Per far fronte a questo fenomeno, con l'articolo 21 si è provveduto a confermare la suddetta disposizione, ma si è subordinata la sua applicazione non alla condizione meramente formale della qualifica di socio o associato, bensì all'esercizio effettivo di poteri associativi.

In particolare si è previsto che il suindicato articolo 111, comma 3, trovi applicazione solo nel caso in cui gli associati o partecipanti abbiano diritto di esprimere il voto per la approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti, di eleggere gli organi direttivi dell'associazione e di ricevere, in caso di scioglimento della medesima, di recesso o di esclusione dell'associato, una quota del patrimonio sociale.

Quest'ultima condizione, tuttavia, non è richiesta, ai fini dell'applicazione dell'articolo 111, comma 3, se per legge o per statuto approvato con legge o con provvedimento dell'autorità governativa il patrimonio sociale è devoluto a finalità di utilità generale.

L'articolo 22 si ricollega al precedente articolo 10. Ed infatti si limita a riprodurre per l'imposta sui redditi delle persone giuridiche quanto già disposto a proposito delle imposte sui redditi delle persone fisiche.

Con l'articolo 23, per contrastare il fenomeno delle fusioni miranti ad acquisire società in perdita al solo scopo di fruire delle perdite fiscali accumulate dalla società incorporata, sono state introdotte limitazioni nella disciplina ora recata dall'articolo 123 del testo unico delle imposte sui redditi.

In particolare si è provveduto a stabilire che le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, non possono essere portate in diminuzione del reddito della società incorporante risultante dalla fusione per la parte del loro ammontare che eccede quello del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se

inferiore, dalla situazione patrimoniale determinata in base alla disciplina civilistica. La normativa attuale, invece, fa riferimento solo alla situazione patrimoniale anche nella ipotesi in cui la stessa sia superiore all'ultimo bilancio.

Inoltre, si è ritenuto di colpire il fenomeno elusivo consentito dalla vigente normativa e consistente nel fatto che, in considerazione delle perdite di esercizio conseguite da una determinata società in cui si abbia una partecipazione, è possibile dapprima svalutare le azioni e quote di detta società possedute, ovvero rivalutare i cespiti di detta società in esenzione da imposta entro certi limiti, e, successivamente, una volta effettuata la incorporazione o la fusione, portare in deduzione le stesse perdite ai fini della determinazione del reddito della società derivante dalla fusione o incorporante.

Per effetto della norma transitoria contenuta nell'articolo 73, comma secondo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, che mantiene in vigore l'articolo 10-ter della legge n. 1745 del 1962, le banche cooperative popolari sono esonerate, per gli utili distribuiti, dall'obbligo di effettuare le ritenute alla fonte e le comunicazioni allo Schedario generale dei titoli azionari. Ciò, com'è stato evidenziato in più occasioni, facilita enormemente l'occultamento degli utili da parte dei percettori.

Conseguentemente, tenendo presenti le indicazioni emerse di recente in sede di lavori parlamentari ed in coerenza con l'impegno assunto dal Governo in detta sede per trovare una soluzione al problema, con l'articolo 24 si è prevista per la distribuzione degli utili in questione una disciplina analoga a quella delle azioni di risparmio (articolo 20 del decreto-legge 8 aprile 1974, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 216 del 1974) consistente nella previsione di una ritenuta a titolo di imposta del 15 per cento, ovvero, a scelta del percettore, di una ritenuta a titolo di acconto del 10 per cento con contestuale comunicazione allo Schedario generale dei titoli azionari.

Per quanto riguarda l'esegesi dell'articolo va rilevato, in estrema sintesi, che il comma 1 istituisce la ritenuta suddetta, mentre i commi 2 e 3 si limitano a dettare norme di dettaglio

concernenti le modalità per effettuare le ritenute in questione e per esercitare il diritto di opzione riconosciuto al percettore degli utili.

Per quanto riguarda l'articolo 25, è opportuno fare un rinvio alle considerazioni svolte a proposito del commento all'articolo 10. Ed infatti i due articoli sono idealmente collegati avendo di mira essenzialmente il fenomeno elusivo che si realizza frequentemente attraverso l'interposizione fittizia di un soggetto non residente.

Va peraltro rilevato che la formulazione dell'articolo 25, che modifica l'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, assegna alla norma un ambito assai vasto. Ed infatti la norma può applicarsi ad ogni caso di interposizione fittizia di altro soggetto finalizzata a non far apparire il reddito dell'effettivo percettore. Anche sotto questo aspetto la norma ha un valore antielusivo in quanto può servire a contrastare quelle situazioni nelle quali, attraverso una apparente titolarità di redditi, non corrispondente alla realtà, è possibile sottrarsi alla progressività delle aliquote.

L'articolo 26 provvede a modificare l'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 (introdotto dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 309 del 1982), allo scopo di consentire una migliore utilizzazione ed un potenziamento dell'istituto dell'accertamento parziale da effettuarsi sulla base degli elementi segnalati dall'anagrafe tributaria.

Com'è noto, infatti, in virtù del suddetto istituto, gli uffici delle imposte, qualora dalle segnalazioni effettuate dal centro informativo delle imposte dirette risultino elementi che consentono di stabilire la esistenza di un reddito non dichiarato o un maggiore ammontare di reddito parzialmente dichiarato, possono limitarsi, in base agli elementi predetti, ad accertare il reddito o il maggior reddito imponibile senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice.

Con l'articolo in rassegna, in primo luogo si è chiarito esplicitamente che il reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito dichiarato può riguardare anche i redditi da partecipazioni in società, associazio-

ni ed imprese soggette alla imposta sul reddito delle persone giuridiche.

In secondo luogo, si è prevista la possibilità di procedere ad accertamento parziale anche nella ipotesi in cui siano state rilevate deduzioni, esenzioni ed agevolazioni di imposta non spettanti.

Con notevole frequenza nella pratica non vengono evidenziati costi e spese dell'impresa.

Il fenomeno è determinato dal fatto che detti costi sono stati registrati in contabilità relative ad esercizi diversi (spostamento di competenza) ovvero non sono stati registrati affatto (costi «neri» in genere, a fronte di ricavi non contabilizzati).

Sull'argomento va ricordato che, anteriormente all'entrata in vigore dell'attuale testo unico delle imposte sui redditi, i costi e le spese non evidenziate nel conto economico delle imprese non erano riconosciuti in deduzione in caso di accertamento.

La rigida applicazione di tale disciplina portava, nel caso di spostamento di ricavi da diverse annualità o di ricavi nascosti, ad accertare redditi in misura pari ai ricavi stessi.

Il comma 4 dell'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi ha mitigato la prescrizione originaria riconoscendo la deduzione dei costi in questione «se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi».

La nuova disciplina, tuttavia, è apparsa bisognosa di un coordinamento con l'articolo 61 del più volte citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600, che, disciplinando l'onere della prova, vieta ai soggetti tenuti alle scritture contabili di opporre al fisco circostanze omesse o in contrasto con le scritture stesse.

A tale problema pone rimedio il successivo articolo 28.

Nel contempo si è ravvisata l'esigenza di sanzionare in modo specifico il particolare comportamento antigiuridico del contribuente in considerazione del fatto che la normale pena pecuniaria per infedeltà, commisurata all'imposta dovuta, non costituisce un sufficiente deterrente.

Per soddisfare quest'ultima esigenza, l'articolo 27, modificando l'ultimo comma dell'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, introduce per

l'ipotesi in questione una specifica sanzione pecuniaria consistente nell'obbligo del pagamento di una somma pari da uno a cinque decimi dell'ammontare delle spese ed oneri ammessi in deduzione.

Come si è già detto, si è ritenuto necessario coordinare l'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, che, disciplinando l'onere della prova, vieta ai soggetti tenuti alle scritture contabili di opporre al fisco circostanze omesse o in contrasto con le scritture stesse, con l'articolo 75, comma 4, del nuovo testo unico delle imposte sui redditi che, modificando la precedente disciplina, ha riconosciuto la possibilità di dedurre costi non registrati «se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi».

L'articolo 28 pertanto, integrando il suindicato articolo 61, ha espressamente previsto che il diritto di opporre al fisco circostanze omesse o in contrasto con le scritture contabili è derogato nella ipotesi di cui all'articolo 75, comma 4.

Per effettuare un efficace controllo fiscale sui cespiti oggetto di imposizione diretta ed indiretta, non risultanti nelle dichiarazioni e nelle denunce dei contribuenti ovvero risultanti in modo incompleto o infedele, si è ritenuta di notevole importanza l'acquisizione di alcune notizie particolarmente sintomatiche di capacità contributiva. Si è così provveduto, nell'articolo 29 a modificare il testo vigente dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 784 del 1976, integrando le previsioni contenute nel primo comma alle lettere e) ed f) ed aggiungendo le lettere g-bis), g-ter) e g-quater), e ad apportare, conseguenzialmente, alcune modificazioni al successivo articolo 7 del medesimo decreto.

In particolare, si è previsto che deve essere indicato il codice fiscale, oltre che negli atti già indicati nel suindicato articolo 6, nei seguenti atti: 1) domande ad amministrazioni statali per la concessione di contributi o di agevolazioni; 2) domande di iscrizione al Registro navale italiano o al Registro aeronautico italiano relativamente ai possessori; 3) mandati, ordini ed altri titoli di spesa emessi dalle amministrazioni dello Stato o da altri enti pubblici derivanti da rapporti di impiego o di lavoro subordinato, anche in quiescenza, rela-

tivamente al beneficiario della spesa; 4) atti posti in essere da aziende ed istituti di credito, nella qualità di banche agenti, per dare corso alle operazioni di investimento di capitali all'estero dei soggetti residenti nello Stato, relativamente al soggetto investitore; 5) contratti di assicurazione ad esclusione di quelli relativi alla responsabilità civile, relativamente ai soggetti contraenti; 6) contratti di somministrazione di energia elettrica, relativamente agli utenti.

L'articolo reca, inoltre, alcune disposizioni di natura essenzialmente tecnica relative alla previsione dell'obbligo della comunicazione all'anagrafe tributaria per i soggetti destinatari degli atti nei quali si è prescritta l'indicazione del codice fiscale. Infine si è fatto rinvio ad un successivo decreto ministeriale per la determinazione delle modalità in base alle quali la comunicazione suddetta deve essere fatta.

Per quanto riguarda l'articolo 30, è stata identificata una manovra elusiva che deriva dalla particolare tassazione dei titoli atipici, i cui frutti sono soggetti ad una ritenuta del 18 per cento a titolo di imposta.

Lo schema della manovra è il seguente: una società di capitali (generalmente a ristretta base azionaria) stipula un contratto di associazione in partecipazione con un'intermediaria che apporta capitali e che, a sua volta, cartolarizza il rapporto in titoli che piazza tra i propri soci.

Il risultato è che la società porta in deduzione la quota di utili spettanti ai soci portatori di titoli risparmiando il 36 per cento di imposta. I soci portatori dei titoli, invece, corrispondono unicamente il 18 per cento a titolo di imposta evitando la progressività delle aliquote.

Per contrastare tale manovra si è ritenuto opportuno aumentare la suindicata ritenuta alla fonte, a titolo di imposta, dal 18 per cento al 30 per cento.

Di grande rilievo è l'articolo 31 che detta una norma di carattere generale per consentire all'Amministrazione finanziaria di contrastare i fenomeni elusivi di maggior rilievo che si abbiano a manifestare nel futuro.

Al riguardo va osservato che il nostro ordinamento è uno dei pochi, tra quelli dei Paesi occidentali, a non avere una disposizione di carattere generale che abbia una specifica

finalità antielusiva. Ed infatti nella Repubblica federale di Germania è stabilito che, allorché costruzioni giuridiche vengono utilizzate per evadere l'imposta, tali costruzioni devono essere ignorate. Esiste abuso di diritto ogni volta che la costruzione giuridica non corrisponde al fatto economico o comunque non è quella che i contraenti avrebbero scelto se non avessero considerato l'elemento fiscale.

In Francia, l'articolo 1649-*quinquies* B del codice generale delle imposte prevede che gli atti che dissimulano la portata vera di un contratto o di una convenzione per diminuire l'imposta non sono opponibili all'Amministrazione. L'onere della prova spetta a quest'ultima, salva l'ipotesi di ricorso al Comitato consultivo speciale. Il suindicato articolo 1649-*quinquies* B trova larga applicazione in caso di fusioni di società, di creazioni di filiali, di cessioni di imprese ed in materia di brevetti e prestiti senza interessi agli associati.

Nel Regno Unito di Gran Bretagna, pur non esistendo una norma specifica, il fenomeno dell'elusione di imposta viene contrastato in base al principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma nell'interpretazione della legge tributaria.

In Australia le transazioni fatte per scopi non commerciali e destinate alla fruizione dei benefici d'imposta o di agevolazioni fiscali, previsti per altri casi da specifiche leggi, sono nulle e comportano sanzioni pecuniarie pari al 200 per cento del beneficio d'imposta invocato o preteso. Al contribuente spetta l'onere di provare che la transazione aveva scopo commerciale.

In Austria gli atti, che non comportano nessun cambiamento reale rispetto alle situazioni preesistenti ed hanno il solo effetto di ridurre l'imposizione, devono essere considerati nulli dall'Amministrazione fiscale. Quando il testo delle disposizioni suscita interpretazioni divergenti o quando la forma giuridica dell'operazione è incompatibile con i suoi effetti economici, l'Amministrazione fiscale è tenuta ad analizzare la sostanza dell'atto.

Infine negli Stati Uniti d'America vi è un'esplicita disciplina in materia di acquisizioni di partecipazioni di controllo in un'altra società. Se tale acquisizione ha per scopo principale quello di chiedere l'applicazione di

una deduzione o di altra agevolazione, o comporta un diverso meccanismo di riporto delle perdite, le agevolazioni e deduzioni non vengono concesse. Nel caso in cui una società si costituisca per far fruire gli associati con più del 10 per cento del capitale sociale di particolari agevolazioni fiscali, esse vengono concesse solo se sarebbero comunque spettate.

La necessità di colmare la suddetta lacuna del nostro ordinamento appare ancora più evidente ove si consideri che, a differenza del testo unico delle imposte sui redditi del 1958, che era impostato sui principi generali, la riforma tributaria del 1973 e le successive modificazioni ed integrazioni alla medesima hanno adottato un metodo legislativo di tipo analitico. Ne è derivata una notevole rigidità della normativa tributaria che rende estremamente difficile assoggettare a tassazione fenomeni e fattispecie non direttamente riconducibili alle previsioni dei singoli casi di imposizione.

A ciò aggiungasi che il nostro sistema di diritto civile lascia amplissimo margine all'autonomia privata, che può estrinsecarsi attraverso strumenti contrattuali non riconducibili ai negozi previsti dal codice civile (contratti innominati). Peraltro, anche nell'ambito dei contratti tipici, la pratica ha dimostrato come sovente il collegamento negoziale o i procedimenti indiretti costituiscono un agevole sistema per evitare l'insorgere di fattispecie fiscalmente rilevanti, ovvero per ridurne l'incidenza economica.

Dalle considerazioni che precedono, per rendere più efficiente e valida la manovra antielusiva, appare opportuno che il provvedimento non si limiti ad introdurre nel sistema norme episodiche volte a contrastare i singoli fenomeni elusivi una volta accertati. Infatti, un sistema episodico del genere costituirebbe un continuo stimolo alla ricerca di nuove forme di elusione, di fronte alle quali l'Amministrazione finanziaria si troverebbe sistematicamente in ritardo e senza possibilità di contrastarne tempestivamente gli sviluppi futuri.

Peraltro si è ritenuto di non seguire la strada, pure prospettata, di colpire gli atti giuridici finalizzati all'elusione di imposta con la inopponibilità degli stessi al fisco ed affidan-

done la concreta individuazione alla discrezionalità degli uffici impositori o, eventualmente in seconda battuta, all'attività giurisdizionale degli organi del contenzioso tributario.

Al fine di garantire la massima uniformità e legittimità del comportamento degli uffici impositori, di ridurre al minimo il contenzioso in materia e di tutelare l'esigenza di certezza del diritto particolarmente sentita nel campo tributario, si è ritenuto preferibile che l'individuazione delle categorie di negozi e delle condizioni in presenza delle quali si realizza elusione di imposta sia effettuata con decreto ministeriale previo parere del Consiglio di Stato.

Si è così adottato un sistema che, pur dando le massime garanzie ai contribuenti, consenta di apprestare tempestivamente un efficace strumento per contrastare i fenomeni elusivi di maggior rilievo che gli uffici impositori ed ispettivi dell'Amministrazione finanziaria rileveranno.

Il sistema adottato, peraltro, deve ritenersi perfettamente compatibile con la disciplina costituzionale ed in particolare con la riserva di legge (di natura relativa secondo la dottrina dominante) prevista in materia tributaria. Ed infatti nel comma 1 dell'articolo 31 si è provveduto a indicare precisi criteri in base ai quali vanno individuate le concrete ipotesi di elusione d'imposta, mentre nel successivo comma 3 si è stabilito che il trattamento fiscale da riservare alle stesse deve essere quello già previsto dal legislatore ordinario per fattispecie assimilabili sotto il profilo della sostanza economica.

Di particolare delicatezza è l'articolo 32, con il quale sono dettate le disposizioni che regolano la decorrenza degli effetti del presente provvedimento.

Va osservato che l'adozione di misure antielusive postula la più rapida entrata in vigore delle stesse. Al riguardo estremamente indicative sono le esperienze degli altri Paesi, come l'Australia, il Canada, i Paesi Bassi ed il Regno Unito, dove *in subiecta materia* si adottano disposizioni legislative «con preavviso», il cui effetto risale alla data nella quale la loro introduzione è stata annunciata per la prima volta o anche in un momento precedente. Analoghe disposizioni, peraltro, sono presenti

anche nell'ordinamento tributario degli Stati Uniti.

Tuttavia, non è possibile prescindere dalla natura delle singole misure adottate, talune delle quali riguardano elementi di ricavi e di costi che non possono essere isolatamente considerati nell'ambito della determinazione del reddito di periodo tenendo anche conto delle esigenze contabili.

Pur conferendo debita considerazione alle ragioni relative alla tutela dei contribuenti ed alle ragioni di natura tecnico-contabile che sconsigliano la previsione di un diverso regime di deducibilità di costi e spese nell'ambito dello stesso periodo di imposta, si è tuttavia adottata per le misure relative ai beni ammortizzabili e ai contratti di locazione finanziaria una particolare decorrenza atta ad evitare che, nelle more dell'approvazione parlamentare, possano perdurare o, addirittura, incrementarsi le suddette manovre elusive.

Si è inoltre precisato che i nuovi limiti dettati in tema di fusioni di società si applicano a quelle per le quali il deposito del relativo atto sia eseguito posteriormente al 1° agosto 1988.

L'insieme delle norme contenute nel disegno di legge in rassegna realizza un ampliamento delle basi imponibili e, conseguentemente, produrrà concreti benefici in termini di maggior gettito. In ordine alla quantificazione di tali maggiori entrate, alcune delle misure adottate consentono una specifica previsione. In particolare, le maggiori entrate derivanti dall'adozione di criteri più restrittivi in materia di detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto sono stimabili in circa 550 miliardi, mentre l'istituzione della ritenuta di imposta sugli utili distribuiti dalle banche popolari e l'elevazione dal 18 al 30 per cento di quella sui titoli atipici determinano la previsione di maggiori entrate rispettivamente per lire 100 miliardi e per lire 20 miliardi (dati riferibili ad un'intero anno).

Il maggior gettito derivante dalle disposizioni concernenti l'imposta di registro e quella sulle successioni, infine, è stimabile complessivamente in lire 52 miliardi.

Per quanto invece riguarda il maggior gettito derivante dalle altre misure concernenti le imposte sul reddito, la stima deve necessariamente essere compiuta con un mag-

gior grado di approssimazione. Le misure in questione infatti mirano a scoraggiare manovre che riducono il reddito imponibile e quindi il loro effetto positivo si manifesterà indirettamente attraverso l'ampliamento della base imponibile derivante dal divieto e dalle limitazioni alla deducibilità di costi e spese introdotte dalla presente legge. A ciò aggiungasi che talune disposizioni adottate conseguono lo scopo di facilitare l'azione dell'Amministrazione finanziaria attraverso la raccolta degli elementi di controllo e l'effettuazione di più rapidi ed incisivi accertamenti.

Al riguardo, utilizzando gli elementi significativi disponibili, il maggior gettito derivante da tali misure può essere complessivamente stimato in lire 1.200 miliardi.

L'insieme delle maggiori entrate provenienti dall'intero provvedimento configura quindi un

maggior gettito, su base annua, di circa 1.900 miliardi di lire.

Va tuttavia considerato che le misure in questione determinano le cumulative maggiori entrate in relazione alle diverse modalità di applicazione dei singoli tributi. Mentre infatti le ritenute alla fonte e le misure concernenti l'IVA comportano una maggiore riscossione già nel corso del 1989, per le imposte dirette gli effetti si consolideranno con la dichiarazione per l'anno 1989, che verrà presentata nell'anno 1990 (sempre che il presente provvedimento sia approvato dal Parlamento entro il corrente anno), anno nel quale perverranno i versamenti per autotassazione. Pertanto il maggior gettito stimato affluirà a regime a partire dal 1990, mentre per il 1989 può stimarsi che le maggiori entrate saranno di lire 1.000 miliardi.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. Nell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il secondo comma è sostituito dal seguente:

«In deroga alle disposizioni del comma precedente:

a) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e di autoveicoli di cui alla lettera e) della allegata tabella B quale ne sia la cilindrata, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 concernenti i beni stessi, nonchè alle prestazioni di manutenzione e riparazione di tali beni, è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

b) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione degli altri beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi o imbarcazioni da diporto, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 concernenti i beni stessi, nonchè alle prestazioni di manutenzione e riparazione di tali beni, è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

c) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di motocicli e di autovetture ed autoveicoli di cui all'articolo 26, lettere a) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, non compresi nella allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 concernenti i beni stessi, nonchè alle prestazioni di manutenzione e riparazione di tali beni, non è ammessa in detrazione fino al 31 dicembre 1990, salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio;

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad autovetture e veicoli, aeromobili, navi o imbarcazioni da diporto è ammessa in detrazione se è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione o all'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di detti autovetture, veicoli, aeromobili e natanti;

e) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni alberghiere, a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi, a prestazioni di trasporto di persone e al transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'articolo 26, lettere a) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393;

f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito a scopo di promozione o di liberalità».

Art. 2.

1. Nell'articolo 53, comma primo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «La distruzione dei beni deve risultare da apposito verbale redatto secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze».

Art. 3.

1. Nell'articolo 69, comma primo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per i beni che prima dello sdoganamento hanno formato oggetto nello Stato di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione».

Art. 4.

1. Nell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il secondo comma è sostituito dal seguente:

«Con decreti del Ministro delle finanze possono inoltre essere determinate le formalità che devono essere osservate per effettuare, senza applicazione dell'imposta, la restituzione alle imprese produttrici o la sostituzione gratuita di beni inventuti previste da disposizioni legislative, usi commerciali o clausole contrattuali. Per determinate categorie di beni, contenuti in recipienti, imballaggi e simili per la diretta vendita al consumo, potrà essere disposta l'applicazione di contrassegni di Stato atti a garantire il pagamento dell'imposta».

Art. 5.

1. Nell'articolo 26 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, il comma 4 è sostituito dal seguente:

«4. La presunzione di liberalità, se ricorre la condizione di cui al comma 1, vale anche per le sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di immobili o di altri diritti reali di godimento sugli stessi da parte del coniuge o di un parente in linea retta dal precedente proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento».

Art. 6.

1. Nell'articolo 8 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è aggiunta la seguente nota:

«II-bis) Le sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggette all'imposta secondo le disposizioni dell'articolo 1 della tariffa».

Art. 7.

1. Nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 7, il quarto comma è sostituito dal seguente:

«Il valore globale dell'asse ereditario è maggiorato di un importo pari al valore complessivo attuale di tutte le donazioni, comprese quelle che si presumono tali a norma dell'articolo 26 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, fatte dal defunto agli eredi e legatari; il valore delle singole quote e dei singoli legati è maggiorato di un importo pari al valore attuale delle donazioni ai singoli eredi o legatari. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento»;

b) nell'articolo 10 è aggiunto il seguente comma:

«Le partecipazioni in società di ogni tipo si considerano comprese nell'attivo ereditario anche se per clausola del contratto di società o dell'atto costitutivo o per patto parasociale ne sia previsto a favore di altri soci, compresi quelli divenuti eredi o legatari, il diritto di accrescimento o il diritto di acquisto ad un prezzo inferiore al valore di cui all'articolo 22»;

c) nell'articolo 19 è aggiunta la seguente lettera:

«b-bis) nell'ipotesi di cui al quarto comma dell'articolo 7, l'imposta sulle successioni e donazioni pagata sulle donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari»;

d) nell'articolo 36, al secondo comma è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Gli eredi e i legatari che hanno ricevuto le donazioni devono presentare la dichiarazione della successione anche se hanno rinunciato all'eredità o al legato»;

e) nell'articolo 46 è aggiunto il seguente comma:

«L'erede o legatario che ha ricevuto donazioni dal defunto è obbligato, se ha rinunciato all'eredità o al legato, al pagamento dell'imposta corrispondente al valore com-

pllessivo delle donazioni stesse, determinato a norma del quarto comma dell'articolo 7».

Art. 8.

1. Nell'articolo 4, comma 1, lettera *a*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare;».

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione recata dall'articolo 4, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, deve intendersi che i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare.

Art. 9.

1. Nell'articolo 8, comma 3, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «la differenza può essere portata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto» sono sostituite con le seguenti: «la differenza può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi».

Art. 10.

1. Nell'articolo 20, comma 1, lettera *f*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Si considerano in ogni caso esistenti nel territorio dello Stato le partecipazioni in società ivi residenti, tranne le azioni circolanti all'estero».

Art. 11.

1. Nell'articolo 44, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono soppresse le parole: «con avanzi di fusione».

Art. 12.

1. Nell'articolo 50 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 4 è sostituito dal seguente:

«4. Non sono deducibili le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi agli aeromobili da turismo, alle navi o imbarcazioni da diporto, ai motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici e alle autovetture e autoveicoli di cui all'articolo 26, lettere a) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata superiore a 2.500 centimetri cubici. Per le autovetture o autoveicoli di cilindrata non superiore, la deduzione è ammessa nella misura del 50 per cento e limitatamente a un solo automezzo o, nel caso di esercizio dell'arte o professione in forma associata, a un solo automezzo per ciascun associato»;

b) nel comma 5 sono soppresse le parole: «e le spese di rappresentanza»; le parole: «3 per cento» sono sostituite con le parole: «2 per cento»; sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Le spese di rappresentanza, pubblicità e propaganda sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono

deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare».

Art. 13.

1. Nell'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 4 le parole: «ma non oltre il nono» sono sostituite con le parole: «non oltre quello in cui avrebbe avuto termine, a norma degli articoli 67 e 68, l'ammortamento del bene ceduto e comunque non oltre il nono»;

b) dopo il comma 5 è aggiunto il seguente:

«5-bis. Non concorrono a formare il reddito le plusvalenze relative ai beni di cui alle lettere a) e b), escluse le autovetture e gli autoveicoli con motore di cilindrata non superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata non superiore a 2.500 centimetri cubici, del comma 8-bis dell'articolo 67, nonchè ai beni di cui alla lettera c) dello stesso comma».

Art. 14.

1. Nell'articolo 56 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto il seguente comma:

«4-bis. Gli interessi derivanti da prestiti e finanziamenti fatti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, a soggetti diversi dai dipendenti, concorrono a formare il reddito in misura non inferiore a quella corrispondente al costo medio dell'indebitamento sostenuto nell'esercizio».

Art. 15.

1. Nell'articolo 62 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre

1986, n. 917, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente:

«1-bis. Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 48, comma 3».

Art. 16.

1. Nell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto il seguente comma:

«5-bis. Non sono deducibili le minusvalenze di cui al comma 1 e le perdite di cui al comma 3 relative ai beni indicati alle lettere a) e b) del comma 8-bis dell'articolo 67, escluse le autovetture e gli autoveicoli con motore di cilindrata non superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata non superiore a 2.500 centimetri cubici, nonché ai beni di cui alla lettera c) dello stesso comma».

Art. 17.

1. Nell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 8, l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: «L'ammortamento è ammesso a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con il decreto indicato nel comma 2 in relazione all'attività esercitata dall'impresa utilizzatrice, se si tratta di beni mobili, e ad un terzo se si tratta di beni immobili. Alle stesse condizioni è ammessa la deduzione dei canoni di locazione finanziaria da parte dell'impresa utilizzatrice»;

b) dopo il comma 8 è inserito il seguente:

«8-bis. Non sono deducibili le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ai seguenti beni:

a) aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto;

b) autovetture ed autoveicoli di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata superiore a 2.500 centimetri cubici; se di cilindrata non superiore, le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative all'impiego ed alla manutenzione sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 2 per cento dei ricavi di cui all'articolo 53;

c) motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici. Per le imprese che esercitano attività di locazione o noleggio dei predetti beni la disposizione si applica per quelli dati in uso agli amministratori, soci, collaboratori o dipendenti»;

c) alla fine del primo periodo del comma 10 sono aggiunte le seguenti parole: «; per le imprese individuali le autovetture o autoveicoli di cui al secondo periodo della lettera b) del comma 8-bis si considerano in ogni caso adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore».

Art. 18.

1. Nell'articolo 74 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al comma 2 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei due successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o

altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili».

Art. 19.

1. Nell'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunta la seguente lettera:

«*m-bis*) le plusvalenze realizzate mediante il cambio di partecipazioni, superiori alle percentuali indicate alla lettera *c*), possedute in una società fusa o incorporata, con azioni o quote della società risultante dalla fusione o incorporante».

Art. 20.

1. Nell'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto» sono sostituite con le seguenti: «può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi».

Art. 21.

1. Nell'articolo 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da associazioni culturali e sportive nei confronti degli associati o partecipanti la disposizione si applica a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima e di recesso o esclusione, una quota

del patrimonio sociale, se questo non è destinato, per legge o per statuto approvato con legge o con provvedimento dell'autorità governativa, a finalità di utilità generale».

Art. 22.

1. Nell'articolo 112, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «e le plusvalenze relative alle partecipazioni sociali indicate nell'articolo 20, comma 1, lettera f)».

Art. 23.

1. Nell'articolo 123, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «quale risulta dalla situazione patrimoniale» sono sostituite con le parole: «quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale» ed è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione, e delle plusvalenze di cui al comma 2 iscritte nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante».

Art. 24.

1. Sugli utili distribuiti dalle banche popolari cooperative, che costituiscono reddito di capitale ai sensi dell'articolo 41, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica, a decor-

rere dalla data in entrata in vigore della presente legge, una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 15 per cento. I soci, all'atto della riscossione degli utili, hanno facoltà di optare per il regime della ritenuta di acconto di cui al primo comma dell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; in tal caso si applicano le disposizioni di cui alla legge 29 dicembre 1962, n. 1745, e successive modificazioni, sulle comunicazioni allo Schedario generale dei titoli azionari.

2. Per il versamento delle ritenute e delle maggiori ritenute previste nel presente articolo si applicano le disposizioni degli articoli 3 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

3. Nell'articolo 8, primo comma, numero 5, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le parole: «all'aliquota del» sono aggiunte le parole: «15 per cento e del».

Art. 25.

1. Nell'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto il seguente comma:

«In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona».

Art. 26.

1. Nell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole da: «possono limitarsi» in poi sono sostituite con le seguenti parole: «compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il

reddito o il maggior reddito imponibile. Non si applica la disposizione dell'articolo 44.».

Art. 27.

1. Nell'articolo 51, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Nelle ipotesi di cui all'articolo 75, comma 4, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ferme restando le sanzioni previste dall'articolo 46, si applica la pena pecuniaria da uno a cinque decimi dell'ammontare delle spese ed oneri ammessi in deduzione».

Art. 28.

1. Nell'articolo 61, comma terzo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Tuttavia è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese e degli oneri di cui all'articolo 75, comma 4, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ferma restando la disposizione del comma 6 dello stesso articolo».

Art. 29.

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, nel testo sostituito dal decreto del Presidente della Repubblica 2 novembre 1976, n. 784, e modificato dal decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1977, n. 955, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 6, primo comma, lettera e), dopo le parole: «ai progettisti dell'opera;» sono aggiunte le parole: «domande ad amministrazioni statali per la concessione di contributi e di agevolazioni;»

b) nell'articolo 6, primo comma, lettera f), dopo le parole: «ai soggetti che esercitano

l'attività;» sono aggiunte le parole: «domande di iscrizione al Registro navale italiano e al Registro aeronautico italiano, relativamente ai possessori;»

c) nell'articolo 6, primo comma, dopo la lettera g) sono aggiunte le seguenti lettere:

«g-bis) mandati, ordini ed altri titoli di spesa emessi dalle amministrazioni dello Stato o da altri enti pubblici in esecuzione di obbligazioni diverse da quelle derivanti da rapporti di impiego o di lavoro subordinato, anche in quiescenza, relativamente al beneficiario della spesa;

g-ter) atti posti in essere da aziende ed istituti di credito, nella qualità di banche agenti, per dare corso alle operazioni di investimento di capitali all'estero dei soggetti residenti nello Stato, relativamente al soggetto investitore;

g-quater) contratti di assicurazione, ad esclusione di quelli relativi alla responsabilità civile, relativamente ai soggetti contraenti; contratti di somministrazione di energia elettrica, relativamente agli utenti;»

d) nell'articolo 7, dopo il quarto comma è aggiunto il seguente comma:

«Le aziende, gli istituti, gli enti e le società devono comunicare all'anagrafe tributaria i dati e le notizie riguardanti gli atti e i contratti di cui alle lettere g-ter) e g-quater) del primo comma dell'articolo 6»;

e) l'articolo 7, ultimo comma, è sostituito dal seguente:

«Le modalità delle comunicazioni sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze. Per quanto riguarda le comunicazioni relative agli atti e ai contratti di cui alle lettere g-ter) e g-quater) del primo comma dell'articolo 6 il decreto stabilisce anche i termini entro cui devono essere date le comunicazioni ed è emanato di concerto con il Ministro del tesoro».

Art. 30.

1. Sui proventi di ogni genere, corrisposti dalla data di entrata in vigore della presente legge ai possessori dei titoli o certificati in serie o di massa, diversi dalle azioni e obbligazioni o titoli similari e dai certificati di

partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare, compresa la differenza tra la somma pagata agli stessi possessori, o il valore dei beni loro attribuiti alla scadenza, ed il prezzo di emissione, la ritenuta di cui al comma 1 dell'articolo 5 del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, è elevata dal 18 per cento al 30 per cento.

Art. 31.

1. Si ha elusione di tributo quando le parti pongono in essere uno o più atti giuridici tra loro collegati al fine di rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive prevedono per la tassazione dei medesimi risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere.

2. Il Ministro delle finanze, sulla base dei dati e degli elementi forniti dal Servizio centrale degli ispettori tributari e dagli uffici finanziari, sentito il Consiglio di Stato, indica, con decreto da emanarsi annualmente, le categorie di atti e le condizioni in presenza delle quali si ha elusione di tributo.

3. Gli uffici applicano alle fattispecie rispondenti al decreto ministeriale di cui al comma 2, ancorchè verificatesi anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge e sempre che non sia maturata prescrizione o decadenza, lo stesso trattamento tributario previsto dalla norma elusa.

Art. 32.

1. Le disposizioni degli articoli 5 e 6 si applicano alle sentenze pubblicate o emanate a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge. Le disposizioni dell'articolo 7 si applicano alle successioni apertes e alle donazioni poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge. Le disposizioni di cui agli articoli 8, comma 1, 9, 10, 11, 20 e 22 hanno effetto dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore

della presente legge. Le disposizioni di cui agli articoli 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19 e 21 hanno effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della presente legge; tuttavia le stesse disposizioni si applicano relativamente ai beni ammortizzabili acquistati e ai contratti di locazione finanziaria conclusi successivamente al 1° agosto 1988. La disposizione di cui all'articolo 23 si applica alle fusioni relativamente alle quali il deposito prescritto dal secondo comma dell'articolo 2504 del codice civile è eseguito dopo la data del 1° agosto 1988.