

## DISEGNO DI LEGGE

d'iniziativa dei senatori BRINA, CANNATA, BERTOLDI, BAIARDI,  
GAROFALO, POLLINI e VITALE

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 2 GIUGNO 1988

Norme per il contenimento della erosione delle basi  
imponibili ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta  
sul valore aggiunto

ONOREVOLI SENATORI. — Elementi non secondari nell'erosione delle basi imponibili del reddito di impresa sono costituiti dal regime degli ammortamenti, da quello del riporto delle perdite, dal sistema delle deducibilità, dai criteri di valutazione delle rimanenze. Analoghi fenomeni di erosione si registrano, per l'IVA, nell'incompleto e confuso sistema relativo alle detrazioni di imposta.

Il presente disegno di legge intende modificare le norme tributarie relative alle predette fattispecie.

Con l'articolo 1 si stabilisce che il riporto delle perdite, oggi ammesso fino al quinto periodo di imposta successivo ma lasciando libero il contribuente di variare il *quantum* del riporto, deve avvenire in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

Con l'articolo 2 si intende eliminare la nuova tipologia erosiva introdotta dagli artico-

li 10, comma 1, lettera *m*), e 48 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che ha reso deducibili, equiparandoli a quelli previdenziali obbligatori per legge, i contributi non obbligatori derivanti da contratti collettivi o da accordi aziendali stipulati anche in forma assicurativa dal datore di lavoro, scaricando con ciò sull'erario il costo della previdenza integrativa, con palese ingiustizia a danno dei bassi redditi che non sono in grado di pagarsi la previdenza integrativa. La disposizione, adottata in sede di decreto delegato, è, oltre tutto, viziata da eccesso di delega.

Per analogia, e riprendendo la proposta già avanzata nel corso della passata legislatura in sede di discussione del provvedimento recante il trattamento tributario dei premi e capitali assicurativi, l'articolo 2 stabilisce, a partire dal

1989, l'affievolimento e, a partire dal 1990, la soppressione della deducibilità prevista dalla lettera *l*) dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e dalla lettera *m*) dell'articolo 10 del citato testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

L'articolo 3 interviene sulle norme concernenti la valutazione delle rimanenze stabilendo che il costo complessivo dei beni prodotti e acquistati è quello al netto delle spese generali e sostituendo al criterio del *lifo* quello del *fifo* per le rimanenze nel caso di decremento del magazzino. L'articolo 3, inoltre, elimina il criterio di «medio» che connota il «valore normale» per la determinazione del valore unitario dei beni.

L'articolo 4 modifica radicalmente il regime vigente eliminando le disposizioni relative all'anticipazione ed alla posticipazione degli ammortamenti e stabilendo per le locazioni finanziarie che la durata del contratto deve essere pari alla durata dell'ammortamento. L'articolo 4 stabilisce, inoltre, che non sono ammortizzabili i beni la cui imposta sul valore aggiunto, relativa ad acquisti, importazioni o locazioni finanziarie, non sia detraibile in regime IVA.

Con l'articolo 5 si modificano le disposizioni sulla detraibilità previste dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'IVA. La normativa vigente adotta il criterio, estremamente elastico e fonte di vistosi abusi, di rendere indetraibile l'imposta pagata per beni non strumentali, ma con la dizione generica di deroga alla indetraibilità nel caso di utilizzo strumentale di beni di per sé non strumentali. Con la modifica proposta si mantiene la detraibilità per beni chiaramente strumentali, per quelli adibiti al trasporto merci nonché per quelli costituenti oggetto dell'attività propria della impresa e si elimina la detraibilità per gli altri autoveicoli, per i natanti e per gli aeromobili, sempre che non costituiscano oggetto dell'attività propria della impresa (aziende di trasporto, commercio di autoveicoli, eccetera).

Rispetto alla normativa vigente è stata resa detraibile l'imposta relativa agli autoveicoli a

pianale, in quanto utilizzati per il trasporto misto di persone e merci.

È stata mantenuta l'indetraibilità delle spese alberghiere e di quelle per la somministrazione di alimenti e bevande nei pubblici esercizi; *sub* lettera *d*) si è riprodotta, infatti, quasi integralmente la vigente lettera *e*) dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 con la sola esclusione della fattispecie dei veicoli a pianale.

Con l'articolo 6 si modificano le disposizioni dell'articolo 71 del nuovo testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, distinguendo, per il limite di deducibilità degli accantonamenti per rischi su crediti, fra imprese da un lato e aziende e istituti di credito dall'altro: per le prime, la norma è stata ricondotta nei limiti già previsti dall'articolo 66 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597; per i secondi, trattandosi di soggetti specializzati proprio nella valutazione dei rischi su crediti, i limiti di deducibilità degli accantonamenti sono stati drasticamente ridotti.

Sempre per le banche, l'articolo 8 elimina le disposizioni del primo e secondo comma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, relativo alla disciplina delle agevolazioni tributarie, commi che esentano dall'Ilor la metà delle quote di reddito, eccedenti il ventesimo dell'utile, destinate a riserva legale ed esentano dall'Irpeg la metà dell'ammontare degli interessi sui mutui concessi ad enti territoriali, ospedalieri, di istruzione, eccetera.

Con l'articolo 7 si stabiliscono, per la deducibilità di costi ed oneri di impresa, norme più stringenti e disposizioni di indeducibilità correlate a quelle proposte per il regime degli ammortamenti.

Con l'articolo 9, infine, si intende contenere il fenomeno costituito dal «commercio delle bare fiscali» stabilendo l'esclusione dalla disciplina del riporto delle perdite nei casi di fusione o incorporazione in cui una delle società partecipanti sia una finanziaria e in ogni altro caso in cui l'amministrazione finanziaria ritenga che lo scopo principale dell'atto di fusione o incorporazione sia costituito dal riporto delle perdite.

**DISEGNO DI LEGGE**

## Art. 1.

1. Il secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, aggiunto dall'articolo 3, comma 17, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, è sostituito dal seguente:

«Se l'ammontare della perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali supera l'ammontare dei redditi, la differenza, se è stata tenuta la contabilità ordinaria, può essere portata in diminuzione del reddito complessivo, in quote costanti, nei cinque periodi di imposta successivi».

2. Al comma 3 dell'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto» sono sostituite dalle seguenti: «, in quote costanti, nei cinque periodi di imposta successivi».

3. All'articolo 102 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto» sono sostituite dalle parole: «, in quote costanti, nei cinque periodi di imposta successivi».

## Art. 2.

1. All'articolo 10, comma 1, lettera e) del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è soppresso l'ultimo periodo.

2. All'articolo 10, comma 1, lettera m), del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 è soppresso l'ultimo periodo.

3. All'articolo 48, comma 2, lettera *a*), del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 sono soppresse le parole: «di contratto collettivo o di accordo o regolamento aziendale»; sono inoltre soppresse le lettere *b*) e *c*) del medesimo comma 2.

4. Con effetto dal 1° gennaio 1989, e per i redditi da tale data posseduti, i limiti di deducibilità previsti dalla lettera *l*), del primo comma, dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e dalla lettera *m*) del comma 1 dell'articolo 10 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono stabiliti in lire 1.250.000. Con effetto dal 1° gennaio 1990 e per i redditi da tale data posseduti sono soppresse la lettera *l*), del primo comma, dell'articolo 10 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 e la lettera *m*), del comma 1, dell'articolo 10 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

#### Art. 3.

1. Il secondo periodo del terzo comma dell'articolo 62 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è sostituito dal seguente: «Se invece la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei periodi di imposta precedenti, a partire dal più lontano».

2. Il comma 2 dell'articolo 59 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente:

«2. Nel primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso, al netto delle spese generali o di quote di esse, per la loro quantità».

3. Il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 59 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: «Se la

quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dal più lontano».

4. Il primo periodo del comma 4 dell'articolo 59 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: «Se in un esercizio il valore unitario dei beni, determinato a norma dei commi 2 e 3, è superiore al valore normale di essi nell'ultimo trimestre dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1 è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale».

#### Art. 4.

1. Il terzo comma dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è sostituito dal seguente: «Non è ammesso l'ammortamento anticipato».

2. Il quarto comma dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è soppresso.

3. Al quarto comma dell'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è soppresso il primo periodo e nel secondo periodo le parole: «dello stesso articolo» sono sostituite dalle parole: «dell'articolo 68».

4. Il comma 3 dell'articolo 67 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è sostituito dal seguente:

«3. Non è ammesso l'ammortamento anticipato».

5. Il comma 4 dell'articolo 67 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è soppresso.

6. Al comma 8 del citato articolo 67 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono soppresses le parole: «e non è ammesso l'ammortamento anticipato» e le parole: «non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento» sono sostituite dalle seguenti: «non sia inferiore al periodo di ammortamento».

7. Al comma 10 del citato articolo 67 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel primo e secondo periodo le parole: «50 per cento» sono sostituite dalle parole: «30 per cento».

8. All'articolo 67 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto il seguente comma:

«10-bis. Non sono ammortizzabili i beni la cui imposta sul valore aggiunto non è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

#### Art. 5.

1. All'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 o alla locazione finanziaria o al noleggio degli autoveicoli di cui alla lettera e) dell'allegata tabella B, quale ne sia la cilindrata, e alla lettera a) dell'articolo 26 del testo unico delle norme sulla circolazione stradale approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, non adibiti ad uso pubblico, delle navi e imbarcazioni da diporto di qualsiasi stazza, degli aeromobili, nonchè alla prestazione di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 concernenti i beni stessi, sono detraibili se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. L'esclusione non si applica all'imposta relativa all'acquisto, importazione, locazione finanziaria degli autoveicoli di cui all'articolo 26 lettera a), del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, assolte dagli agenti e rappresentanti di commercio. La detrazione è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

b) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti, per autoveicoli, natanti e aeromobili, è ammessa

in detrazione se è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai precedenti beni;

c) l'imposta relativa all'acquisto, all'importazione o alla locazione finanziaria o al noleggio degli altri beni elencati nell'allegata tabella B, nonchè alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, concernenti i beni stessi, è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; la detrazione è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

d) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni alberghiere, a somministrazione di alimenti e bevande nei pubblici esercizi, a prestazioni di trasporto di persone e al transito stradale delle autovetture di cui all'allegata tabella B, lettera e) e all'articolo 26, lettera a) del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393».

#### Art. 6.

1. All'articolo 71 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il comma 1 è sostituito dai seguenti:

«1. Gli accantonamenti iscritti in apposito fondo del passivo a fronte di rischi sull'ammontare dei crediti risultanti in bilancio, derivanti dalla cessione di beni e prestazioni di servizi indicati al comma 1 dell'articolo 53, sono deducibili nei seguenti limiti: 0,50 per cento se l'ammontare dell'accantonamento complessivo è inferiore al 2 per cento dell'ammontare dei crediti sopra indicati; 0,20 per cento se l'ammontare dell'accantonamento complessivo è pari o superiore al 2 per cento ed inferiore al 5 per cento dell'ammontare dei crediti stessi. La deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto il 5 per cento dell'ammontare dei predetti crediti.

1-bis. Per le aziende ed istituti di credito i limiti di deducibilità degli accantonamenti per i rischi sui crediti indicati al comma 1 sono fissati nelle seguenti misure: 0,10 per cento se l'ammontare dell'accantonamento complessivo è inferiore all'1 per cento dell'ammontare dei crediti; 0,05 per cento se l'ammontare dell'accantonamento complessivo è pari o

superiore all'1 per cento ed inferiore al 2,50 per cento dell'ammontare dei crediti. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare del fondo ha raggiunto il 2,50 per cento dell'ammontare dei crediti».

Art. 7.

1. Il secondo comma dell'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è sostituito dal seguente:

«I costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto strettamente inerenti ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. I canoni di locazione finanziaria sono deducibili, o ammortizzabili, a condizione che la durata del contratto di locazione non sia inferiore al periodo di ammortamento previsto per i beni oggetto del contratto dal decreto del Ministro delle finanze, di cui al secondo comma dell'articolo 68. Non sono deducibili i costi e gli oneri relativi all'acquisto di beni, anche in locazione finanziaria, e alla prestazione di servizi la cui imposta sul valore aggiunto non sia detraibile ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

2. Il comma 5 dell'articolo 75 del citato testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente:

«5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se sono strettamente inerenti ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Non sono deducibili i costi e gli oneri relativi all'acquisto di beni e alla prestazione di servizi la cui imposta sul valore aggiunto non sia detraibile ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Non sono deducibili le spese relative a viaggi effettuati nei periodi cadenti fra il primo luglio ed il primo settembre nè quelle relative a viaggi effettuati nei periodi bisettimanali coprenti le festività natalizie e



pasquali; non sono deducibili le spese per organizzazioni di congressi. Le altre spese di rappresentanza sono deducibili per un terzo».

Art. 8.

1. Il primo e secondo comma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, sono soppressi.

Art. 9.

1. Dopo il secondo comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, aggiunto dall'articolo 1 del decreto-legge 18 giugno 1986, n. 277, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1986, n. 487, è aggiunto il seguente:

«La deroga alla limitazione prevista nel precedente comma non si applica agli atti di fusione od incorporazione nei quali una delle società partecipanti abbia come oggetto, anche di fatto, l'assunzione di partecipazioni. Non si applica, inoltre, ogni qualvolta l'amministrazione finanziaria sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, ritenga che lo scopo principale dell'atto di fusione o incorporazione sia costituito dal riporto delle perdite».

2. All'articolo 123 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 5, sono aggiunti i seguenti:

«5-bis. Per gli atti di fusione o incorporazione nei quali una delle società partecipanti abbia come oggetto prevalente dell'attività, anche di fatto, l'assunzione di partecipazioni, le perdite non possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporazione.

5-ter. La disposizione del comma 5-bis si applica, inoltre, ogni qualvolta l'amministrazione finanziaria, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, ritenga che lo scopo principale dell'atto di fusione o incorporazione sia costituito dal riporto delle perdite».