

COMMISSIONE PARLAMENTARE

consultiva in materia di riforma fiscale ai sensi della legge 23 dicembre 1996, n. 662

S O M M A R I O

PARERE SU ATTI DEL GOVERNO:

Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 15 dicembre 1997, n. 446 e 21 novembre 1997, n. 461 (<i>Seguito dell'esame e conclusione – Parere favorevole con condizione e osservazioni</i>)	14
ALLEGATO 1 (<i>Parere approvato dalla Commissione</i>)	18
ALLEGATO 2 (<i>Emendamenti</i>)	24

*Giovedì 3 giugno 1999. — Presidenza del
Presidente Salvatore BIASCO.*

La seduta inizia alle 12,10.

PARERE SU ATTI DEL GOVERNO

Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 15 dicembre 1997, n. 446 e 21 novembre 1997, n. 461.

(Seguito dell'esame e conclusione – Parere favorevole con condizione e osservazioni).

La Commissione prosegue l'esame in titolo, iniziato nella seduta di martedì 1° giugno e proseguito nella seduta di ieri.

Il senatore Giancarlo PASQUINI (Dem. Sin.-Ulivo), *relatore*, ritiene di dover apportare alcune modifiche alla bozza di parere che ha predisposto nella seduta di ieri, e che era stata pubblicata in allegato ai resoconti di seduta. In particolare, intende semplificare il punto 4) della motivazione, considerando che i casi specifici ivi elencati hanno natura esclusivamente esemplificativa di una situazione

generale che dovrà essere affrontata in una diversa sede: la Commissione avrà modo di tornare su tale argomento. Una più compiuta informazione sulla situazione reale sottesa alla normativa che il Governo intende modificare, inoltre, lo induce a sopprimere le osservazioni di cui alle lettere *b)* e *c)*: non sembra opportuna, a quest'ultimo proposito, una proroga dei termini per la regolarizzazione di alcuni adempimenti cui sono tenute le banche, poiché la maggior parte di queste ha già adempiuto.

Ritiene invece di mantenere l'osservazione conclusiva del parere, benchè essa non sia strettamente riferibile al testo del decreto in esame: è tuttavia opportuno mettere la maggior parte delle ONLUS interessate nelle condizioni di poter fruire delle agevolazioni di cui alla normativa vigente.

Il deputato Alessandro REPETTO (Pop. Dem.-Ulivo) ritira i propri emendamenti nn. 3, 4, 5, 6 e 7.

Dopo che il deputato Pietro ARMANI (AN) ha proposto di sopprimere l'intero

punto 4) dello schema di parere, come del resto propone il suo emendamento n. 9, il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, riformula ulteriormente in tal senso la propria proposta. L'emendamento n. 9 risulta pertanto assorbito nella riformulazione.

Il senatore Antonio D'ALÌ (FI), nel condividere buona parte delle osservazioni contenute nella proposta di parere, illustra i propri emendamenti n. 8, 10 e 11, facendo presente, in particolare per quanto riguarda il problema della *stock option*, l'opportunità che le agevolazioni previste non siano condizionate alla previa dimostrazione della sussistenza dei requisiti da parte degli aventi diritto: è più semplice prevedere la revoca successiva dei benefici, ove eventualmente non ne sussistano le condizioni, dal momento che nell'altra ipotesi l'Amministrazione non potrebbe comunque esimersi da successive attività di controllo. Ritiene poi che questo sistema di retribuzione ed incentivazione da parte delle aziende non debba obbligatoriamente essere esteso alla generalità dei loro dipendenti, dovendosi lasciar libere le aziende di determinare incentivi anche settoriali. Anche il vincolo di proporzionalità con l'ammontare delle retribuzioni sembra un condizionamento eccessivamente rigido. Manifesta poi dubbi circa il possibile eccesso di delega del provvedimento in esame, e fa presente di attribuire all'insieme del provvedimento una valutazione comunque negativa.

Dopo che il deputato Pietro ARMANI (AN), cofirmatario degli emendamenti n. 8, 10 e 11, si è associato alle considerazioni del senatore D'ALÌ, il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, esprime parere favorevole sull'emendamento n. 8, che la Commissione approva a maggioranza.

Dopo che il senatore Renato ALBERTINI (Misto-comp. Comunista) ha illustrato il proprio emendamento n. 2, il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, si richiama alle considerazioni prima

espresse sull'opportunità che i temi cui esso è riferito siano trattati in altra e più idonea occasione. Non sono difatti pochi i casi specifici che necessitano di un approfondimento, e se in questa sede si facesse menzione di alcuni, per esempio per proporre l'esclusione dall'imposta, si determinerebbe il rischio di agevolare interpretazioni specifiche in riferimento a casi particolari, mentre la materia deve essere ordinata ed interpretata con metodo sistematico. Inoltre, è opportuno dare agio alla Commissione di concludere l'approfondimento in corso sull'attuazione dell'IRAP, per poi avanzare al Governo suggerimenti organici. Nel riconoscere il fondamento della proposta emendativa, quindi, invita tuttavia il proponente a ritirarla.

Dopo che il senatore Renato ALBERTINI (Misto-comp. Comunista) ha ritirato il proprio emendamento n. 2, il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, esprime parere favorevole sull'emendamento n. 1 Benvenuto, purchè esso sia riformulato con la soppressione del riferimento all'eccesso di delega, e nonostante alcune riserve sulle sue presumibili motivazioni. Ritiene difatti che, quali motivazioni sull'argomento in esso trattato, debbano essere considerate prevalentemente quelle di cui ai punti *a)*, *b)* e *c)* della sua proposta di parere. Esprime altresì parere contrario sull'emendamento n. 10 D'Alì, nel testo attualmente proposto: il sistema della *stock option* è difatti prevalentemente adottato per accreditare retribuzioni di elevato importo, in genere monetizzate immediatamente. Sull'argomento, ritiene più opportuno condizionare il parere favorevole alla soppressione della relativa norma, che, stralciata dal provvedimento in esame, potrà più utilmente essere riproposta in altra sede.

Dopo che il senatore Antonio D'ALÌ (FI) ha condizionato l'eventuale ritiro del proprio emendamento alla formalizzazione del disfavore per la soluzione proposta dal Governo, ed ha manifestato consenso con l'ipotesi di rinviare la

questione della *stock option* ad altro provvedimento, il deputato Salvatore BIASCO, presidente, ricorda che la Commissione ha già avuto due volte l'occasione di richiamare il Governo su questo tema.

Il deputato Giorgio BENVENUTO (Dem. Sin.-Ulivo) chiarisce che la sua proposta emendativa intende evitare di riferire solo ad una parte dei dipendenti di una azienda il sistema della *stock option*. È inoltre necessario che la *stock option* non sia immediatamente monetizzabile, e che ad essa sia comunque posto un tetto.

Dopo che il deputato Pietro ARMANI (AN) ha ricordato che l'emendamento n. 10 non preclude la definizione di un tetto massimo, il senatore Massimo BONAVITA (Dem. Sin.-Ulivo) ritiene che la questione necessiti comunque di principi generali di riferimento.

Dopo che il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, ha ritenuto di poter accogliere la soppressione, dal testo della proposta come dall'emendamento n. 1, di un rigido riferimento proporzionalistico all'importo delle retribuzioni, il senatore Antonio D'ALÌ ritira il proprio emendamento n. 10.

La Commissione approva l'emendamento n. 1 Benvenuto, come riformulato nel corso della discussione. Accoglie inoltre la proposta del relatore di formalizzare come condizione la soppressione della norma relativa alla *stock option*.

Dopo che il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, ha espresso parere contrario sull'emendamento n. 11, la Commissione lo respinge, ed accoglie la proposta del relatore di inserire, al punto 3 delle motivazioni del parere, un riferimento alla necessità che il Governo motivi meglio la norma relativa alla tassazione delle indennità di trasferta, qualora non ritenga, come sarebbe preferibile, di sopprimerla.

Il senatore Antonio D'ALÌ (FI) intervenendo per dichiarazioni di voto finale, preannuncia il proprio voto contrario ad un provvedimento che, in particolare, comporterà grosse difficoltà al settore dei trasporti, e che perpetua un atteggiamento del Governo già censurato in sede di discussione della legge finanziaria.

Il deputato Pietro ARMANI (AN), parimente intervenendo per dichiarazioni di voto, preannuncia il voto contrario, richiamandosi alle considerazioni espresse ieri, ed in particolare alle conseguenze che la tassazione per le indennità di trasferta potrà avere sugli enti locali, chiamati a ripianare i disavanzi delle aziende di trasporto in concomitanza con la riduzione dei trasferimenti loro effettuati da parte delle Amministrazioni centrali.

Il deputato Bruno SOLAROLI (Dem. Sin.-Ulivo) considera estremamente singolare la decisione di tassare, in sostanza, i contributi destinati a ripianare i disavanzi delle aziende di trasporto, e sollecita sul punto una più adeguata motivazione da parte del Governo.

Dopo che il deputato Pietro ARMANI (AN), ha ribadito le cifre relative a tale sottrazione di risorse in danno degli enti locali, ovvero, in ipotesi, degli utenti, il deputato Salvatore BIASCO, presidente, ricorda che la richiesta di maggiori chiarimenti su tale punto è già stata inserita nel parere. Comunque, sembra che molte aziende di trasporto abbiano bilanci tali da non essere soggette a pagamenti: la norma in esame potrebbe correggere tale anomalia e contribuire a ripianare la riduzione di entrate.

Il senatore Giancarlo PASQUINI, *relatore*, ricorda inoltre in proposito che una quota del gettito IRAP è destinata alla copertura dei contributi sanitari che in precedenza, dovevano comunque essere pagati dalle aziende: se le motivazioni della scelta del Governo permangono poco chiare, è tuttavia difficile legittimare il Governo ad una eventuale disposizione

che nella sostanza può comportare l'elusione dei contributi sanitari.

Dopo che il senatore Renato ALBERTINI ha preannunciato la propria astensione, il senatore Giovanni POLIDORO (Pop. Dem.-Ulivo) nel preannunciare il proprio voto favorevole, ricorda che neppure le modifiche di cui al presente schema di decreto varranno ad assicurare la parità del gettito dell'IRAP con quello delle altre imposte da essa sostituite.

Dopo che il deputato Pietro ARMANI (AN) ha chiesto la verifica del numero legale nella votazione che sta per aver luogo, e che il senatore Antonio D'ALI' si è associato a tale richiesta, il deputato

Salvatore BIASCO, *presidente*, constata che tale richiesta non risulta appoggiata dal prescritto numero di parlamentari.

La Commissione approva quindi, a maggioranza, la proposta di parere sullo schema di decreto in titolo, come modificata dalle riformulazioni apportate e dagli emendamenti accolti nel corso della discussione, ed autorizza il presidente al coordinamento formale del testo.

Il deputato Salvatore BIASCO, *presidente*, dichiara quindi concluso l'esame in titolo.

La seduta termina alle 13.20.

ALLEGATO 1

Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 15 dicembre 1997, n. 446 e 21 novembre 1997, n. 461.

PARERE APPROVATO DALLA COMMISSIONE

La Commissione Parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale, istituita ai sensi della legge 23 dicembre 1996, n. 662, ha esaminato lo schema di decreto legislativo correttivo ed integrativo dei decreti legislativi 15 dicembre 1997, n. 446 e 21 novembre 1997, n. 461, sottoposto alla Commissione dal Governo ai sensi dell'articolo 3, comma 17, della legge istitutiva. Esso prevede la possibilità di presentare, entro i due anni successivi alla loro entrata in vigore, provvedimenti integrativi e correttivi dei decreti fiscali emanati.

La Commissione ritiene indispensabile apportare quegli interventi correttivi ed integrativi che, alla luce dell'esperienza compiuta nell'applicazione dei decreti legislativi fiscali, si rendono necessari per adeguare e perfezionare le norme. La complessità e la delicatezza della materia avrebbero comunque richiesto una più meditata ed approfondita espressione di parere, sottoponendo per tempo lo schema di decreto legislativo all'esame della Commissione. La sensibilità ed il senso di responsabilità dei componenti la Commissione di fronte alle prossime scadenze fiscali, e la necessità che il Governo, pur in ritardo, predisponga la modulistica e le istruzioni relative alla dichiarazione IRAP, non possono essere scambiati per la rinuncia ad esercitare un ruolo critico e costruttivo.

Il condizionamento delle scadenze è tanto più grave, quanto più si considera che quella del 21 giugno è immodificabile, a meno di creare buchi nella trimestrale di cassa, che si ripercuoterebbero poi negativamente sull'immagine del Paese.

L'attività di consultazione ed audizione in corso di associazioni, enti, organizzazioni economiche e sindacali che la Commissione sta effettuando pone in evidenza la necessità di interventi correttivi della disciplina IRAP di carattere organico che perseguano obiettivi di semplificazione ed uniformazione delle basi imponibili IRPEG/IRPEF e IRAP, oltre ad eliminare fenomeni paradossali e non in sintonia con la politica economica del Governo che si riscontrano nell'effetto redistributivo del carico fiscale prodotto dall'introduzione dell'IRAP.

Peraltro, su quest'ultimo aspetto la Commissione ha più volte richiamato l'attenzione del Governo fin dall'espressione del parere sul decreto legislativo che introduceva la nuova imposta.

L'attività conoscitiva avviata dalla Commissione e il documento finale che ne risulterà potranno concorrere, come d'altra parte il Governo si è impegnato a fare, all'elaborazione di un decreto legislativo che riveda ed adegui in modo organico la materia.

La Commissione, pur nella valutazione positiva delle correzioni ed integrazioni apportate, rileva che esistono una serie di aspetti problematici, sui quali richiama l'attenzione del Governo, posti dall'impatto della nuova disciplina con la realtà economica e con le modalità applicative ai fini di realizzare obiettivi di trasparenza, certezza interpretativa e semplificazione. Essi sono:

1) l'avvicinarsi dei termini di presentazione della dichiarazione IRAP relativa al periodo d'imposta 1998, e la necessità di una rapida approvazione del decreto

legislativo, che dia risposta ai dubbi ed alle incertezze interpretative, non consentono alla Commissione la proposizione delle soluzioni da dare in termini organici e strutturali alle uniformazioni delle basi imponibili, dal momento che la discrasia attualmente esistente, tra valori fiscali rilevanti agli effetti del reddito d'impresa e valori fiscali rilevanti agli effetti dell'imponibile IRAP, creano il cosiddetto « terzo binario » e cioè la tenuta di una contabilità e di un bilancio, oltretutto agli effetti civilistici e fiscali, anche agli effetti IRAP;

2) il Governo pone rimedio solamente ad alcune problematiche di carattere interpretativo che dovrebbero andare nella direzione di uniformare la base imponibile IRAP a quella IRPEF/IRPEG. Non si può non evidenziare però che il metodo adottato corre il rischio di originare una normativa « casistica ». A parere della Commissione, la soluzione « strutturale » (cioè i principi generali contenuti nell'articolo 1 dello schema di decreto legislativo con le modifiche apportate all'articolo 1, comma 1, - inserimento lettera *0a*) - non pare corrispondere compiutamente ai requisiti di « portata generale », tali da ristabilire una situazione di continuità ed omogeneità nella determinazione all'imponibile IRAP, in relazione a variazioni di componenti positivi e negativi che hanno rilevato ai fini della determinazione del valore della produzione in periodi d'imposta precedenti o di elementi patrimoniali, da cui potranno derivare componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta successivi. La Commissione rileva il permanere di evidenti limiti, anche dopo l'adozione della norma di « portata generale », alla « uniformazione » delle basi imponibili IRPEG/IRPEF e IRAP, che, trattandosi di due discipline i cui presupposti sono completamente diversi, non sarà agevole uniformare;

3) se i dubbi della Commissione non avessero rilievo non avrebbe senso il proporre una norma di portata generale come quella commentata al punto 2, ma,

contestualmente, anche soluzioni « puntuali » come quelle che si riferiscono a:

perdite su crediti;

contributi, anche in conto gestione, erogati in base a norme di legge.

Per quanto riguarda le perdite su crediti, la normativa introdotta con il decreto correttivo complica ulteriormente le modalità applicative del tributo, obbligando il contribuente non solo ad apportare le variazioni in aumento oppure in diminuzione rilevanti ai fini IRAP alle voci di conto economico che costituiscono la base imponibile di detto tributo, ma anche a compiere un'indagine sulle voci di conto economico che accolgono aumenti di reddito aventi natura straordinaria.

Per quanto attiene ai contributi, ci si trova in presenza di una norma innovativa e non interpretativa. Una norma che, in quanto tesa a comprendere i contributi a copertura di perdite nell'imponibile IRAP, va nella direzione esattamente opposta a quella della uniformazione delle basi imponibili IRPEG/IRPEF e IRAP.

Non si capisce d'altra parte l'utilità di una norma che, stando a quanto affermato nella relazione tecnica, comporterà una partita di giro, innalzando contestualmente dello stesso importo la pressione fiscale e la spesa. Per questi motivi, la Commissione ritiene preferibile eliminare detta norma dal testo del decreto. Nel caso in cui il Governo decida di mantenerla, vanno meglio precisate le motivazioni che stanno alla base di siffatto provvedimento;

4) *cessioni di azioni ai lavoratori dipendenti (stock-option)*. La Commissione richiama l'attenzione del Governo sui pareri precedentemente espressi sul trattamento fiscale delle assegnazioni agevolate di azioni ai dipendenti.

Questo processo non corrisponde solo al dettato costituzionale, che all'articolo 47 prevede di favorire l'accesso del risparmio popolare all'investimento nei grandi complessi produttivi del Paese. Esso è parte integrante di una moderna

democrazia economica e costituisce un « bene meritorio » da agevolare fiscalmente.

In tal senso si è mosso il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, riguardante il trattamento fiscale e la base imponibile del lavoro dipendente che ha esentato da assoggettamento all'IRPEF le assegnazioni agevolate di azioni ai dipendenti. La mancanza di precise condizioni, finalità e limiti di spettanza della norma agevolativa, ha però generato diffusi fenomeni elusivi in base ai quali, soprattutto per le società quotate nei mercati regolamentati, la facile ed immediata monetizzazione delle azioni assegnate, ha di fatto trasformato questo istituto in un « fringe benefit » esente fiscalmente, senza creare peraltro i presupposti in virtù dei quali era stato introdotto e cioè la partecipazione azionaria diffusa tra i lavoratori dipendenti ed il godimento dei risultati d'esercizio.

In questa circostanza va rilevato che l'assegnazione di azioni ai dipendenti, in mancanza di regole definite, ma intesa come mero strumento finanziario per premiare il merito o la fidelizzazione solo verso alcune categorie del lavoro dipendente o, al limite, a singoli lavoratori dipendenti, è bene che perda il carattere di « bene meritorio » e quindi l'agevolazione fiscale. È evidente che la motivazione dei managers, la loro fidelizzazione, produttività e merito costituiscono beni privati dell'impresa. In tal caso l'assegnazione agevolata di azioni deve intendersi a tutti gli effetti come « fringe benefit » ed essere assoggettata ad IRPEF.

Occorre definire quindi le condizioni che giustificano una assegnazione di azioni tali da motivare una agevolazione fiscale.

La Commissione ritiene che esse consistano:

A) nella applicabilità del beneficio solo alle fattispecie che favoriscono un azionariato diffuso e che quindi interessano la generalità dei dipendenti;

B) nella possibilità di realizzare la fattispecie, non soltanto, come attual-

mente previsto, attraverso l'emissione di nuovi titoli, ma anche tramite l'assegnazione di titoli già circolanti così da pervenire ad un allineamento della fattispecie stessa al modello originario delle stock options (offerte ai dipendenti contro corrispettivo);

C) nelle previsioni di regole che incentivino il mantenimento del possesso della partecipazione prevedendosi il recupero del beneficio in dipendenza di atti di realizzo che intervengano entro un predeterminato periodo minimo.

Sarebbe auspicabile inoltre estendere l'applicazione della disciplina relativa alle stock options ad altri soggetti partecipanti della vita aziendale e interessati al buon andamento dei risultati gestionali, quali ad esempio gli amministratori e altri collaboratori significativi.

Allo stato dei fatti tale possibilità non appare realizzabile in carenza di delega poiché le norme relative alle stock options erano contenute nella finanziaria 1997 nell'ambito della revisione della base imponibile del lavoro dipendente (decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314);

D) nella introduzione di vincoli riferiti alle retribuzioni nella assegnazione delle azioni ai dipendenti e determinazione di un tetto massimo.

Contestualmente, si deve rilevare che la disposizione introdotta alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 2, a prescindere da un più organico intervento in materia, si tradurrebbe in una inaccettabile penalizzazione per i contribuenti, tanto più grave in relazione alla previsione della sua efficacia retroattiva. A tale ultimo riguardo, si segnala che in linea generale non sembra corretta l'introduzione, nell'ambito di provvedimenti correttivi dei decreti legislativi già adottati, l'introduzione di norme di carattere retroattivo, a meno che non si tratti di disposizioni di contenuto inequivocabilmente interpretativo. Questo non sembra tuttavia il caso della disposizione richiamata, tanto più che, al di là delle affermazioni contenute al riguardo nella relazione illustrativa, la

formulazione della stessa disposizione non ne esplicita la natura interpretativa. Conseguentemente, trattandosi di una norma che modifica sostanzialmente il regime preesistente, e considerato il fatto che la modifica si muove in senso peggiorativo per i contribuenti, anche in relazione alle difficoltà che la sua eventuale applicazione comporterebbe sotto il profilo contabile, si ritiene opportuno prospettare lo stralcio.

La Commissione, dopo aver rilevato che lo schema di decreto legislativo è conforme alle deleghe, conferite con la legge 662 del 1996, esprime

PARERE FAVOREVOLE

sullo schema di decreto legislativo sottoposto al suo esame, purché la disposizione di cui all'articolo 2, comma 1, lettera d) sia stralciata e rinviata ad un provvedimento successivo.

La Commissione esprime inoltre le seguenti osservazioni:

a) L'articolo 1, al comma 2, contiene una disposizione di modifica dell'articolo 61 del decreto legislativo n. 446/97 in materia di riduzione dei trasferimenti erariali alle Province. L'articolo 61 fissava al 31 marzo 1999 il termine per la determinazione delle riduzioni definitive delle dotazioni dei fondi spettanti alle Province (e ai Comuni). L'articolo 1, comma 2 modifica questo termine, prevedendo che i dati definitivi relativi alla riscossione dell'imposta sulle assicurazioni (RC auto) ed all'imposta sulle trascrizioni (IPT), sulla cui base deve essere determinato l'esatto importo della riduzione dei suddetti trasferimenti erariali, possono essere comunicati dal Ministero delle Finanze entro il 31 marzo 2000. A tal fine, dal momento che un differimento si rende indispensabile, valuti il Governo l'opportunità e la possibilità che questo non oltrepassi il 30 settembre 1999, per garantire alle Province la certezza dei trasferimenti nel corso del 1999, in modo

tale da pervenire ad un corretto assestamento di bilancio nei termini di legge.

b) L'articolo 2, comma 1, lett. a) dello schema di provvedimento si occupa, tra l'altro, delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso o rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati.

In pratica, la norma è diretta ad affermare la non imponibilità, per carenza del requisito di territorialità, delle plusvalenze su obbligazioni « quotate » realizzate da operatori non residenti.

Proprio in considerazione dell'opportunità di provvedere ad un ancora maggiore alleggerimento degli oneri di carattere amministrativo che possono intralciare l'operatività nei rapporti con gli intermediari non residenti, si suggerisce un ampliamento della portata oggettiva della disposizione, fino a ricomprendere l'intera area dei titoli emessi dai c.d. « grandi emittenti » rientranti nell'ambito di applicazione del meccanismo introdotto con il decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239 (titoli emessi dallo Stato, dalle banche e dalle società per azioni negoziate in mercati regolamentati).

c) Sempre nell'ambito delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 1, dello schema di decreto, le lettere b) e c) regolamentano la rilevanza della variazioni di cambio nella determinazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi, con particolare riguardo ai contratti di pronti contro termine e riporti espressi in valuta estera ed alle attività finanziarie espresse in valuta estera non soggette a negoziazione da parte dell'investitore.

Le disposizioni hanno certamente il pregio di fare chiarezza su uno dei punti più controversi della riforma, consentendo l'eliminazione di un fattore distorsivo della fiscalità che poteva dar luogo ad arbitraggi.

L'apprezzabilità della norma non esime però la Commissione dal rimarcare i riflessi negativi che essa potrà determinare inevitabilmente in sede applicativa per le banche e gli altri intermediari, sia perché impone di rivedere procedure im-

piantate per l'attuazione del decreto legislativo n. 461/97, sia soprattutto in ragione della sua decorrenza retroattiva, essendo previsto che la stessa si applichi a far tempo dal 1° gennaio 1999 (articolo 2, comma 2), sia pure con la previsione di particolari modalità per la sistemazione dei redditi di capitale, delle plusvalenze e delle minusvalenze relativi al periodo intercorrente dall'inizio dell'anno alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Più precisamente, a meno che il contribuente interessato intenda provvedere in via autonoma alla sistemazione della propria situazione fiscale in dichiarazione dei redditi, è previsto che le imposte sostitutive e le ritenute dovute per effetto delle descritte modifiche potranno essere applicate dagli intermediari sulla base di una apposita opzione da esercitare entro il 31 ottobre 1999, alla quale farà seguito il versamento delle imposte dovute entro il giorno 16 dicembre.

Le ripercussioni fortemente negative che potrebbero derivare da tale decorrenza retroattiva impongono di richiedere la rimozione, stabilendo invece che le nuove disposizioni in tema di « effetto valuta » ai fini della ritenuta sui proventi dei contratti di pronti contro termine e dell'imposta sostitutiva sui capital gains trovino ingresso non prima dell'entrata in vigore del decreto correttivo, con riferimento ai contratti stipulati ed alle attività finanziarie sottoscritte a far tempo da tale data.

Se ciò non fosse, le banche e gli altri intermediari si troverebbero costretti a « riaprire » operazioni già chiuse, con tutte le difficoltà connesse alla necessità di ricostruire i dati relativi all'evoluzione subita nel tempo dai possessi di attività finanziarie da parte dei risparmiatori. Non è poi da sottovalutare la circostanza che, tanto le decisioni di investimento quanto quelle di disinvestimento, vengono assunte anche in considerazione dei connessi riflessi fiscali, sicché l'adozione di una norma di retroattività come quella ipotizzata dallo schema di decreto legislativo finirebbe con il compromettere ex post la redditività complessiva di opera-

zioni considerate già definite in tutti i loro aspetti, con forte pregiudizio della fiducia da parte dei risparmiatori in principi basilari quelli quello della certezza del diritto in vigore nel momento in cui si effettuano operazioni fiscalmente rilevanti.

Oltretutto, la disciplina transitoria recata dallo schema di provvedimento appare oltremodo poco chiara, sia perché sembra regolamentare esclusivamente la posizione di quei contribuenti che, per effetto della retroattività della norma, si trovino « a debito » nei confronti del fisco, e pertanto devono pagare somme a titolo o di ritenuta sulle operazioni di pronti contro termine ovvero di imposta sostitutiva per le plusvalenze dovute alla competente « valuta », mentre nulla viene detto con riferimento a quei contribuenti che si trovino invece nella posizione di poter vantare una minusvalenza realizzata dal 1° gennaio 1999 alla data di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale.

d) Alla luce delle considerazioni svolte in premessa, sia soppressa la lettera *d)* del comma 1 dell'articolo 2.

e) Si ricorda che non è stato ancora attuato il necessario coordinamento delle disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 461 del 1997 con quelle contenute nei decreti legislativi nn. 471 e 472 del 1997 riguardanti la riforma delle sanzioni tributarie non penali. Appare, inoltre, necessario attuare un coordinamento anche con riferimento alle nuove disposizioni relative alle semplificazioni degli adempimenti dei contribuenti, tra i quali rientrano senza dubbio i versamenti delle imposte sostitutive. Si raccomanda, pertanto, di attuare il coordinamento delle suddette disposizioni con apposito provvedimento stralciando la normativa relativa alle sanzioni dallo schema di decreto legislativo in esame.

f) Per quanto riguarda, invece la definizione degli appositi correttivi previsti dall'articolo 82, comma 9, del TUIR, come sostituito dall'articolo 4 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, al

fine di rendere equivalenti, sotto il profilo finanziario, il regime di tassazione basato sul criterio del realizzo e quello basato sul criterio della maturazione, si rileva la necessità di rivedere i meccanismi di determinazione di tali correttivi. È opportuno, infatti, prevedere che i correttivi possano tenere conto anche del cambiamento dell'aliquota della ritenuta, che potrebbe intervenire in futuro. Inoltre, per la definizione degli stessi, si ritiene opportuno il supporto a livello consultivo degli operatori specializzati del settore.

ONLUS - Trasferimento a titolo gratuito di beni patrimoniali.

Pur trattandosi di materia che esula dai decreti legislativi esaminati, la Com-

missione richiama l'attenzione del Governo sulla necessità di una proroga dei termini, previsti dai decreti legislativi 4 dicembre 1997, n. 460 e 19 novembre 1998, n. 422, in relazione alle agevolazioni temporanee per il trasferimento a titolo gratuito di beni patrimoniali.

La particolare complessità della documentazione prevista ha fatto sì che molte ONLUS od Enti di tipo associativo non hanno potuto usufruire di quella norma.

È opportuno pertanto prevedere una ulteriore proroga dei termini di cui all'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n. 460/1997, modificato dall'articolo 5, comma 1 lettera *b*), del decreto legislativo n. 422/1998, al 30 settembre 1999.

ALLEGATO 2

Schema di parere sul decreto legislativo integrativo e correttivo dei decreti legislativi 15 dicembre 1997, n. 446 e 21 novembre 1997, n. 461.**EMENDAMENTI PRESENTATI ALLA PROPOSTA DI PARERE
DEL RELATORE**

Al parere del relatore, nelle osservazioni in premessa, sostituire la lettera d) del punto 5 con la seguente:

d) le considerazioni svolte in precedenza, e gli ulteriori approfondimenti che si potranno effettuare al riguardo, anche con riferimento all'eventuale introduzione di limiti, espressi sia in termini relativi, proporzionalmente all'ammontare delle retribuzioni, che in termini assoluti, all'assegnazione di azioni ai dipendenti fiscalmente agevolata, non possono comunque trovare sede già nell'ambito dello schema di decreto in esame. Contestualmente, si deve rilevare che la disposizione introdotta alla lettera d) del comma 1, dell'articolo 2 non sembra riconducibile alle esigenze prospettate, né a specifiche disposizioni della legge delega. Essa, introdotta a prescindere da un più organico intervento in materia, si tradurrebbe, infatti, in una inaccettabile penalizzazione per i contribuenti, tanto più grave in relazione alla previsione della sua efficacia retroattiva. A tale ultimo riguardo, si segnala che, in linea generale, non sembra corretta l'introduzione, nell'ambito di provvedimenti correttivi dei decreti legislativi già adottati, l'introduzione di norme di carattere retroattivo, a meno che non si tratti di disposizioni di contenuto inequivocabilmente interpretativo. Questo non sembra, tuttavia, il caso della disposizione richiamata, tanto più che, al di là delle affermazioni contenute al riguardo nella relazione illustrativa, la formulazione della stessa disposizione non

ne esplicita la natura interpretativa. Conseguentemente, trattandosi di una norma che modifica sostanzialmente il regime preesistente, e considerato il fatto che la modifica si muove in senso peggiorativo per i contribuenti, anche in relazione alle difficoltà la sua eventuale applicazione comporterebbe sotto il profilo contabile, si ritiene opportuno prospettare la soppressione.

Conseguentemente nel dispositivo del parere, sopprimere le parole: purché la lettera d) dell'articolo 2 venga riformata tenendo conto delle osservazioni di cui al precedente punto 5), *e dopo la lettera e) inserire la seguente: e-bis)* alla luce delle considerazioni svolte in premessa, sia soppressa la lettera d) del comma 1, dell'articolo 2.

1. Benvenuto, Repetto.

Relativamente al trattamento fiscale delle indennità di trasferta erogate ai dipendenti, a pag. 4 del parere dopo il primo periodo inserire (n. 4, dopo il terzo punto): È necessario prevedere di uniformare la base imponibile IRAP a quella IRPEF.

2. Albertini.*1) Ripartizione regionale.*

Il criterio di ripartizione si presenta alquanto complesso dovendo sottostare a

due variabili: l'insediamento ed il personale continuativo.

Al riguardo occorre chiarire cosa debba intendersi per « cantiere » per permettere alle imprese edili ed impiantistiche di operare correttamente la ripartizione.

Inoltre la C.M. 188/98 ha creato perplessità quando afferma che il personale in trasferta non è mai da intendersi « personale addetto con continuità ». Ma allora, se così è, il personale assegnato ad un certo cantiere per più di tre mesi comporta o meno la ripartizione regionale?

Per le imprese residenti che svolgono attività all'estero non è chiaro il comportamento da seguire data la assimilazione proposta dalla C.M. 263/98 con i soggetti non residenti che svolgono attività in Italia.

Il criterio della ripartizione regionale della base imponibile ai fini Irap vale, come metodo di calcolo, anche per i soggetti non residenti che svolgono attività nel territorio nazionale, e per quelli residenti che generano il valore della produzione in tutto o in parte all'estero. La disciplina per determinare correttamente la base imponibile è contenuta in due passaggi della normativa Irap; l'articolo 4, comma 2, e l'articolo 12.

Irap per il non residente – Il soggetto non residente che svolge attività in Italia, è assoggettato ad Irap a condizione che svolga un'attività tramite stabile organizzazione, ufficio o base fissa, operanti per un periodo di almeno tre mesi. Si era posta la questione se le tre localizzazioni (stabile organizzazione, ufficio e base fissa) potessero essere affiancate indifferentemente ad imprenditori, enti non commerciali o esercenti arti o professioni, cioè se per un imprenditore estero, ad esempio, sia indifferente svolgere attività in Italia tramite stabile organizzazione, ufficio o base fissa, ai fini dell'assoggettamento o meno ad Irap.

La C.M. 263/98, risolvendo qualsiasi dubbio, ha affermato una necessaria correlazione tra imprenditore/stabile organizzazione, attività non commerciale/ufficio, professionista/base fissa. Ciò significa che

se un imprenditore estero svolge attività in Italia tramite un ufficio ove si eseguono, ad esempio, solo acquisti, non manifestandosi una stabile organizzazione non si ha alcun assoggettamento ad Irap, anche se l'attività perdura per più di tre mesi.

Fin qui la procedura è chiara ma diviene non condivisibile quando le stesse conclusioni sono proposte per il residente che svolge attività all'estero.

Per esplicita disposizione dell'articolo 12, primo comma del decreto legislativo n. 446/97, un soggetto residente che svolge attività all'estero determina il valore della produzione di quella attività con gli stessi criteri della ripartizione regionale. In altri termini se detiene all'estero uno stabilimento, un ufficio, una base fissa o un cantiere che operano per almeno tre mesi tramite personale addetto con continuità, occorre determinare, in proporzione agli emolumenti spettanti al personale addetto, la quota di valore della produzione generato all'estero. Tale valore viene sottratto dall'imponibile totale. Il criterio della ripartizione regionale serve solo per determinare la quota estera di valore della produzione che è esclusa dall'imponibilità Irap.

La C.M. 263/98 (paragrafo 2.1) propone al riguardo la stessa interpretazione sopra ricordata per il caso del non residente che produce attività in Italia: occorre la correlazione, nel caso dell'imprenditore, con la stabile organizzazione, di modo che una società industriale italiana che detiene, poniamo, in Francia, un ufficio acquisti (non stabile organizzazione) non sarebbe legittimata a scomputare alcunché dalla base imponibile Irap. Questa tesi appare non condivisibile alla luce del dato normativo. Mentre per il non residente (articolo 12, comma 2) si richiamano le localizzazioni della stabile organizzazione dell'ufficio o della base fissa, per il residente (articolo 12, comma 1) si fa esplicito riferimento al criterio della ripartizione regionale, in base al quale non occorre affatto distinguere il tipo di localizzazione, poiché una qualsiasi delle quattro previste, purché perdurante per almeno tre mesi, comporta l'obbligo di ripartire l'imposta.

Il soggetto residente che applichi letteralmente la norma, e quindi escluda da tassazione la quota di valore della produzione generata all'estero in una qualsiasi localizzazione, rischierà un contenzioso amministrativo a fronte della diversa pronuncia ministeriale. Si veda il seguente esempio per un'impresa industriale: retribuzioni totali = 1000; retribuzioni dipendenti nella sede estera (ufficio e non stabile organizzazione) = 200; valore della produzione totale 300.000. Quindi $300.000 \times 200/1000 = 60.000$ cioè la quota di valore prodotto all'estero da escludere da Irap $> 240.000 \times 4,25\% = 10.200$ Irap dovuta. Se si seguisse la tesi ministeriale l'Irap sarebbe da calcolare sull'intero importo di $300.000 \times 4,25\% = 12.750$.

2) *Articolo 37. - soggetti con periodo diverso da quello solare.*

Se l'esercizio è iniziato dopo il 30/09/97 l'Irap viene applicata già in quel periodo potendo scomputare dall'acconto i dodicesimi di tassa IVA e ICIAP e i contributi sanitari relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre. Ma non è stabilito lo scomputo anche dell'imposta dovuta. Questa modifica normativa deve essere aggiunta se non si vuole duplicare le imposte ed i contributi soppressi nel periodo ottobre/dicembre 1997 con l'Irap già vigente.

3) *Corretta interpretazione della disposizione dell'articolo 17, comma 6 del decreto legislativo 446/97 in materia di agevolazione per cooperative sociali.*

In base alla norma dell'articolo 17, comma 6, le cooperative sociali di cui alla lettera A della legge 381 del 1991 possono dedurre dalla base imponibile la differenza tra le retribuzioni effettivamente corrisposte e quelle calcolate in base ai salari convenzionali.

Le cooperative della lettera a) sono quelle che svolgono attività socio sanitaria

ed educativa tramite dipendenti o soci volontari o altri soci. Per i soci volontari, che non possono percepire alcun compenso, occorre versare il premio Inail su un salario convenzionale. Per gli altri soci è possibile erogare delle retribuzioni di fatto di una certa entità e versare i contributi su un altro ammontare convenzionale.

Data questa situazione si tratta di interpretare e di applicare l'agevolazione potendosi presentare due soluzioni:

Interpretazione letterale - Si assume il dato delle retribuzioni effettivamente corrisposte sia ai soci non volontari, sia ai dipendenti e da tale totale si deduce il valore del salario convenzionale (Inail o Inps). Il risultato costituisce la somma che si deduce dalla base imponibile.

Tale interpretazione letterale, tuttavia, porta ad un risultato probabilmente contrario allo spirito della norma poiché emerge che più dipendenti si hanno, più alta è la deduzione beneficiabile, mentre essa dovrebbe riguardare solo i soci volontari e non.

Interpretazione sistematica - Si assume il dato relativo alle retribuzioni corrisposte ai solo soci e da tale valore si deduce il salario convenzionale. In tale modo l'agevolazione compete solo se vi sono compensi erogati ai soci non volontari.

Tuttavia operando in questo modo se si hanno solo dipendenti e soci volontari non competerebbe alcuna agevolazione, ma forse questo risultato è in linea con la ratio della norma.

Certamente l'interpretazione sistematica permette di evitare che sia deducibile l'Irap sul costo del lavoro ordinario.

5. Repetto.

4) *Terzo binario.*

È già segnalato da più parti che la tesi del cosiddetto terzo binario comporta una notevole arbitrarietà e si presenta alquanto complessa. Per motivi di sempli-

cità e forse opportuno stabilire che i criteri di deducibilità rilevanti ai fini delle imposte sul reddito siano assunti anche ai fini Irap, ferma restando la necessità di tenere conto solo dei componenti che transitano a conto economico.

6. Repetto.

5) *Plusvalenze.*

L'attuale norma afferma la rilevanza di tutte le plusvalenze diverse da quelle che emergono in sede di trasferimento d'azienda. Tale norma non tiene conto che in alcuni casi si manifestano plusvalenze straordinarie, diverse da quelle da trasferimento d'azienda, che non possono essere considerate nella gestione ordinaria. Per questo motivo si propone che le plus/minusvalenze derivanti da cessioni di immobili strumentali, che per loro natura originano sempre componenti straordinari, siano esclusi dalla base imponibile.

7. Repetto.

Nella premessa al punto 2 sostituire le parole: vanno giustamente con: dovrebbero andare.

8. D'Alì, Armani.

Eliminare il punto 4 della premessa.

9. D'Alì, Armani.

Nella premessa, al punto 5 eliminare le parole: da evidente fino: assoggettata ad IRPEF dopo le parole: le condizioni che giustificano una inserire le parole: ripresa a tassazione della e nello stesso periodo sostituire le parole: tali da motivare con le parole: in regime di.

Alla lettera a) del punto 5 sopprimere le parole da: e che sino alla fine, alla lettera c) del punto 5 dopo le parole: il recupero inserire le parole: a tassazione; eliminare il periodo da: sarebbe auspicabile ed il periodo che inizia: allo stato dei fatti; alla lettera d) del punto 5 sopprimere le parole: l'introduzione di vincoli proporzionali alle retribuzioni.; eliminare l'intero periodo da: circa il livello ed il periodo: in questo secondo caso.

10. D'Alì, Armani.

Nel dispositivo, nel periodo che inizia con: la Commissione sostituire: è conforme con le parole: è solo parzialmente conforme; sostituire le parole: parere favorevole con: parere contrario e dopo le parole di cui al precedente punto 5 aggiungere: e il punto 3 della premessa che si intende riferito al punto 2 lettera b) comma 1 dell'articolo 1 del decreto legislativo in esame.

11. D'Alì, Armani.