

CAMERA DEI DEPUTATI

N. 869

PROPOSTA DI LEGGE

D'INIZIATIVA DEI DEPUTATI

**FORTE, BALZAMO, LABRIOLA, BORGOGGIO, CANEPA,
COLUCCI, GANGI, LA GANGA, NONNE, PRINCIPE,
SACCONI, TOCCO**

Presentata il 6 novembre 1979

Provvedimenti fiscali per l'adeguamento delle strutture organizzative e per la ricapitalizzazione delle imprese industriali di piccola dimensione

ONOREVOLI COLLEGHI! — L'azienda di piccola dimensione svolge oggi un ruolo di primaria importanza nell'assetto industriale del paese. Al di là dei dati ufficiali che pur evidenziano l'apporto considerevole della piccola industria alla produzione del reddito, all'occupazione, agli investimenti, all'incremento delle esportazioni, va considerato il contributo di quelle componenti del sistema produttivo — per lo più aziende di dimensione assai ridotta — che sfuggono alla ufficialità delle rilevazioni e dei controlli e che compongono quella fascia dell'economia, ormai nota come l'« economia sommersa ».

Non è facile procedere ad una quantificazione di tale fenomeno; alcune stime lo valutano intorno al 20 per cento del prodotto nazionale ufficiale, altre lo fanno

ascendere al 40 per cento; altre ancora lo collocano su valori intermedi non molto distanti dal 30-33 per cento.

La piccola dimensione, quando ottenuta attraverso il decentramento ed il frazionamento di dimensioni aziendali superiori o l'arresto della spinta fisiologica verso l'acquisizione di dimensioni organizzative e produttive maggiori, sembra il risultato non tanto di scelte spontanee quanto l'aggiustamento per sottrarsi a vincoli esterni di varia natura.

In questo modo le imprese hanno riacquisito margini di elasticità e di adattabilità ai rapidi mutamenti intervenuti nel mercato e ciò spiega la notevole vitalità da esse espressa e la loro capacità di produrre reddito. La massimizzazione della snellezza è stata però conseguita con la

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

minimizzazione dell'organizzazione aziendale. A lungo andare ciò potrebbe rivelarsi come un grosso fattore di debolezza, cui il legislatore non può non guardare con preoccupazione, dal momento che l'affievolimento della vitalità del comparto delle piccole e medie imprese si associerebbe alla crisi.

Le misure che qui si propongono si collocano in una ottica di restituzione all'economia ufficiale delle attività che oggi appartengono all'economia sommersa e, più in generale, a realizzare un quadro normativo che non ostacoli il naturale evolversi delle dimensioni e delle strutture delle unità produttive.

Nella costruzione di questo quadro normativo idoneo a favorire lo sviluppo delle attività produttive di cui il paese ha bisogno, il trattamento fiscale occupa una posizione chiave per i riflessi diretti sull'attività imprenditoriale e sulla organizzazione aziendale.

Questo primo tormentato periodo di applicazione della riforma tributaria sembra consentire riflessioni sulle ripercussioni prodotte nei confronti delle imprese di piccola dimensione sotto un duplice profilo: quello della struttura giuridica e organizzativa delle aziende, che anziché svilupparsi parallelamente all'assetto produttivo è in molti casi rifluita verso formule più semplici ed arcaiche; quello dell'autonoma capacità di formazione di risorse interne, calanti per effetto di una ridotta redditività e ostacolate nel loro spontaneo orientarsi all'investimento.

Sarebbe troppo semplicistico attribuire tali fenomeni ad una sola causa chiamando a unico responsabile di ciò la legislazione tributaria. Da essa però occorre partire in quanto componente essenziale del quadro istituzionale, che deve dimostrarsi idoneo ad assorbire e correggere e non ad accentuare gli effetti distorsivi di altre cause esogene ed endogene all'impresa, tra le quali in primo luogo il processo inflazionistico.

I mutamenti organizzativi dell'impresa — e soprattutto il passaggio da forme di gestione di tipo personale a superiori forme societarie — sono fenomeni che la le-

gislazione tributaria ha assoggettato ad un trattamento dal quale sembra rimanere estranea l'idea di sviluppo implicito in tali mutamenti.

Tutte le principali forme di mutamento dell'assetto organizzativo dell'impresa sono infatti assimilate dalla legislazione fiscale a dei veri e propri atti di vendita del patrimonio aziendale con la conseguente applicazione dei relativi regimi di imposizione diretta ed indiretta.

Assumere come fatto fiscalmente rilevante il mutamento della titolarità dei cespiti produttivi significa scoraggiarne artificialmente la circolazione contraddicendo l'emergere di forze imprenditoriali nuove e la razionale allocazione delle risorse produttive.

Una tassazione che consideri in chiave dinamica la proprietà produttiva è di interesse preminente per le piccole imprese dove più viva è l'esigenza di crescita fisiologica e di adeguamento delle formule organizzative e di conduzione aziendale.

Ma l'interesse particolare finisce per coincidere con l'interesse generale: quanto più infatti l'impresa si veste di una forma societaria evoluta tanto più è assoggettata a regole amministrative che facilitano lo accertamento in base alla contabilità, rendendo più trasparente e sicuro il rapporto non solo con il sistema tributario, ma anche con le banche, la clientela, il mondo del lavoro.

Le misure proposte, e che saranno di seguito analiticamente illustrate, non mirano a realizzare regimi particolari e trattamenti di favore, ma a rendere più ampia ed effettiva l'applicazione dei principi di generalità e imparzialità dell'ordinamento tributario.

Lo sviluppo delle imprese secondo le loro potenzialità fisiologiche abbisogna, oltre che di idonei strumenti organizzativi e gestionali, di risorse adeguate per qualità e quantità.

Se si accetta il principio che le imprese non possono vivere sull'indebitamento — sono sotto gli occhi di tutti i disastri provocati dalla preferenza accordata sia dalle imprese che dalla politica agevolativa pubblica al capitale di prestito

rispetto al capitale di rischio — e se si riconosce come dato dell'esperienza che le imprese di piccole e medie dimensioni trovano difficile ricorrere ad un mercato dei capitali che in ogni caso avrebbe bisogno di essere riorganizzato e rianimato, appare chiaro che le risorse interne sono per queste imprese la vera sola variabile strategica.

L'ordinamento tributario, incidendo direttamente sulla formazione del reddito, può svolgere un ruolo rilevante nel determinare sia l'entità delle risorse a disposizione delle imprese che la loro destinazione.

Occorre innanzitutto che l'ordinamento fiscale operi selettivamente, prevedendo trattamenti diversificati del reddito, tali da orientare le risorse interne verso il reimpiego nell'attività produttiva: la ricapitalizzazione riequilibrerà la struttura finanziaria delle imprese, fornendo anche lo afflusso di fondi esterni al capitale di rischio.

Il problema ha rilevanza generale anche se, per i motivi già detti, assume una rilevanza del tutto particolare per le imprese di piccola dimensione.

Per queste imprese si pongono poi i problemi specifici connessi con la forma giuridica cui esse fanno più frequentemente ricorso: imprese individuali o società di persone.

Abbiamo prima sollecitato l'esigenza di non ostacolare il sostanziale progresso verso forme societarie più complesse; con ciò non si intendeva tuttavia contestare la validità della formula dell'impresa individuale e della società di persone che permangono validi strumenti di gestione aziendale quando ne ricorrano le oggettive condizioni.

Le imprese che si organizzano secondo questi moduli sono però fiscalmente svantaggiate rispetto ad imprese di più grande dimensione e con diversa veste giuridica. Due sono le discriminanti negative per questa categoria di aziende: la impossibilità di riporto a nuovo delle perdite, riconosciuta invece per le società di capitali, e la non fruibilità dei vantaggi derivanti ai soci dal credito d'imposta. La eli-

minazione di tali immotivate discriminazioni non sembra trovare ostacolo in ragioni di ordine oggettivo, quanto piuttosto in ragioni di ordine formale e di controllo amministrativo. Ragioni, queste, non di secondaria importanza, ma neppure tali da impedire, con i necessari accorgimenti e garanzie, di realizzare una effettiva equità fiscale.

Articolo 1. — È interesse dell'economia nel complesso e del sistema tributario, tanto ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, che si regolarizzi il massimo numero di società di fatto od irregolari. Ciò, infatti, crea la premessa per una tassazione basata su accertamenti precisi e favorisce anche l'evoluzione delle imprese le quali, spesso, trovano ostacoli alla erogazione di credito, ad ampliamenti e ad operazioni di vario genere di natura finanziaria ed associativa, nella circostanza che « non sono in ordine ». Si tratta, in sostanza, di attuare il già accennato criterio di « far emergere la economia sommersa » che è giustamente posto al centro del dibattito sull'impresa di dimensioni minime. Tale impresa costituisce un elemento stabilmente valido e dinamico della vita economica, a condizione che gli vengano attribuiti alcuni connotati essenziali dell'impresa moderna.

L'articolo 1 del presente provvedimento si propone questo fine. Le ragioni storiche di una società di fatto od irregolare sono le più svariate e la mancata regolarizzazione molto spesso dipende dalle complicazioni tributarie pesanti e soprattutto incerte che spesso insorgono. Ciò non dipende tanto dalle regole sostanziali, di per sé eque, quanto dalle regole di accertamento, nonché dalle prassi che su tali regole si sono costituite, prassi che danno luogo a notevoli contestazioni e ad infinite complicazioni oppure a stime sbrigative che rappresentano solo un espediente per uscire dall'incertezza.

Si vuole ora semplificare tutto ciò.

Come gli elementi qui di seguito esposti evidenziano, il conseguimento di tale obiettivo non comporterà sostanziali perdite di gettito, ma ridurrà considerevolmente

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

te il lavoro degli uffici e darà un regime di certezza e chiarezza al contribuente.

L'articolo in esame tende invero ad eliminare il grave problema costituito dalla assoggettabilità degli atti di regolarizzazione di società di fatto o irregolari non registrati al regime ordinario, previsto per gli atti costitutivi e dalla conseguente difficoltà di ricostruire in questa sede il valore e l'entità dei cespiti originariamente o successivamente conferiti.

È infatti prassi dell'Amministrazione finanziaria quella di stimare il patrimonio della società di fatto nella sua consistenza all'atto della regolarizzazione e di attribuire al contribuente l'onere della prova contraria, non sempre facile o addirittura possibile.

Ad evitare tali difficoltà, che comportano una assoluta incertezza circa l'onere dell'imposta dovuta e comunque la possibilità di un lungo e defatigante contenzioso, si è ritenuto di dover consentire un regime temporaneo (analogo a quello già contenuto nella legge 17 febbraio 1968, n. 57, che estendeva i benefici della legge 18 marzo 1965, n. 170, alle società di fatto o irregolari regolarizzate) che assoggetta all'aliquota unica dello 0,50 per cento non il capitale originariamente conferito, ma quello netto esistente alla data della regolarizzazione e valutato in base ad emergenze contabili di rilevanza fiscale.

La disposizione — giova ripeterlo — non rappresenta una riduzione dell'onere fiscale (che, nella massima parte dei casi, rimarrà invariato). Essa vuole invece attribuire carattere di certezza all'ammontare delle imposte dovute, eliminando il possibile contenzioso, adottando all'uopo elementi già fiscalmente riconosciuti ai fini delle imposte dirette.

Si è inoltre previsto che alla stessa aliquota siano soggetti i conferimenti dei cespiti che, pur essendo di fatto utilizzati dall'impresa esercitata dalla società, siano rimasti formalmente di proprietà di uno o più soci e per i quali pertanto la semplice « regolarizzazione » non sarebbe produttiva di effetti.

Ad evitare facili elusioni di imposta, l'articolo 1 viene circoscritto ai beni stru-

mentali, mentre esclude dal proprio ambito quelli la cui produzione o scambio costituisca la attività dell'impresa per i quali beni il conferimento non avrebbe altro fine che quello di incrementare il magazzino delle società.

In analogia con quanto previsto sia dall'articolo 47 della legge di registro sia dall'articolo 7 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è stato infine previsto che ogni qualvolta il valore dei cespiti conferiti e di quelli di proprietà della società sia oggetto di stima ad opera del perito nominato dal tribunale, ai sensi delle disposizioni del codice civile, tale valore debba essere assunto anche ai fini fiscali.

Articolo 2. — L'articolo 2 esclude la tassazione delle plusvalenze che emergano per il mutamento da società di fatto in società giuridiche regolari. Non si tratta di una norma di favore, bensì della estensione del criterio secondo cui la nozione di « realizzo » è una nozione sostanziale e non puramente formale: posto che si segua — per il concetto di realizzo — il principio del Seligman che esso avviene quando vi è il distacco del frutto dal cespite o della cosa dal proprietario, sicché esso — frutto o cosa — riceve una determinazione monetaria mediante il corrispettivo del trasferimento.

Si potrebbe invece obiettare — sulla base della concezione, propugnata dal Vanoni, per cui si ha « realizzo » quando il valore del bene o complesso di beni si fissa e stabilizza — che si riscontra nel caso di specie un « realizzo » in quanto la società irregolare diviene società regolare; e nel bilancio di questa si riconoscono valori che in quella non erano riconosciuti. Ma la mozione di « fissazione » propugnata dal Vanoni, per sua natura, appare meno rigida e meno netta di quella — propugnata dal Seligman — del riferimento ad una alienazione. Come affermare infatti che ogni iscrizione in bilancio ha il requisito della « fissazione » di plusvalenze, con carattere di certezza? Un conto è la teoria vanoniana, un altro la sua traduzione in pratica. Si osservi poi che la regolarizzazione di una società può anche essere at-

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

tuata con una valutazione prudentiale dei valori patrimoniali che il fisco può non ritenere corrispondente all'intero valore delle « plusvalenze ». Seguendo un criterio formale, si dovrebbe dire allora che non vi è plusvalenza tassabile. Ma perché condizionare la non tassazione delle plusvalenze a sottovalutazioni contabili delle società regolari, nate da società di fatto ?

Sul terreno della politica tributaria e della politica economica ciò non appare certo opportuno, se si vuol portare chiarezza nei conti delle aziende ed agevolare l'emergere della chiarezza. Sul terreno dei principi, appare una indebita concessione al formalismo.

Il compito di far emergere l'economia sommersa senza oneri indebiti che tenderebbero a mantenerla in immersione, inoltre, rende necessario evitare che si operi una tassazione artificiosa, quale nuovo reddito, di un reddito che già è stato tassato e che è rimasto reimpiegato nell'azienda, contribuendo ad alimentare « plusvalenze »; o che si operi la tassazione artificiosa di un plusvalore meramente nominale derivante dalla approssimatività dei calcoli circa i valori originali e dall'effetto della svalutazione della moneta. In altre parole, è comunque errato ritenere che ogni azione di « plusvalenza » configuri una « nuova ricchezza » tassabile in base al principio del « reddito come nuova entrata » nel patrimonio del contribuente.

Articolo 3. — Il disposto della legge 16 dicembre 1977, n. 904, che ha elevato i limiti minimi di capitale sociale delle società per azioni ed a responsabilità limitata corrisponde a un interesse pubblico evidente: quello di evitare il pullulare di società aventi propria personalità giuridica, ma non dotate di propria consistenza patrimoniale e quindi dotate della « forma » ma non della « sostanza » per cui, nei moderni ordinamenti giuridici ed economici, si riconosce personalità giuridica ad entità economiche collettive. È nello spirito di tale norma, quindi, che il valore del capitale che costituisce il limite minimo sotto cui una società commerciale dotata di personalità giuridica

non può andare, corrisponda a beni di entità almeno corrispondente.

Molte società e ditte esistenti, tenuto conto del processo inflazionistico manifestatosi dal 1970 a questa parte, si sono trovate con una lievitazione del valore dei loro cespiti, anche in base ad una valutazione molto prudente, rispetto alle stime storiche.

D'altro canto vi sono imprese che, a causa del buon successo economico, hanno migliorato in termini sostanziali la loro posizione di capitale rispetto a ciò che emerge in bilancio, sulla base delle stime precedenti. Sarebbe un assurdo che a ditte che hanno i requisiti sostanziali per divenire società per azioni o a responsabilità limitata fosse negata la trasformazione in tali entità giuridiche, in quanto esse non effettuino conferimenti nuovi in denaro fresco.

Le imprese personali che hanno avuto successo debbono poter diventare società di capitali, sulla base della propria realtà economica.

Vi sono precisi limiti alla crescita della piccola impresa dovuti alla inadeguatezza della forma giuridica entro cui essa si trova ad operare. È nell'interesse generale rimuovere tali vincoli, anche perché ciò comporta un migliore equilibrio fra ricorso a mezzi propri e ricorso all'indebitamento.

Le plusvalenze di una società non si realizzano, in senso economico, quando essa muta di forma; soprattutto ciò non accade quando tale mutamento di forma deriva da un sopravvenuto obbligo di legge anziché da una scelta aziendale. È questa la base logica dell'articolo 3: va dunque sottolineato che esso non crea privilegi, ma corregge una illogicità derivante dal combinarsi di una nuova norma di diritto commerciale con una precedente norma fiscale.

L'articolo 2 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, ha stabilito rispettivamente in duecento e venti milioni il nuovo capitale nominale delle società per azioni e a responsabilità limitata. Con la stessa norma si è disposto che le società esistenti, ove il loro capitale nominale sia inferiore

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ai limiti sopra ricordati, debbano sciogliersi ove non provvedano entro tre anni ad un adeguato aumento di capitale.

La brevità del termine concesso dalla legge per l'adeguamento del capitale nominale e le difficoltà di reperire sul mercato capitali freschi, fanno prevedere che non poche saranno le società costrette a ricorrere all'autofinanziamento per sottrarsi all'obbligo di scioglimento. E poiché non sempre tali società potranno disporre di adeguate riserve già evidenziate in bilancio, l'aumento gratuito del capitale nominale renderà necessaria l'evidenziazione di plusvalenze latenti nei beni iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Allo scopo di non penalizzare con un gravoso onere fiscale l'evidenziazione delle predette plusvalenze, viene previsto che per un periodo di tempo strettamente limitato — e cioè per il triennio entro il quale dovrà effettuarsi l'adeguamento del capitale nominale — e per l'ammontare strettamente necessario al raggiungimento dei nuovi limiti fissati dal citato articolo 11, le plusvalenze potranno essere evidenziate senza incorrere nella tassazione prevista dall'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598.

Articolo 4. — L'articolo 4 si propone di creare una situazione di indifferenza fiscale nella scelta della forma di impresa. Vengono così tassate come le società di capitali anche le società di persone che esercitano attività industriale.

La conseguenza di questa equiparazione è, naturalmente, che le società di persone esercitanti imprese che non distribuiscono utili non sono assoggettate, per i medesimi, all'imposta personale sul reddito, ma pagano l'imposta sulle società su tutti gli utili prodotti, come accade per le persone giuridiche e gli enti collettivi in generale. Va notato che poiché le società di persone possono erogare gli utili ai propri soci solo sotto forma di vere e proprie distribuzioni oppure mediante la cessazione dell'azienda o il realizzo delle quote sociali, non esiste una equiparazione completa: infatti, per le società di capitali ri-

mane sempre la possibilità di cessione di singole azioni, senza intento speculativo, per cui non vi è tassazione della plusvalenza.

L'equiparazione alle società di capitali — nei limiti appena indicati — delle società di persone che hanno per oggetto l'esercizio di imprese è ovviamente facoltativa. Infatti, diversamente ci si potrebbe trovare con una società di persone che subisce un carico di imposte riguardante le persone giuridiche, pur non avendone la consistenza. Si potrebbe obiettare che tale principio è criticabile, in quanto asimmetrico. Ma va tenuto presente che la società di capitali, in quanto entità economica dotata di vita propria, ha pur sempre una capacità economica e quindi contributiva maggiore, rispetto alla mera società di persone, che — mediamente — è anche di dimensioni più piccole. È quindi ragionevole che la società di persone possa godere del trattamento eventualmente più favorevole derivante alla società di capitali dalla sua autonomia economica-giuridica, ma non sia sottoposta — se non lo chiede — al regime fiscale che ad essa compete, in relazione a tale autonomia.

La limitazione alle società-imprese industriali del regime di indifferenza deriva dal pensiero che si vuole evitare che l'imposta interferisca con le forme di impresa; non si vuole invece dare la possibilità a titolari di redditi di capitale di sfuggire al tributo personale.

Va anche notato che questa norma agevolerà l'emergere di forme di economia sommersa, oggi costituite come società di fatto od irregolari, poiché ad esse converrà regolarizzarsi per usufruire del regime di indifferenza che viene dato alle società di persone rispetto a quelle di capitale.

Dal punto di vista della politica economica, la non tassazione con l'imposta personale delle somme mandate a riserva dalle imprese produttive che operano come società di persone, varrà a rafforzarne la struttura, preparandone la trasformazione in società di capitali. Il gettito che, nell'immediato, il fisco verrà a perdere, potrà essere compensato da un maggior im-

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ponibile futuro. Ma al di là di tale considerazione, bisogna farne, sul piano del gettito, un'altra di ordine tecnico: per le microimprese, se non vi è una ampia collaborazione del contribuente, l'accertamento è molto arduo. Per voler applicare l'imposta personale su un totale di ardua determinazione di cui fan parte somme che il prudente imprenditore dovrebbe mandare a capitale onde evitare che la sua piccola azienda abbia vita effimera, si finisce — con l'attuale regime — per determinare una spinta all'occultamento di dati contabili e di materia imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Appar meglio — dunque — dare alla piccolissima azienda la possibilità di venire fiscalmente alla luce, pagando, sul reddito che essa non eroga ai soci il solo gravame di IRPEG e ILOR (il reddito erogato verrebbe invece assoggettato all'IRPEF, in capo al socio percipiente). Tale gravame raggiunge un importo non indifferente, ammontando l'incidenza complessiva dell'IRPEG e dell'ILOR a circa il 36 per cento: il che comporta problemi per quanto riguarda gli utili da destinare all'investimento e la ricostituzione di capitali adeguati e comunque tali da poter integrare le quote di ammortamento, spesso insufficienti in quanto calcolati sul costo storico.

Occorre aggiungere che — qualsiasi sia il merito del regime a cui si sono volute assoggettare le società di capitale, mediante l'istituzione di un credito di imposta pieno, a valere sull'IRPEF, per l'IRPEG già pagata — non appare logico creare un discrimine fra l'impresa che opera come società di persone e quella che opera come società di capitali, favorendo la seconda sulla prima, quando è evidente invece che la prima è dotata di minor capacità contributiva e dovrebbe pertanto essere maggiormente sorretta nel suo sforzo di accumulazione.

Articolo 5. — La norma di cui all'articolo 5 non costituisce un « favore », ma solo il recupero di una nozione economica e non formalistica di realizzo delle plusvalenze. Il « realizzo » si ha quando il

frutto si stacca dal cespite, la cosa di valore indefinito dal suo proprietario, secondo la già ricordata concezione propugnata dal Seligman; ovvero quando il valore del bene o assieme di beni si fissa e si stabilizza in modo determinato, secondo la nozione più ampia, anch'essa innanzi menzionata, propugnata dal Vanoni. Ma non rientra nell'uno o nell'altro concetto di realizzo, il mero mutamento di forma dell'azienda da ditta individuale a società di persone, nel cui assetto sia ancora presente colui che ha conferito l'impresa individuale alla società di persone.

In un'ottica di politica economica si rileva poi l'esigenza di non porre ostacoli alla trasformazione delle ditte individuali in società onde consentire la crescita delle microimprese e la regolarizzazione di forme imprenditoriali proprie dell'economia sommersa. Vi è una continuità di impostazione fra il disposto dell'articolo in esame e quelli degli articoli 2, 3 e 4. Va notato che il concetto che non vi sia realizzo quando si ha mero mutamento di forma giuridica della società già è stato accolto nell'articolo 15 della legge sull'IRPEG. Si tratta, ora, di fare un passo ulteriore sullo stesso terreno, considerando il mutamento di forma dell'impresa da non societaria in societaria.

La norma dell'articolo 5 è diretta a rendere neutrale ai fini fiscali il conferimento dell'azienda gestita da una impresa individuale in una società commerciale sia ai fini delle imposte dirette che dell'IN-VIM, evitando così di equiparare al realizzo quella che è solo una modifica dell'assetto giuridico dell'impresa. In realtà sino a quando le azioni pervenute all'impresa a seguito dell'operazione di conferimento vengono alienate (e comunque non oltre un termine tale da far perdere alla detenzione delle stesse qualsiasi carattere speculativo), il conferente non realizza in concreto il valore patrimoniale dell'azienda conferita. Non può essere perciò correttamente assoggettato ad una imposizione che ha come logico presupposto la cessione definitiva e totale del compendio aziendale. Solo a tali condizioni la tassazione della plusvalenza non ha effetti trau-

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

matici sulla vitalità dell'azienda stessa. Oggi l'operazione di ristrutturazione giuridica dell'impresa e la sua traduzione in forme societarie comporta una tassazione a carattere patrimoniale che fa venir meno, con il suo elevato costo fiscale, tutti i benefici derivanti dall'operazione stessa: benefici che riguardano non solo l'imprenditore ma l'intera collettività (per le conseguenze di diritto previdenziale, di contabilità di rapporti con le banche, ecc.).

Va ricordato che una norma analoga è stata introdotta — anche se in via temporanea — nel nostro ordinamento per tutti i casi di conferimenti di azienda con l'articolo 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, e che la sua efficacia è stata prorogata al 31 dicembre 1980 con l'articolo 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904.

Per le stesse ragioni appare opportuno sgravare le operazioni in esame anche dall'INVIM. Non appare equo infatti applicare l'imposta sugli incrementi di valore degli immobili in rapporto a operazioni con cui si mantiene intatta la loro funzione. In rapporto a tale funzione, del resto, è già disposta in via generale l'esenzione dall'applicazione decennale a carico delle società (articolo 25, secondo comma, lettera *d*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni).

Articolo 6. — Anche l'articolo 6 intende ricondurre il tributo ai suoi principi logici. L'individuazione dell'avviamento come nuova ricchezza tassabile richiede infatti una corretta determinazione temporale.

L'avviamento aziendale si individua e si realizza quando un singolo od un gruppo cedano a terzi a titolo oneroso dei beni o complessi di beni, costituiti in impresa: il cedente infatti introita, in cambio di ciò che dà, un compenso che è di natura monetaria determinata. Il fatto che chi acquista l'impresa possa anche non trarre pieno vantaggio dall'avviamento conseguito, non toglie che un soggetto di media capacità e diligenza acquisendo quei beni possa venire in possesso di una effettiva realtà economica che — con i propri mezzi — può adeguatamente far fruttare.

Ben diversa è la situazione quando il trasferimento avvenga non già per cessione fra vivi, bensì per causa di morte, sicché degli eredi *ex lege* o testamentari succedono nei beni in questione. Infatti, in tale caso non si ha una cessione, in un momento reputato adatto, a soggetti che hanno un interesse all'acquisto e che si sono presentati sul mercato con i mezzi sufficienti. Si ha una cessione in un momento casuale, che potrebbe essere (e spesso è) poco adatto (anche perché negli ultimi tempi il titolare aveva avuto cattiva salute o una età eccessiva) a un gruppo casuale (in cui vi possono essere persone non concordi fra di loro, persone per nulla in grado di svolgere quella attività imprenditoriale, persone che non sarebbero state disposte a svolgerla pagando lo avviamento a condizioni di mercato, perché non dotate delle medie capacità e competenze su cui tali stime si possono formare). Si ha soprattutto una cessione a soggetti che spesso non hanno mezzi propri per far fruttare ciò che ottengono.

Il concetto di realizzo dell'avviamento nel caso di cessione per causa di morte a chi continua nell'azienda è quindi assai discutibile; anzi, illogico. Vi sono solo ragioni pratiche che possono indurre a accoglierlo, connesse alla preoccupazione della difficoltà di andare a rintracciare l'avviamento, in epoche successive; o ragioni formali di somiglianza giuridica tra cessione fra vivi e per causa di morte.

È il caso di sottolineare che gli interventi proposti riguardano la cessione per causa di morte a chi continua nell'azienda e non a chi intenda disfarsene realizzando così il valore aziendale: peraltro, non sempre a quotazioni di mercato.

Dal punto di vista della politica economica, un erede che decide di fare l'imprenditore — nonostante la novità del compito — anziché dissolvere una azienda o disperderla, va incoraggiato in tale passo e non già ostacolato: in tal modo infatti si tutela il capitale esistente nella sua concretezza dinamica e si sollecita il mantenimento di tradizioni imprenditoriali di famiglie e soprattutto di aree geografiche. Il decadere di nazioni industriali come la

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

Gran Bretagna dipende dal fatto che hanno disperso tradizioni imprenditoriali accumulate nel secolo scorso e nella prima parte di questo. È una massima fondamentale che l'accumulazione di capitali non perdura se non vi è la continuità imprenditoriale.

L'assoggettamento ad imposta di successione del valore dell'azienda di proprietà di una persona fisica costituisce causa aggravante della crisi finanziaria ed operativa che intuitivamente colpisce l'impresa al momento della morte del titolare.

Da un lato, infatti, il prelievo fiscale viene ad incidere sulle possibilità di ricorso al credito o all'autofinanziamento, pregiudicando la funzionalità dell'azienda nella non improbabile evenienza che tali possibilità siano divenute scarse; dall'altro, l'onere del tributo costituisce un fattore di disincentivazione per la prosecuzione dell'attività da parte degli eredi che non disponendo sempre di liquidità propria, sono spinti a cedere l'intera azienda al fine di poter pagare i tributi dovuti.

A tali considerazioni va aggiunta quella che gli attuali criteri di valutazione dell'azienda comportano un notevole distacco delle valutazioni contabili nei confronti di due elementi — gli immobili aziendali e l'avviamento — che non trovano rispondenza in un effettivo arricchimento dell'eredità, per la funzione strumentale dei primi e per l'esistenza meramente teorica del secondo in un momento in cui la stessa regolarità ed entità del flusso reddituale vengono poste in dubbio.

Sembra dunque necessario eliminare la equiparazione attualmente esistente fra la valutazione dell'azienda in sede di cessione e in sede successoria, riconducendo in questa ultima ipotesi il valore imponibile a quello netto emergente dalle scritture contabili tenute ai fini fiscali o comunque procedendo alla stima delle attività e passività in base ai criteri legislativamente riconosciuti agli stessi fini con il decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 698. Ciò consente di tener conto del valore degli immobili con ade-

renza alla loro funzione strumentale, eliminando una stima in termini comparativi che potrebbe essere legittima solo in caso di separata loro alienazione, e dall'altro di non tener conto del valore dell'avviamento non contabilizzato, proprio perché la accidentalità dell'evento e la crisi che esso determina non consentono la rilevazione di un elemento di valore che emerge concretamente solo in sede di volontaria dismissione del cespite.

La limitazione del valore dei cespiti ai fini dell'imposta di successione comporta, relativamente agli immobili, anche la parallela riduzione dell'onere dell'INVIM, contenendone l'onere e rinviando la percezione della maggiore imposta a quella dell'eventuale applicazione decennale del tributo in caso di eliminazione degli immobili dal processo produttivo o di alienazione.

In ogni caso, la definitiva conferma del regime suddetto è opportunamente condizionata alla gestione diretta degli eredi nei cinque anni successivi alla data di apertura della successione. È infatti evidente che, in caso contrario, l'azienda, considerata dagli eredi come qualsiasi cespite patrimoniale, dovrà scontare integralmente l'imposta nei modi ordinari, con il recupero degli interessi, sia ai fini del tributo successorio che di quello locale.

Articoli 7 e 8. — Il regime vigente in Italia della compensazione degli utili di un esercizio con le perdite di altri esercizi, appare insufficiente e illogicamente discriminatorio contro le piccole imprese.

Va notato che un sistema fiscale che tassa gli utili ma non ammette che essi siano compensati con le perdite di altri esercizi, in realtà viene a colpire una parte del ricavo lordo, quindi deroga al criterio del profitto netto e del riferimento al reddito. Ne nascono alcune precise discriminazioni, ben note nella letteratura dell'economia tributaria: innanzitutto, vengono penalizzate le imprese rischiose e gli imprenditori che desiderano assumersi rischi; inoltre, vengono penalizzate le imprese nuove, che debbono sopportare alcuni anni di perdite, prima di esser vali-

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

de; in aggiunta, vengono penalizzate le imprese di settori soggetti ad un ciclo pronunciato, come è tipicamente il settore tessile-abbigliamento, in cui è normale il succedersi di anni positivi e negativi. Rimangono inoltre penalizzate le imprese che non possono compensare le perdite di un comparto produttivo con gli utili di un altro: quindi, le imprese minori e quelle più specializzate.

In Italia è ammessa la detrazione delle perdite di un esercizio, per un quinquennio, dagli utili di quelli che verranno, ma solo per l'IRPEG e non anche per l'IRPEF. Ne deriva che le imprese tassate con l'imposta sul reddito delle persone fisiche — cioè le società di persone e le ditte individuali — non godono della compensazione degli utili con le perdite, mentre proprio per esse si possono verificare le maggiori fluttuazioni di reddito, sia perché subiscono maggiormente il ciclo e le alee, sia perché possono essere imprese giovani e sia infine perché non hanno rami vecchi cui addossare le perdite iniziali di rami nuovi.

L'unico motivo che può giustificare tale discriminazione è che — si pensa — queste imprese sfuggono a buoni accertamenti. Ma è un motivo irrazionale, che impedisce di fare i buoni accertamenti. Una impresa infatti che denuncia perdite e vuole poi detrarre dagli utili, sarà più soggetta allo sguardo del fisco di una che continua a denunciare a *forfait* un certo provento annuo, qualsiasi cosa accada.

Attualmente, non esiste il riporto all'indietro delle perdite. Così, quando un'impresa è in perdita, per vedersi compensata di ciò, deve aspettare che per i suoi bilanci ritorni il bel tempo. Nel frattempo è costretta a pagare arretrati ed accenti di imposta indebitandosi. E può darsi che al giorno in cui può spuntare il bel tempo essa non riesca a giungere, a causa della crisi finanziaria in cui si trova anche per pendenze fiscali.

Il principio del riporto all'indietro delle perdite sana questo problema. Ovviamente, esso comporta di riaprire anche eventuali accertamenti già chiusi. Ma, in pratica, questa è una possibilità molto re-

motata. Normalmente, il riporto all'indietro avrà effetto su anni per i quali l'accertamento non è ancora diventato definitivo, perché il fisco ha ancora tempo per la rettifica. Va notato che questo vuol dire anche che l'impresa che chiede il riporto all'indietro delle perdite si assoggetta a un maggior controllo della sua tassazione riguardo agli anni precedenti. Se essa fece dichiarazioni serie, potrà trarre beneficio da questa richiesta; in caso contrario, no.

La norma sul riporto all'indietro delle perdite, dunque, oltretutto equa e economicamente razionale, risulta anche moralizzatrice. Questo rilievo vale in particolare per la sua applicazione alle minori imprese, per le quali sin qui non si è ammesso nessun riporto di perdite dall'esercizio in cui esse si formano ad altri esercizi, vuoi antecedenti e vuoi successivi.

Articolo 9. — La disposizione di cui all'articolo 9 è l'unica del presente provvedimento che si presenti come un autentico beneficio fiscale: essa stabilisce una agevolazione per le imprese e società che effettuino investimenti, in eccedenza a quelli effettuati nella media dei precedenti cinque esercizi, a condizione che si tratti di investimenti in impianti nuovi o in ammodernamenti, ampliamenti, trasformazioni, ricostruzioni di impianti esistenti. Il terzo comma parifica le imprese nuove a quelle preesistenti, dando una detrazione del 15 per cento del valore dell'investimento.

La norma ha un carattere transitorio: vale per sei anni. Si vuole così sottolineare il carattere congiunturale di strumento di una politica economica che abbia effettuato determinate scelte, che si inquadrano in una certa azione, derivante da un piano e dalla analisi di fattori che caratterizzano una certa epoca.

In sostanza, con questa norma si vuole impiegare la imposta come elemento di programmazione economica e non già attenuare permanentemente ed aprioristicamente il carico fiscale sulle imprese.

È noto che l'inflazione ha falcidiato i valori effettivi degli ammortamenti, calco-

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

lati sul costo storico e non sul valore di ricostituzione degli impianti. È noto anche che l'Europa — e l'Italia in particolare — attraversa un periodo di acuto bisogno di « riconversione » e « ristrutturazione » in relazione alla crisi energetica, alla sfida dei paesi emergenti, ai vincoli ecologici allo sviluppo e ad errori di investimento passati (come quelli nella chimica di base).

Tale esigenza, soprattutto nel senso della « ristrutturazione », è particolarmente viva nei riguardi del tessuto delle imprese minori, che hanno dato slancio alla nostra economia in questi anni. Si è affermato che la nostra economia si regge, ormai, sui « signor Brambilla ». L'immagine è pittoresca e contiene del vero se vuol riferirsi al dinamismo, alla tenacia nel lavoro e alla capacità creativa della piccola impresa, nonché alla capacità dei piccoli imprenditori di partecipare al progresso tecnologico ed a quello delle tecniche manageriali e organizzative.

Ma non bisogna dimenticare che ogni impresa, per esser valida, non può reggersi solo sulle capacità personali di assiduo

lavoro e sull'intelligenza o l'arte di arrangiarsi di chi la conduce. L'investimento negli impianti rimane essenziale.

Le imprese minori italiane, dati i successi ottenuti, hanno sovente possibilità teoriche superiori a quelle che i loro impianti attuali consentano; e sono limitate nelle attività di miglioramento ed espansione dalla carenza di capacità proprie. Di qui, il particolare significato della norma transitoria proposta.

Limitando tale norma a sei anni si vuol anche sollecitare l'attuazione immediata di progetti che, ove il beneficio fosse permanente, potrebbero essere rinviati al futuro. Limitando le norme alle imprese non tassate in base a contabilità semplificata, si vuol stimolare invece l'azienda all'accertamento fiscale di tipo moderno.

Sarebbe così possibile raggiungere due obiettivi: la ricapitalizzazione ed un maggior ordine contabile delle aziende, presupposti essenziali per la crescita dell'assetto produttivo e l'emersione dell'economia.

PROPOSTA DI LEGGE

ART. 1.

Gli atti di regolarizzazione di società di fatto o irregolari, già costituite alla data di entrata in vigore della presente legge, formati entro due anni dalla data stessa, sono soggetti ad imposta di registro con l'aliquota unica dello 0,50 per cento.

Il valore imponibile è costituito dal patrimonio netto della società quale risulta dalla situazione patrimoniale alla data della regolarizzazione da allegarsi all'atto e formata secondo i criteri indicati nel decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, in base alle scritture contabili obbligatorie, anche se ai soli fini fiscali, o, in mancanza, ad altri elementi fiscalmente riconosciuti. Se la regolarizzazione della società è contestuale alla sua trasformazione in società di capitali, il patrimonio netto è costituito da quello risultante dalla relazione di stima di cui all'articolo 2498, secondo comma, del codice civile.

Alla stessa aliquota sono soggetti i conferimenti di beni, esclusi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, effettuati dai soci in occasione della regolarizzazione.

Nell'ipotesi di cui agli articoli 2343 e 2476 del codice civile il valore di detti beni è quello risultante dalla stima ivi indicata.

ART. 2.

All'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, è aggiunto, infine, il seguente comma:

« Le disposizioni del presente articolo si applicano anche in caso di regolarizzazione di società di fatto ».

ART. 3.

Le disposizioni dell'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, non si applicano alle plusvalenze di aziende industriali evidenziate in bilancio, in deroga all'articolo 2425 del codice civile, al fine di consentire il raggiungimento dell'ammontare minimo di capitale sociale previsto dalle disposizioni vigenti.

ART. 4.

Dopo il primo comma dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, è inserito il seguente comma:

« Sono altresì soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche le società di persone svolgenti attività industriale che ne facciano richiesta entro 90 giorni dall'inizio dell'esercizio. Tale regime si applica per almeno tre periodi di imposta consecutivi ».

ART. 5.

Il quarto comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è sostituito dai seguenti:

« Nel caso di conferimento in società la plusvalenza è determinata con riferimento al valore delle azioni o quote ricevute, assumendo come tale la media dei prezzi di compenso dell'ultimo trimestre se si tratta di azioni quotate in borsa e il valore normale dei beni conferiti in ogni altro caso. Per le aziende industriali o i complessi aziendali industriali conferiti da imprese individuali nelle società indicate nell'articolo 2200 del codice civile, la differenza tra il valore delle azioni o quote ricevute e l'ultimo valore dei beni conferiti riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa apportante, ove i titoli non siano alienati entro il decimo periodo d'imposta successivo a quello in cui si è verificato l'apporto. Il

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

costo dei titoli è costituito dall'ultimo valore dei beni conferiti riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito.

Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, gli atti di conferimento di cui al precedente comma sono soggetti alla disciplina stabilita per le fusioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni ».

ART. 6.

Il valore delle aziende industriali dirette alla produzione di beni e servizi cadute in successione e dei beni immobili ad esse relativi è, ai fini dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637, e dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, quello risultante dalla situazione patrimoniale dell'ultimo bilancio formato ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, redatta secondo i criteri indicati nel decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.

La disposizione del precedente comma si applica a condizione che gli eredi dichiaranti si impegnino a continuare la gestione dell'azienda ereditata, direttamente o a mezzo di società fra di loro costituita, per almeno cinque anni e che della gestione diretta sia data la prova mediante la presentazione di apposita denuncia entro sessanta giorni dalla scadenza del suddetto periodo.

Salvo il caso di forza maggiore, la mancata presentazione della denuncia o il verificarsi di eventi costituenti inadempimento dell'obbligo comportano ai fini dell'imposta sulle successioni l'accertamento del valore venale nei modi previsti dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637, ed il pagamento dell'imposta dovuta a conguaglio e dei relativi interessi maggiorati del 50 per cento. Non si applicano le pene pecuniarie di cui all'articolo 51 dello stesso decreto. I termini di cui agli articoli 16 e 26 previsti dallo stesso decreto,

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

rispettivamente per la dimostrazione dei debiti e per l'accertamento di valore, decorrono dalla data di presentazione della denuncia.

Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili il valore accertato ai sensi e nei termini del comma precedente costituisce valore finale degli immobili o dei diritti reali acquistati. Il termine è applicabile anche per l'accertamento del valore iniziale, fuori dalle ipotesi di cui all'articolo 19, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643. Si applica l'articolo 21, secondo comma, con la maggiorazione di interessi di cui al comma precedente.

ART. 7.

Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è aggiunto l'articolo 75-bis:

« La perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, è portata in diminuzione del reddito complessivo imponibile dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto. È in facoltà del contribuente chiedere la compensazione della perdita con i redditi prodotti nei cinque periodi di imposta antecedenti a quello in cui la perdita si è verificata ».

ART. 8.

L'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 598, è sostituito dal seguente:

« Per le perdite delle società e degli enti di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 2 si applicano le disposizioni dell'articolo 75-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 ».

ART. 9.

Nella determinazione del reddito imponibile delle imprese e delle società non tassate in base a contabilità semplificata,

VIII LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

è detraibile per l'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della presente legge e per i cinque esercizi successivi, il 50 per cento della eccedenza degli investimenti effettuati in ciascun esercizio nel territorio nazionale in nuovi impianti ed in ampliamenti, trasformazioni, ricostruzioni e ammodernamenti di impianti esistenti, in confronto alla media degli investimenti effettuati agli stessi titoli nei cinque esercizi anteriori all'entrata in vigore della presente legge.

Per i soggetti che hanno iniziato la loro attività da meno di cinque esercizi e che all'entrata in vigore della presente legge hanno svolto l'attività almeno per un esercizio, l'eccedenza, agli effetti previsti dal comma precedente, si determina in confronto alla media dell'ammontare degli investimenti effettuati nell'unico esercizio.

Per i soggetti che inizino l'attività dopo l'entrata in vigore della presente legge o che all'entrata in vigore della presente legge non hanno ancora compiuto un esercizio di attività, la detrazione avrà luogo nella misura del 15 per cento degli investimenti nel territorio nazionale in nuovi impianti ed in ampliamenti, trasformazioni, ricostruzioni ed ammodernamenti di impianti esistenti che hanno luogo nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della presente legge e nei due esercizi successivi.

Nei casi di fusione si considera il complesso degli investimenti effettuati dalle società partecipanti.

Nei casi di concentrazione, gli investimenti effettuati dalla società apportante, relativamente al complesso aziendale conferito, si considerano tra gli investimenti della società che ha ricevuto l'apporto.

La detrazione prevista dai precedenti commi del presente articolo opera anche nella determinazione della perdita ai fini della compensazione con gli utili degli esercizi precedenti o successivi.