

1° FEBBRAIO 1973
ORE 13,30

« FINALITA' E CARATTERISTICHE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E SUE RIPERCUSSIONI NEL CAMPO ECONOMICO »

Relatore :
Comm. Dott. Francesco Mazza

Presiede: Prof. Avv. Tommaso Mirabella.

Soci presenti: N. 43 (*elenco nominativo alla fine della comunicazione*).

Percentuale di presenza: 40 %.

Visitatore: Prof. Andrea Parlato del R.C. di Palermo-Est.

Il Presidente, dopo di aver rivolto il consueto saluto ai presenti, invita il Prof. Mazza ad introdurre l'impegnativo tema del giorno.

La parola al Comm. Dott. Francesco Mazza, Ispettore Compartimentale per le I.I. I.I.

Illustre Presidente, egregi Consoci,

l'argomento che oggi dovrò trattare certamente non è il più adatto ad agevolare la digestione. Ma io ho fatto in modo di « assimilarlo » e cercherò di non annoiare limitando la mia esposizione al tempo necessario.

Ho voluto cambiare il titolo che era stato preannunziato: da « I primi passi dell'IVA » a « Finalità e caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto e sue ripercussioni nel Mercato Economico », in quanto ho ritenuto opportuno illustrare le caratteristiche principali dell'imposta sul valore aggiunto.

Per fare ciò ho dovuto risalire prima all'imposta generale entrata, all'imposizione indiretta ed accennare anche all'importanza che questa ha assunto negli ultimi decenni nei paesi europei.

Certamente non dirò niente di nuovo ai cultori di diritto tributario, nè, tanto meno, dirò qualcosa di nuovo al Prof. Parlato. Però, cercherò di dare un'idea del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto a tutti coloro che svolgono un'altra attività in ben altri settori e indicare i motivi per cui l'Italia è stata indotta a sostituire l'IGE col nuovo tributo.

(Comunicazione del socio, Dott. Francesco Mazza, alla riunione conviviale del 1° febbraio 1973).

Il sistema fiscale italiano è stato profondamente modificato dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825.

Tale riforma prevede nel campo delle imposte dirette la istituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, e della imposta locale sui redditi, ed abolisce nel contempo la vasta gamma di imposte dirette, che gravano separatamente i singoli redditi secondo la loro fonte produttiva.

Nel settore dell'imposte indirette, invece, stabilisce l'istituzione della imposta sul valore aggiunto in sostituzione dell'Imposta Generale Entrata e di altri venti tributi minori e la revisione dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo, dell'imposta ipotecaria, della tassa sulle concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli. La legge delega sulla riforma tributaria, inoltre prescrive le norme di massima per l'adeguamento ed il perfezionamento della disciplina dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso, la riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria ed il riordinamento delle entrate degli enti locali.

Sebbene l'attuazione del nuovo sistema dell'imposizione diretta sia stata rinviata al 1°-1-1974, e si è ancora in attesa delle norme delegate, dai principi fissati dalla legge delega si può facilmente desumere la struttura delle future imposte e la funzione innovatrice del piano organico di riforma.

Uno dei principi basilari che più caratterizzano il nuovo sistema impositivo è quello della determinazione analitica dei redditi, che si potrà ottenere attraverso una valutazione obiettiva risultante dalla regolare tenuta dei libri contabili, e di conseguenza si rinuncia implicitamente al principio della determinazione sintetica dei redditi, che si basa su valutazioni induttive, anzichè su prove documentate.

A questo scopo è in corso la realizzazione della anagrafe tributaria (anzi ha iniziato il suo funzionamento dal 1° gennaio 1973 esclusivamente per l'I.V.A.), che sarà efficace strumento di controllo, dopo che ad essa affluiranno dagli uffici statali e dagli uffici degli Enti locali le notizie e i dati utili per gli accertamenti. Forse la collaborazione tra tutti gli uffici

competenti in materia potrà assicurare non solo una azione unitaria contro l'evasione, ma anche una più efficace giustizia fiscale e sociale ed una più equa distribuzione dei redditi.

Poichè, però, la riforma tributaria è stata effettuata con il 1° gennaio 1973 solamente per le imposte indirette, ritengo opportuno limitare la mia conversazione — certamente nelle linee generali — all'imposta sul valore aggiunto che di questo settore è considerato attualmente il tributo più in vista, sia per il rilevante gettito che dovrebbe assicurare all'Erario dello Stato, sia per le profonde innovazioni, apportate dalla legge istitutiva, che si ripercuotono nel campo degli operatori economici dell'intero Paese.

Prima di iniziare la mia conversazione su un tema di tanta attualità, vorrei aprire una breve parentesi per illustrare succintamente l'importanza che ha assunto negli stati moderni l'imposizione indiretta e specialmente quella parte di essa cosiddetta « imposta sulle vendite o imposta sulla cifra degli affari ».

Introdotta per esigenze di carattere straordinario durante o poco dopo la prima guerra mondiale, è divenuta un istituto permanente della finanza dei vari Stati, collocandosi tra le fonti più importanti delle entrate tributarie. Una idea precisa dell'importanza di tale forma d'imposizione è data in sintesi dalle seguenti percentuali, che indicano il gettito dell'imposta sugli scambi rispetto al totale delle entrate fiscali dei seguenti Stati nell'anno 1966, pubblicate dal Bollettino Generale di Statistiche delle Comunità Europee :

Belgio	35,75 %	Francia	38 %	Germania	25,90 %
Italia	22,88 %	Lussemburgo	21 %	Olanda	19,36 %
Inghilterra	7 %				

In effetti il termine « imposta sugli scambi o imposta sulle vendite o imposta sulla cifra degli affari » è alquanto generico, e prima che fosse adottata l'imposta sul valore aggiunto nei paesi dell'area della Comunità Europea si raggruppavano sotto questa denominazione imposte aventi caratteristiche, finalità ed effetti diversi. Molti studiosi hanno affermato che tali imposte vanno considerate come complementari rispetto a quelle sul patrimonio e sui redditi, e ne hanno sostenuto l'utilità e la necessità in quanto è impossibile colpire totalmente la capacità contributiva mediante l'imposta sui redditi.

Ma la ragione principale che ha fatto affermare questa forma d'imposizione si deve alla relativa maggiore facilità di accertamento e di riscossione, nella minore percentuale di evasione ed anche, come dice il Puviani, « nella minore sensazione di penosità che ne derivava al contribuente », specialmente perché avendo questo tributo la tendenza di traslare in avanti il carico d'imposta, riesce quasi impossibile al contribuente discernere la componente fiscale nel prezzo che paga per le merci acquistate.

Accanto a questi pregi unanimamente riconosciuti, che ha indotto la maggior parte degli Stati moderni ad utilizzare tale forma di imposizione indiretta per risanare in parte i propri bilanci, era stato da tempo avvertito un difetto e cioè la possibilità di eventuali distorsioni negli scambi internazionali, specialmente in materia di concorrenza qualora i prodotti fossero esportati senza lo sgravio della imposta assolta nel ciclo produttivo o com-

merciale ed i prodotti non fossero assoggettati allo stesso carico d'imposta sopportato dagli analoghi prodotti nazionali.

E' da precisare, inoltre, che la maggior parte di tali imposte erano — come la nostra Imposta Generale Entrata — « a cascata », e ciò faceva in modo che i beni fossero colpiti *in pieno in tutti i passaggi* dalla produzione alla distribuzione, provocando così un « effetto cumulativo » con la conseguenza che l'onere globale del tributo che grava su un determinato prodotto è tanto maggiore quanto più elevato è il numero dei passaggi dal produttore al consumatore.

Infatti l'imposta a cascata — e ripeto tale era la I.G.E. aveva il difetto di non essere neutrale (cioè indifferente al numero dei passaggi) e pertanto, in materia di concorrenza, non attuava il principio di uguaglianza del trattamento fiscale tra le imprese.

Da questi esempi si rileva che l'incidenza di tale tipo di tributo sullo stesso bene, che viene venduto allo stesso prezzo, varia secondo il numero dei passaggi precedenti a quello finale di vendita al consumatore.

Esempio A :

1°	Passaggio	L. 1.000	×	4 %	=	L. 40		
2°	»	» 2.500	×	»	=	» 100		
3°	»	» 4.000	×	»	=	» 160		
4°	»	» 5.000	×	»	=	» 200	. . . L. 500	
5°	ed ultimo passaggio	» 6.000	×	»	=	» —	. . . » 240	
							<u>L. 470</u>	
		TOTALE						
	Incidenza del tributo						12,33 %	

Esempio B :

1°	Passaggio	L. 1.000	×	4 %	=	L. 40	
2°	»	» 2.500	×	»	=	» 100	
3°	ed ultimo passaggio	» 6.000	×	»	=	» 240	
						<u>L. 380</u>	
		Totale del tributo					L. 380
	Incidenza del tributo						6,33 %

Con questi esempi viene dimostrato che, a parità di prodotto e di prezzo, il carico fiscale variava secondo il grado di integrazione o di autosufficienza dell'impresa. Infatti per le imprese integrate, che erano in condizione di elaborare la materia prima sino al prodotto finito, gli stadi intermedi non costituivano cessioni ma passaggi da un reparto all'altro della stessa azienda e quindi non erano soggetti all'Imposta Generale Entrata. Ciò provocava una grave sperequazione fiscale con i suoi riflessi economici agli effetti concorrenziali del mercato, con danno specialmente delle piccole imprese o di quelle altamente specializzate.

Simili inconvenienti, forse in modo più determinante, si manifestavano negli scambi internazionali. Quando si esportava un prodotto, oltre

all'esenzione dell'imposta su tale vendita, lo Stato rimborsava all'esportatore anche il cumulo delle imposte pagate negli scambi precedenti, affinché il prodotto potesse uscire completamente « detassato ». Quando, invece, si importava un prodotto, si applicava il procedimento inverso, e cioè lo Stato, oltre all'applicazione dell'aliquota d'imposta prevista per quel prodotto, esigeva pure un'imposta di conguaglio, pari al cumulo dell'imposta che avrebbe dovuto sopportare un analogo prodotto nazionale. Ma poichè non era possibile, a causa dell'insufficiente trasparenza (cioè possibilità di calcolare esattamente l'ammontare complessivo del tributo dovuto in tutti i passaggi) del tributo, determinare con esattezza le aliquote compensative, necessariamente queste non potevano essere che approssimative o forfettarie, e pertanto si prestavano a manovre che spesso mascheravano premi all'esportazione o dazi protettivi all'importazione (concedendo un maggiore abbuono fiscale di quello dovuto, il prodotto esportato veniva agevolato, come imponendo un maggiore carico fiscale al prodotto importato, questo veniva danneggiato).

Per questi motivi sin dai primi studi fatti nell'ambito della Comunità Europea per la riorganizzazione delle imposte sulla cifra degli affari, fu guardato con una certa diffidenza alle imposte « a cascata », in quanto esse mal si adattavano a soddisfare gli obiettivi di neutralità del fattore fiscale auspicati dai negoziatori del Trattato di Roma.

In seguito apposite indagini hanno confermato quanto era stato supposto, e pertanto, la Comunità Economica Europea ritenne non solo enunciare rigide norme per contenere i possibili abusi degli Stati interessati alla fissazione delle misure di compensazione, ma anche curare le premesse per la eliminazione di tali inconvenienti con l'emanazione di « direttive » tendenti ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri, relative alle imposte sulla cifra degli affari.

Intanto i componenti delle Commissioni Europee competenti si posero alla ricerca di un tributo che avesse principalmente le caratteristiche della neutralità e della trasparenza, e la loro attenzione fu attratta dalla « Tassa sul valore aggiunto », che vantava in Francia una trentennale esperienza e che attraverso una tormentata legislazione era riuscita ad affermarsi nel campo tributario di quel Paese, in quanto poteva contemperare esigenze fra loro diverse, come quelle di evitare il cumulo d'imposta, di distribuire il prelievo lungo l'intero processo economico e realizzare una detassazione completa dei prodotti all'esportazione.

In considerazione delle caratteristiche di questo tributo la scelta definitiva cadde su di esso, e com'è noto l'imposta sul valore aggiunto è stata adottata da tutti i Paesi aderenti alla Comunità Economica Europea ed adesso sin dal 1° gennaio del corrente anno è stata istituita anche in Italia.

In effetti quali sono i pregi di questo tributo?

Secondo gli studiosi di problemi fiscali l'imposta sul valore aggiunto ha il pregio « dell'alto rendimento unito a quello della razionalità ». « E' in grado di fornire elevati gettiti, in quanto il carico d'imposta si distribuisce fra tutti gli operatori economici e nel contempo assicura un soddisfacente grado di razionalità, attesa la mancanza di effetti cumulativi, e la conseguente unicità di incidenza finale ».

In pratica il pagamento di detto tributo viene frazionato fra tutti gli stadi economici compresi nel suo campo di applicazione, di modo che il tributo viene percepito solamente su quella parte di valore che ogni impresa aggiunge durante ogni fase del ciclo produttivo o distributivo. Con-

seguentemente ad ogni stadio viene colpita una parte del prezzo del prodotto e la totalità di questi pagamenti frazionati costituisce l'intero ammontare dell'imposta gravante sul prezzo finale dell'ultimo stadio.

Da quanto sopra detto si può desumere che con l'IGE, che era una imposta a cascata, l'ammontare del tributo doveva essere versato ad ogni passaggio interamente allo Stato, mentre con l'IVA viene versata solamente la differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta al momento della vendita del prodotto e quello assolto precedentemente.

Inoltre, l'imposta sul valore aggiunto garantisce sul piano nazionale la neutralità fiscale all'impresa in quanto le merci dello stesso tipo — a parità di prezzo — sono gravate dal medesimo carico fiscale, indipendentemente dal numero dei passaggi intermedi che avvengono durante il ciclo di produzione e di distribuzione. Sul piano internazionale, poi, elimina l'applicazione delle misure compensative forfettarie in quanto non più necessarie per l'automatica detassazione dei prodotti da esportare e l'altrettanto automatica tassazione dei prodotti importati, che sconteranno la medesima aliquota degli analoghi prodotti nazionali.

Ora possiamo controllare se sul piano nazionale il meccanismo di applicazione di detta imposta consente di fare pervenire il prodotto al consumatore finale sempre con lo stesso carico tributario, qualunque sia il numero degli stadi che il prodotto ha attraversato nella fase di produzione ed in quella di distribuzione.

Esempio 4 passaggi :

	Prezzo di vendita	Valore aggiunto	Aliquota	Imposta
1° Produttore . . . L.	4.000	L. 4.000	12 %	L. 480
2° » . . . »	9.000	» 5.000	12 %	» 600
Grossista . . . »	12.000	» 3.000	12 %	» 360
Dettagliante . . . »	14.000	» 2.000	12 %	» 240
TOTALE		L. 14.000		L. 1.680

Esempio 2 passaggi :

1° Produttore . . . L.	4.000	L. 4.000	12 %	L. 480
Dettagliante . . . »	14.000	» 10.000	12 %	» 1.200
TOTALE		L. 14.000		L. 1.680

Il grado di autosufficienza delle imprese, che con un'imposta a cascata influisce sull'incidenza finale, cessa di avere rilevanza in regime di I.V.A. Infatti dagli esempi sopra citati si rileva che il carico tributario rimane invariato nonostante il numero dei passaggi sia diverso.

Altro pregio dell'I.V.A. è quello di essere sempre calcolabile (trasparente). Infatti, poichè tale imposta è tenuta sempre distinta dal prezzo per consentirne la detrazione (detrazione di cui parlerò subito), è facile conoscere l'ammontare dell'imposta assolta nei vari cicli di produzione e di di-

stribuzione (basta moltiplicare il prezzo per l'aliquota e si avrà la somma dei versamenti effettuati).

Questi risultati, che costituiscono le caratteristiche principali del tributo, non potrebbero essere conseguiti se non fosse stato ideato il meccanismo delle « detrazioni » e se non fosse stato imposto dal legislatore all'operatore economico il diritto-dovere della rivalsa.

Chi cede un bene o presta un servizio deve addebitare l'imposta in fattura all'altra parte contraente; l'addebito in fattura dell'imposta attribuisce all'acquirente l'esercizio del diritto alla detrazione. In sostanza il contribuente paga l'imposta sull'acquisto di beni e servizi ai propri fornitori e riscuote dai propri clienti l'imposta ad essi addebitata, versando all'Erario dello Stato la differenza di imposta fra quella addebitata all'acquirente e quella pagata al suo fornitore.

Egli così non fa altro che anticipare delle somme che ricupererà in seguito, e per questi motivi opera analogamente all'esattore, dato che il peso dell'imposta non è destinata a gravare su di lui. Perché possa essere più chiaro il meccanismo della detrazione ritengo necessario ricordare che in forza del primo comma dell'art. 17, espressamente richiamato dall'art. 19 del Decreto delegato, istitutivo dell'I.V.A. la detrazione ha carattere di « globalità » nel senso che « la differenza di imposta da versare non è calcolata su ogni singolo atto economico, ma con riferimento a massa di operazioni attive e passive ». E' inutile rilevare che l'imposta relativa allo acquisto dei beni e dei servizi può essere detratta immediatamente anche se la fattura non è stata pagata al fornitore ed indipendentemente dalla natura dei beni (mobili o immobili) o della loro durata economica (ammortizzabili o non).

Ciò non significa che il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti sia illimitato ed incondizionato, in quanto la legge delega prescrive che gli acquisti devono essere effettuati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione, che tali acquisizioni siano inerenti all'attività espletata, e che si tratti di acquisti non utilizzati nelle operazioni esenti di cui all'art. 10 primo comma.

Queste condizioni sono state poste: la prima per evitare che della detrazione possano beneficiare beni e servizi che il soggetto acquista come consumatore finale e non nell'esercizio della sua attività imprenditoriale; per esempio acquisto di materiali occorrenti per un suo alloggio privato oppure acquisto di oggetti in cui è difficile distinguere se si tratti di consumi privati oppure aziendali (tappeto pregiato, macchine di lusso ecc.). La seconda condizione voluta dal legislatore sta ad evitare che le imprese con cifre d'affari esenti, siano, in assenza di debito d'imposta, costantemente in credito verso l'Erario per l'imposta pagata « a monte ».

In pratica, però, il divieto di detrazione dell'imposta è limitato alle prestazioni di servizi elencati nel 1° comma dell'art. 10, in quanto, per esempio per la cessione di beni destinati all'esportazione e per le operazioni ad esse assimilate, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 8 e 9) è consentita la detrazione dell'imposta pagata a monte, poichè, come si è detto precedentemente, tali beni o le prestazioni di tali servizi hanno diritto alla completa detassazione.

A questo punto ritengo opportuno accennare, sebbene molto brevemente, alla fase di transizione dall'IGE all'IVA, che costituisce un periodo piuttosto delicato per l'economia nazionale. Appunto per questi motivi il legislatore ha voluto disciplinare la materia prima con il Decreto-Legge 25

maggio 1972, n. 202, convertito con modificazioni in Legge 24 luglio 1972, n. 321, e poi con gli articoli 82 e segg. del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'imposta valore aggiunto.

Infatti, se il legislatore non avesse emanato apposite norme, le scorte e i beni non ancora ammortizzati in possesso sia dei produttori che dei commercianti all'ingrosso e al dettaglio, avrebbero subito, al momento del passaggio dal regime dell'imposizione a cascata a quello del valore aggiunto, una doppia tassazione: quella dell'IGE già pagata, che non sarebbe stata possibile recuperare mediante il meccanismo della detrazione, e quella dell'Imposta sul valore aggiunto. Ciò avrebbe provocato un diverso trattamento fiscale tra imprese aventi merci giacenti in magazzino alla data del 31-12-1972 e quelle che hanno atteso per fornirsi di nuova merce l'entrata in vigore del nuovo tributo.

Con questi provvedimenti viene concessa tanto la detassazione ai fini dell'IVA quanto la detrazione dell'IGE sugli acquisti di capitale circolante e delle scorte effettuate dal 1° settembre 1971 al 25 maggio 1972 e di capitale fisso dal 1° luglio 1971 al 25 maggio 1972.

Per potere beneficiare di tali agevolazioni, occorre, però, che gli operatori economici producano valide documentazioni ed osservino determinate formalità entro i limiti stabiliti dalle disposizioni legislative.

Ad esempio per potere godere della detrazione dei beni strumentali (art. 82 decreto IVA) occorre che l'acquisto o l'importazione siano coperti da fatture o da bollette doganali e che i beni siano posseduti dal contribuente alla data del 25 maggio 1972. Per potere invece usufruire della detassazione delle scorte e degli acquisti dei beni non strumentali, il contribuente può scegliere una duplice procedura: o chiedendo la detassazione globale, presentando entro l'11 febbraio 1973 apposito inventario all'Ufficio I.V.A. o optando per il sistema forfettario, ed in questo caso deve avere cura di raggruppare tutte le fatture relative agli acquisti dei beni effettuati nel periodo dal 1° settembre 1971 al 25 maggio 1972, a nulla influendo, nel frattempo, che parte della merce sia stata venduta.

Così ho accennato alla struttura dell'I.V.A. ed ai suoi pregi. Ma quali sono i suoi difetti? Per il momento non sono visibili perché le norme che la regolano debbono essere applicate a casi concreti, però non è da sot tacere che il nuovo tributo sin dal suo inizio abbia denunziato negli ambienti interessati, specie dell'Italia Meridionale ed Insulare, un certo turbamento, non tanto derivante dai principi generali che lo distinguono dalla soppressa I.G.E., quanto per quelle sue norme che impongono una tecnica applicativa diversa, a cui la grande maggioranza degli imprenditori italiani non era abituata.

Le ansie più diffuse si riscontrano nel settore dei piccoli e medi operatori economici che si vedono costretti ad effettuare tutti quegli adempimenti formali di natura contabile-amministrativa che sono prescritti dagli art. 21 e segg. del D.P.R. 21-10-1972, n. 633. All'obbligo della regolare conservazione e registrazione delle fatture e tempestiva registrazione degli acquisti e delle vendite effettuati dalla impresa e delle operazioni ad essi connesse, i contribuenti guardano con timore e diffidenza.

Secondo alcuni di essi, questi adempimenti li obbligano a seguire un ritmo di lavoro non confacente alla loro normale attività e li costringe ad approntare un'attrezzatura costosa, di cui non avevano completamente bisogno, sottoponendoli d'altra parte ad un controllo fiscale che potrebbe diventare vessatorio.

Se, in alcuni casi, tali preoccupazioni possono ritenersi in parte giustificate, bisogna anzitutto sfatare l'infondato preconcetto che l'I.V.A. sia un tributo pieno di difficoltà strutturali e di defaticanti incombenze. Con un po' di serenità, e con un po' di buona volontà si constaterà che esso è basato su precise tecniche di calcolo che non sono altro che addizioni e sottrazioni da riportare sulle prescritte denunzie entro le scadenze stabilite.

Bisogna, inoltre, che ogni imprenditore ricordi che il peso dell'imposta non è destinato a gravare su di lui, ma sul consumatore finale, e pertanto il suo compito è quello di collaborare con gli organi degli uffici finanziari per la esatta interpretazione delle norme di legge. E' in ogni caso, opportuno tenere in debita evidenza che il nuovo tributo concorre ad eliminare la concorrenza nel mercato nazionale ed è improntato in modo tale da evitare qualsiasi distorsione negli scambi internazionali.

E', pertanto, interesse di tutti i cittadini, quali portatori primari di diritti e doveri che compongono il rapporto tributario, l'uniforme applicazione del tributo, anche se, nella fase iniziale, le novità previste per la sua attuazione possano provocare qualche disorientamento.

Una riforma di tale portata sarà certamente suscettibile di modifiche, ma è giusto sin d'ora soffermarsi sull'idea che i problemi che via via sorgono debbono essere risolti da uno studio approfondito e con l'animo di migliorare il sistema con critiche costruttive.

E' bene, infine, tenere presente che l'Amministrazione Finanziaria nei primi tempi di attuazione della riforma chiamerà tutti i cittadini a collaborare, e come ha detto il professor Cesareo, Direttore Generale delle Tasse e delle II.II. sugli affari, « la forza di persuasione prevarrà sull'azione repressiva ».

Per quanto riguarda le ripercussioni dell'I.V.A. sul mercato, bisogna convenire che ogni modifica provoca in sede di prima attuazione certi squilibri. E pertanto non c'è da meravigliarsi che la riforma tributaria stia apportando un certo disorientamento per quanto riguarda i prezzi in questo ultimo esercizio di tempo. In tutti gli altri Paesi, membri della C.E.E. che hanno applicato l'I.V.A., è stato registrato un certo aumento di prezzi, sia all'ingrosso che al dettaglio. Si è trattato in linea di massima di effetti automatici, derivante dall'assestamento dei prezzi a seguito della nuova tecnica di prelievo prevista per il nuovo tributo. Infatti nel Belgio, ove l'IVA è stata istituita il 1° gennaio 1971 è stato riscontrato un aumento di prezzi, con una percentuale media del 5,6 %. In Francia, ove la vecchia tassa sul valore aggiunto è stata estesa ai dettaglianti il 1° gennaio 1968 si è riscontrato un aumento di prezzi con una percentuale media del 4,1%. In Germania, ove l'IVA è stata istituita il 1° gennaio 1968, un aumento del 4 %. Nel Lussemburgo, ove l'IVA è stata istituita il 1° gennaio 1970 il 4,2 %. In Olanda, ove l'IVA è stata istituita il 1° gennaio 1969 il 6,8 %.

E' necessario, però, indagare se le riforme tributarie abbiano una qualsiasi relazione con le spinte all'aumento dei prezzi, o se tale fenomeno sia dovuto ad iniziative che trovano la loro radice nella speculazione.

In Italia i prezzi non avrebbero dovuto subire alcun aumento. Nel fissare le nuove aliquote, il legislatore ha voluto che il gettito della nuova imposta non fosse superiore a quello complessivo delle imposte dell'antiriforma. E' logico che potrà accadere che in alcuni settori l'ammontare complessivo delle imposte pagate prima del 31-12-1972 sia inferiore a quello derivante dalla nuova imposta, in altri uguale, in altri superiore. Ad esempio è stato accertato che la carne dovrebbe essere venduta ad un

prezzo inferiore perché, da calcoli fatti, tra l'I.G.E. e l'imposta di consumo il carico fiscale precedente variava tra il 12 % ed il 16,50 %, mentre con l'IVA è del 6 %.

E' questo un esempio che vale per molti altri casi. Pertanto occorre che tutti coloro che intervengono nel processo produttivo-distributivo facciano meglio i loro conti e guardino in modo più concreto al fenomeno economico che si è venuto a realizzare con l'istituzione del nuovo tributo.

A me risulta personalmente che qualche commerciante o qualche albergo tentava di percepire l'IVA dai clienti, prima ancora che la legge istitutiva fosse entrata in vigore. E ciò non è leale, non è morale, e... non vorrei aggiungere altri aggettivi. In Italia sin dal 1° gennaio del volgente anno sta succedendo la fine del mondo. C'è chi definisce la IVA un mostro sacro, c'è chi la indica come il tributo indemoniato: si è istaurata la Psicosi dell'IVA. Tutti parlano a proposito ed a sproposito di « imposta a cascata » di « detassazione » « di rivalsa » e di fantomatiche agevolazioni di cui ognuno crede di potere usufruire. Ma, a parte queste considerazioni, io ritengo che due fattori contribuiscono a determinare questo disorientamento generale: la paura e la furbizia. Io mi auguro che siano molto più numerosi quelli che hanno paura che i furbi; perché ai primi sarà possibile fare comprendere che l'IVA non è altro che un tributo che ha sostituito, con sistemi più moderni, non solo l'Imposta Generale Entrata, ma anche il Dazio Consumo e molti altri tributi (20 per la cronaca), e pertanto non dovrebbe incutere paura ai *cittadini osservanti delle leggi*, mentre per i secondi non sarà valido alcun ragionamento, in quanto questi hanno già deciso il loro comportamento.

Nè sono mancate le critiche, critiche acerbe, dure, impietose addirittura contro l'Amministrazione Finanziaria nel suo complesso, per l'organizzazione, secondo l'opinione di alcuni, non completamente soddisfacente nel primo giorno dell'apertura degli Uffici. Qualche giornale specializzato ha anche accusato l'Amministrazione di essersi fatta trovare, all'atto della riforma, scandalosamente impreparata.

Io credo che, possano considerarsi tali giudizi prematuri, in quanto dopo pochi giorni non si poteva essere in condizione di funzionare regolarmente, *non si doveva*, in quanto i tempi di esecuzione per l'applicazione del tributo dovevano essere adattati al momento opportuno all'organizzazione prestabilita in relazione alle norme di legge.

Ed affermo ciò poichè l'organizzazione era stata curata, spesso superando considerevoli difficoltà, nei minimi particolari. E non è giusto fare torto ad un'Amministrazione che ha avuto il senso civico ed anche il senso dello Stato — che si riallaccia ad un'antica e intemerata tradizione — di affrontare con un personale già numericamente insufficiente nuovi e più vasti compiti, e di avere avuto il senso di responsabilità di tentare di risolvere quella vasta gamma di problemi derivanti dalle nuove numerose disposizioni legislative che hanno modificato radicalmente l'intero sistema dell'imposizione indiretta. Mi consta che si deve allo spirito d'iniziativa, ed anche al coraggio di uno sparuto manipolo di funzionari ed al senso di collaborazione che anima quasi tutto il personale finanziario se gli Uffici IVA e gli altri Uffici del Registro, bene o male, con tutte le lacune che sono state evidenziate in questo primo periodo, siano stati posti in grado di funzionare e rendere quel tanto di cui l'Erario dello Stato ha assolutamente bisogno.

Oggi è il primo di febbraio, cioè il primo giorno in cui inizia il primo vero contatto tra gli Uffici IVA e contribuenti, poichè da oggi cominceranno

ad affluire le prime denunce mensili previste dall'art. 27 del più volte citato Decreto Presidenziale.

Io così ho finito la mia esposizione. Spero di non avervi annoiato. Vi ringrazio dell'ascolto.

Il Presidente, Prof. Mirabella, dopo aver ringraziato il Comm. Mazza per la lucida, completa ed esauriente dissertazione sul « fascinoso e torbido nome d'IVA », ritiene opportuno — dice — sentire l'altra campana, cioè il Prof. Parlato per avere l'eco di taluni aspetti pratici.

Indi a che invita il Prof. Parlato a volere integrare quanto ha detto il Relatore.

La parola al Prof. Parlato :

Signor Presidente, amici rotariani,

indubbiamente queste considerazioni preliminari per illustrare il meccanismo dell'IVA sono particolarmente importanti, ma è chiaro che una trattazione esauriente della vasta tematica richiederebbe una maggiore latitudine di tempo.

La relazione dell'Ispettore Compartimentale alle tasse ed alle imposte indirette, ci ha ricordato le caratteristiche essenziali della imposizione sul valore aggiunto quali neutralità, trasparenza, generalità, pagamenti frazionanti e ci ha ricordato, altresì, come l'imposta sul valore aggiunto in Italia, sia stata introdotta per un duplice ordine di motivi: di politica internazionale taluni, di politica interna tal'altri. Di politica internazionale, per la necessità di armonizzazione della imposizione sugli scambi nell'area del M.E.C.; di politica interna, per eliminare quelle vistose distorsioni che l'IGE provocava nell'ordinamento tributario italiano e che il relatore ha compiutamente identificato nel cosiddetto « effetto di cumulo » dell'imposta generale sull'entrata.

L'IVA è indubbiamente un'imposta trasparente, neutrale ed a pagamenti frazionati.

Non voglio insistere su quelle che sono alcune caratterizzazioni generali di un'imposta sul valore aggiunto. Il concetto di valore aggiunto, noto alla sfera economica come sistema di rilevazione statistica in tema di reddito nazionale, era meno noto al sistema fiscale.

Mi piace ricordare che d'IVA in Italia si parla da qualche tempo, ed è strano come, essa ci abbia colto un po' tutti alla sprovvista e val la pena di chiedersi perché.

Direi che tutti abbiamo sempre parlato dell'IVA in tema di effetti economici, di traslazione, di trasparenza, di neutralità, ma tutti abbiamo conosciuto il decreto-legge n. 633 del 26 ottobre '72, i primi di novembre, ossia solo un mese e mezzo prima che entrasse in applicazione e nessuno prima di allora ha potuto considerare l'aspetto applicativo. L'imposizione sul valore aggiunto diventerà opaca nel momento in cui l'operatore economico dovrà applicare una norma che non conosce, non ha avuto il tempo di vivere.

Non tutti siamo degli specialisti, le norme sono rivolte anche all'uomo della strada, all'uomo che deve applicarle, al quale non è consentito di ignorarle ma deve essere consentito di conoscerle.

Mi è noto che già, subito dopo l'emanazione della legge delega del '71 n. 825, venne messo in circolazione — in via ufficiosa — un primo

schema di decreto delegato IVA composto da una cinquantina di articoli, quindi un altro composto da 72 artt.; il 9-2-72, ne venne distribuito uno di 120; in fine alla commissione dei trenta, costituitasi dopo la crisi politica, ne venne sottoposto un'altro di 94 artt.

In altri paesi europei i provvedimenti di legge, per l'applicazione delle imposte sul valore aggiunto, furono resi noti con l'ampio margine di tempo idoneo a far sì che questi provvedimenti fossero prima noti ai contribuenti ed Amministrazione Finanziaria, poi applicati. Mi si perdoni per queste mie riflessioni leggermente critiche. Che l'Amministrazione Finanziaria sia pronta a recepire il meccanismo IVA è stato detto in diverse conferenze-stampa dai ministri in carica. Nessuno di noi dice che l'Amministrazione Finanziaria non sia stata solerte. Lo è stata; lo è stata per quanto poteva esserlo in riferimento ad un provvedimento tanto complesso e di così travagliata stesura.

Viceversa, a mio sommo avviso, l'Amministrazione Finanziaria sarebbe dovuta esser messa in condizioni di recepire e far proprio il decreto IVA, un congruo lasso di tempo prima, organizzare gli uffici prima che il decreto entrasse in vigore, consentire ai contribuenti di vincere la angoscia attraverso il dialogo con coloro che la norma dovevano applicare.

Ma forse le mie perplessità sono dettate da considerazioni di altro genere. In questo senso condivido quello che il Relatore ha detto, soprattutto quello che mi è sembrato sia stato precisato nell'ultima parte del discorso.

Diciamolo francamente: l'IVA è quell'imposta che tutti coloro che sono tenuti ad applicare nelle sue formalità tecniche, sostanzialmente non pagano. Infatti tutti i soggetti che si trovano impegnati nel ciclo, non sono i soggetti che nella realtà economica sopportano il tributo.

Val la pena richiamare brevemente una esemplificazione del meccanismo impositivo nell'IVA. Se il soggetto A cede al soggetto B delle materie prime per la somma di L. 100, secondo i principi che ci sono stati puntualmente descritti dal Relatore, emetterà una fattura nella quale esporrà distintamente L. 100 di corrispettivo, L. 12 di IVA con l'aliquota del 12%. Il soggetto acquirente pagherà al soggetto alienante L. 100 a titolo di corrispettivo, L. 12 a titolo di IVA; il soggetto alienante tratterrà per sé il corrispettivo e verserà l'IVA all'Amministrazione Finanziaria.

L'acquirente, a sua volta, nel ciclo di produzione e di distribuzione diventerà alienante, cederà la materia prima, ormai semivalorata al prezzo di L. 200, esporrà distintamente in fattura le 200 L. e distintamente le 24 L. d'IVA. L'acquirente pagherà 224 L. L'alienante tratterrà per sé le 200 L. a titolo di corrispettivo, tratterrà 12 L. come reintegrazione della somma pagata a monte a titolo di IVA e verserà all'Amministrazione Finanziaria le restanti 12 L.

Come si vede, il meccanismo non è complesso. Il meccanismo sarebbe tale da garantire una perfetta neutralità del tributo e una compiuta trasparenza dello stesso. Non critico, quindi, la struttura normativa quanto i tempi di approvazione delle norme. In queste mie somme considerazioni val la pena ricordare una circostanza: quando imprenditori e professionisti sono tenuti a registrare le operazioni imponibili, a creare determinate formalità, ciò che a mio avviso, incoscientemente o in maniera più evidente, preoccupa tali operatori, non è la circostanza che essi dovranno sopportare l'IVA, bensì quella che le registrazioni contabili che vengono

effettuate per l'IVA, avranno i loro riflessi sul piano dell'imposizione del reddito. Ciò è evidente perché i ricavi e le operazioni che vengono posti in essere e che sono economicamente irrilevanti ai fini dell'IVA, posto che l'imprenditore andrà a trasferire il peso fiscale in capo ad altri soggetti, lo saranno, invece, ai fini dell'imposizione indiretta.

Angoscia, quindi, ma non per l'IVA, ma per il fatto che con l'IVA si possa evidenziare una certa produttività e redditività del soggetto.

Ed allora meditiamo su un'altra circostanza: un meccanismo quale quello dell'IVA, a mio avviso, avrebbe dovuto trovare applicazione in tempi diversi: un'imposta così perfetta nel meccanismo tecnico contabile doveva entrare in vigore nel contesto di una più complessa riforma tributaria che avesse riguardo pure all'imposizione del reddito.

Qual'è la preoccupazione più evidente dell'imprenditore?

Diciamolo pure: la riforma tributaria è avvenuta perché la imposizione del reddito era imperfetta: in atto, nel 1973, si ha un meccanismo perfetto, quale quello dell'IVA, che coesiste con un sistema d'imposizione del reddito imperfetto.

A questo punto l'imprenditore si preoccupa; con l'attuale sistema abnorme di imposizione diretta, egli è abituato al ricorso sistematico al « concordato tributario » che non è una determinazione del reddito ma una rinuncia.

Evidentemente si tratta di una determinazione forfettaria che non potrà più avere luogo in vigenza dell'IVA.

Sono d'accordo con le assicurazioni del Ministero delle Finanze e degli Organi Finanziari, che non si terrà assolutamente conto in tema di imposizione diretta delle registrazioni compiute ai fini dell'IVA. Di questo gli operatori economici sono sufficientemente coscienti.

Ma, nella misura in cui non ci credono, questo legittima l'angoscia e viene a suffragio di quella mia argomentazione secondo la quale l'IVA si giustifica nel contesto più ampio di una più compiuta riforma tributaria. E proprio mentre ascoltavo le parole lucidissime del Relatore mi ponevo alcuni problemi di ordine concreto e voglio concludere questo mio rapidissimo intervento con delle considerazioni che attengono alla applicazione del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto, proprio per la circostanza che troppo spesso mi sono trovato a parlare in termini economici di imposta sul valore aggiunto ed è forse il momento di cedere il campo a più concrete considerazioni giuridiche.

Le operazioni imponibili nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, sono le seguenti: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nell'esercizio di imprese, le prestazioni di servizi compiute nell'esercizio di arti e professioni a favore di imprese, le importazioni.

Consideriamo questi presupposti. Se colui che cede il bene o che presta il servizio ha la qualifica di imprenditore, nulla questo: la operazione in quanto posta in essere da chi è imprenditore è imponibile.

La prestazione di servizi effettuata dal professionista è imponibile se resa ad una impresa. Non sono imponibili le cessioni di beni effettuate da privati; non sono imponibili le prestazioni di servizi effettuate da professionisti a favore di privati. E' l'ipotesi del medico: il medico, presta la sua normale attività a favore di un privato, il quale, in quanto privato, non realizza il presupposto d'imponibilità dell'IVA.

L'avvocato penalista, poichè la responsabilità penale è personale, non realizza la condizione d'imponibilità in quanto non rende la prestazione ad un soggetto nella qualità di imprenditore; a mio avviso, imponibile non è neppure la prestazione dell'avv. penalista il quale difenda un imprenditore per un reato compiuto nell'esercizio dell'impresa, in quanto la qualifica di imprenditore gradua e qualifica la fattispecie del reato nella sua posizione obiettiva, mentre, sotto il profilo soggettivo — essendo la responsabilità penale personale — fa sì che la prestazione sia resa a favore del soggetto.

Evidentemente in queste mie considerazioni vi sono dei principi da tener ben chiari: che cosa si intenda per cessione di beni, per prestazione di servizi, per esercizio di impresa e per esercizio di arte e professione.

Dirò subito che la normativa IVA risolve questi problemi nel combinato disposto, per l'esercizio d'impresa degli artt. 1 e 4, per l'esercizio di arti e professioni 1 e 5, per la cessione di beni e la prestazione di servizi 1 e 2, 1 e 3. Questi artt. dettano una serie di ipotesi per le quali si realizza o non il presupposto di imponibilità. E' ovvio che non posso soffermarmi su queste ipotesi che richiederebbero una più ampia indagine.

Solo una circostanza vorrei evidenziare alla Loro attenzione.

A me sembra che l'IVA, abbia subito nel suo iter di creazione, notevoli trasformazioni. Alludo alla circostanza, certamente nota a molti di Loro, ed al ns. Relatore, che il primo schema di decreto delegato in materia d'IVA, conteneva una norma dedicata al periodo di imposta che pur scomparsa nel testo definitivo, permane nella sua sostanza.

L'IVA è un'imposta sui consumi che non ha come presupposto legislativo immediato il consumo, ma è un'imposta sul consumo per la circostanza che, essendo la rivalsa obbligatoria, l'imposta andrà definitivamente a gravare in capo di colui che, essendo l'ultimo della catena del ciclo di produzione e di distribuzione del bene e del servizio, non avrà più possibilità di rivalersi e di trasferire in capo ad altri soggetti il peso fiscale. Ecco perché l'IVA è un'imposta sui consumi. Tuttavia gli artt. 50 e seguenti sul decreto IVA che riguardano l'accertamento, richiamano da vicino gli artt. 39 e seguenti del testo unico delle leggi sulle imposte dirette, cioè provocano un'assimilazione tra l'IVA che assume la qualifica di imposta indiretta sui consumi e le altre imposte dirette nel ns. sistema tributario.

Ringrazio Loro per l'attenzione che mi hanno rivolto.

Il Presidente ringrazia il Prof. Parlato per le precisazioni molto acute fatte e, date la vastità e l'importanza dell'argomento, ritiene opportuno rinviare il dibattito ad una data che verrà comunicata con circolare.

Abrignani, Ascione, Avola, Barbagallo Sangiorgi, Benfratello, Buffa, Callini, Capuano, Crescimanno F. G., Dagnino, Di Giovanni C., Di Giovanni V., Dragotta, Fatta O., Fazio, Gulì C., Gullo, Loffredo, Mazza, Melisenda, Mirabella T., Parlato Alfonso, Piscitello, Ramdor, Rezoagli, Rivarola, Ruggieri, Schifani, Sergio, Silvestri, Speciale L., Spina, Starrabba di Ralbiato, Steven, Tagliavia, Tavella, Tusa, Ugo, Vaccaro Todaro, Vassallo, Virga G.