

CAPITOLO PRIMO

LA RIFORMA DELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA DEGLI ANNI '70

Sommario: 1. La riforma tributaria e i suoi presupposti. - 2. I principi ispiratori delle imposte indirette. - 3. La riforma dell'imposizione indiretta e la normativa comunitaria. - 4. Le politiche fiscali degli ultimi anni.

1. LA RIFORMA TRIBUTARIA E I SUOI PRESUPPOSTI

La necessità di semplificare la legislazione tributaria e dare maggior chiarezza ai numerosi tributi esistenti in Italia, nonché l'esigenza di rispettare gli impegni internazionali assunti dall'Italia, determinarono negli anni '70 l'avvio nel nostro paese di una radicale riforma tributaria: in particolare occorre dare attuazione agli accordi CEE, che fissavano il divieto di discriminazione fiscale tra i beni prodotti in ciascuno degli Stati membri e sollecitavano con insistenza l'entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in sostituzione dell'IGE. La riforma innovò l'intero sistema tributario italiano con l'abolizione di decine di tributi e l'introduzione di nuove imposte come l'IVA, l'IRPEF, l'IRPEG e l'ILOR.

Con la legge 9-10-1971, n. 825, il Parlamento fissò i punti essenziali ed i metodi di attuazione della riforma tributaria, delegando il Governo ad emanare una serie di disposizioni per la realizzazione della stessa *secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività*.

Il Governo quindi predispose una lunga serie di decreti delegati che vennero emanati in due successive fasi:

- un *primo gruppo di 19 decreti*, relativi alle *imposte indirette*, ai *tributi locali*, al *contenzioso tributario* e all'*ordinamento dell'amministrazione finanziaria*, emanati il 26 ottobre 1972, entrato in vigore il 1° gennaio 1973.

Alla base della riforma dell'imposizione indiretta c'è stata l'istituzione dell'IVA, con D.P.R. 633/72, che ha sostituito l'IGE, colpevole per il

suo carattere di tributo indiretto a cascata di *incidere differentemente sul valore finale del bene*, a seconda dei passaggi dello stesso, e di *favorire così la concentrazione di imprese*.

Molte modifiche apportate alle altre imposte indirette sono state poi dettate dalla necessità di rendere la normativa tributaria compatibile con l'IVA e di evitare una doppia imposizione fiscale o di abolire quelle imposte che per la scarsità del gettito apparivano antieconomiche;

- un *secondo gruppo di 10 decreti*, attinenti alle *imposte dirette*, alla *ri-scossione e all'accertamento*, emanati il 29 settembre 1973, entrato in vigore il 1° gennaio 1974.

La legge-delega prevedeva una *prima fase* di attuazione, nella quale sarebbero state introdotte le opportune misure correttive ed integrative (in particolare fu concessa al Governo la delega di modificare liberamente nei primi due anni le aliquote IVA e delle imposte dirette), ed una *seconda fase*, da realizzarsi nei tre anni successivi, caratterizzata dalla redazione di un Testo unico della materia positiva.

Il varo della riforma subì una serie di proroghe e slittamenti (in primo luogo lo sfasamento nell'emanazione dei due gruppi di decreti), ampiamente criticati dagli organi della Comunità Europea che avevano imposto dei termini molto rigorosi per l'armonizzazione dei sistemi fiscali tra i Paesi membri, passo essenziale verso l'Unione economica europea.

A seguito di continue proroghe, solo dal 1986 ha avuto inizio l'emanazione dei testi unici per singoli tributi: con il D.P.R. 26-4-1986, n. 131 è stata coordinata e raccolta l'intera materia connessa all'*imposta di registro* e, successivamente, con il D.P.R. 22-12-1986, n. 917, integrato dal D.P.R. 4-2-1988, n. 42, è stato emanato il *Testo Unico delle imposte sui redditi* (TUIR). Quest'ultimo raccoglie le disposizioni dei D.P.R. 597, 598 e 599 del 1973, e successive integrazioni.

Successivamente con il D.P.R. 30-10-1990, n. 346 è stato emanato il *testo unico in materia di imposta sulle successioni e donazioni* e con D.P.R. 30-10-1990, n. 347 è stato approvato il *Testo unico su imposte ipotecaria e catastale*.

I citati Testi unici, che peraltro sono stati più volte ritoccati, contengono alcune consistenti modifiche e innovazioni rispetto ai precedenti dettati normativi, nel rispetto dei limiti e dei criteri informatori della legge delega, mantenendo comunque inalterata la struttura dei singoli tributi.

Anche in *materia doganale* la riforma venne ultimata dopo un parto lungo e non certo indolore. La precedente normativa, risalente al 1940, era ormai superata, specie dopo l'istituzione del *Mercato Comune* che ha abolito i dazi doganali fra i Paesi membri ed ha istituito una tariffa comune verso i Paesi terzi.

A seguito della legge delega n. 29 del 1968 vennero emanati (1970 e 1971) decreti legislativi innovativi solo di una parte della normativa, cui seguirono altri decreti di attuazione delle disposizioni della Comunità Europea. La materia si era così fatta ancora più vasta e farraginoso e si rese perciò improcrastinabile l'emanazione del Testo unico delle leggi doganali, avvenuta con il D.P.R. 43/73, in seguito sostituito dal D.Lgs. 504/95.

2. I PRINCIPI ISPIRATORI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Le imposte indirette *colpiscono la manifestazione di ricchezza al momento della spesa*, cioè quando la ricchezza viene consumata o trasferita.

Nell'ambito della categoria delle imposte indirette vengono solitamente individuati dalla dottrina due gruppi omogenei.

A) Le imposte sul consumo

Tali imposte sono **imposte reali**, perché colpiscono i consumi considerati quali indiretta manifestazione di ricchezza indipendentemente da qualsiasi valutazione in ordine alla capacità contributiva del soggetto.

La riscossione di queste imposte può essere di tipo:

- *immediato*, quando sono pagate dal fruitore del bene (ad es. le tasse automobilistiche);
- *mediato*, quando non vengono pagate dal consumatore in modo diretto, ma attraverso i produttori o i commercianti, i quali si rivarranno sul consumatore finale (esempio tipico sono i *monopoli fiscali*, i *dazi doganali* etc.).

Le principali imposte sul consumo e sugli scambi sono: l'imposta sul valore aggiunto (IVA); i monopoli fiscali; le imposte di fabbricazione; i dazi doganali; la tassa sulla proprietà degli autoveicoli, navi e aerei; l'imposta sugli intrattenimenti.

B) Le imposte sui trasferimenti di ricchezza

Tali imposte *colpiscono la ricchezza (manifestazione indiretta) nel momento in cui avviene il trasferimento* (dei beni, diritti, crediti etc.) da un

soggetto all'altro sia dietro il pagamento di un corrispettivo sia a titolo gratuito.

Il presupposto dell'imposizione, per la maggior parte di queste imposte, è individuabile nella presunzione di arricchimento di una delle parti contraenti; in qualche caso, però (vedi trasferimento a titolo gratuito) l'effettivo arricchimento si evidenzia in modo diretto.

Sono definite imposte sui trasferimenti di ricchezza: l'imposta di registro; l'imposta di bollo; le imposte ipotecaria e catastale; le tasse sulle concessioni governative. Anche l'imposta sulle successioni e donazioni, è considerata imposta sui trasferimenti.

3. LA RIFORMA DELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA E LA NORMATIVA COMUNITARIA

A) Generalità

Come si è già precisato, uno dei motivi essenziali della riforma tributaria è stata la necessità di adeguarsi alle normative del Mercato Comune Europeo in materia fiscale e in particolare alle *due direttive* emanate dal Consiglio CEE in data 11 aprile 1967.

Con esse la CEE ha inteso instaurare nell'ambito del MEC un regime di sana concorrenza con gli stessi principi di un mercato interno, evitando così discriminazioni fiscali.

In conseguenza di questi *criteri informativi*, è stata necessaria l'adozione — da parte di tutti gli Stati — di un *unico sistema di imposizione indiretta sulle cessioni di beni e prestazioni in genere*, che sostituisse le precedenti *imposte sulla cifra d'affari*: in particolare ogni Stato membro della Comunità ha adottato l'*imposta sul valore aggiunto* (che deriva dal sistema della TVA di origine francese) secondo principi e direttive comunitarie.

Il Consiglio della Comunità Europea ha in seguito emanato altre direttive per correggere le differenze dei meccanismi impositivi delle varie nazioni. Così, ad esempio, la VI Direttiva ha portato in materia di IVA sostanziali innovazioni, recepite dal nostro legislatore con la promulgazione dei DD.PP.RR. 29-1-1979, n. 24 e 31-3-1979, n. 94.

Il sistema fiscale adottato dalla CEE mira a garantire un regime di libera concorrenza nell'ambito comunitario, mediante i principi della *tassazione nel Paese di destinazione* e quello della *non discriminazione fiscale*.

B) Il principio di tassazione nel paese d'origine

È stato applicato come *principio cardine per le imposte dirette*. La logica di tale scelta è di tutta evidenza: solo lo Stato di appartenenza dell'esportatore può accertare l'effettivo reddito complessivo che questi ha realizzato e può perciò tassarlo secondo i *criteri della progressività e della capacità contributiva*.

È in atto, tuttavia, una lenta ma progressiva manovra per assoggettare anche le imposte indirette a tale criterio di tassazione: di ciò si dirà diffusamente nella successiva lettera.

C) Il principio di tassazione nel paese di destinazione

In base a tale principio ogni prodotto è sottoposto al regime fiscale dello Stato in cui è consumato: si evita, in tal modo, una doppia imposizione — nell'ambito comunitario — per lo stesso bene.

Si è preferito adottare questo criterio *limitatamente alle imposte indirette* perché tali imposte incidono sul prezzo finale delle singole merci.

Poiché in ogni Stato esiste una diversa pressione fiscale, si è ritenuto opportuno che lo Stato ove risiede il consumatore del bene introiti l'imposta, *per consentire che i beni vengano ceduti all'estero sgravati da oneri fiscali e quindi secondo i loro reali costi*. *Gli esportatori della Comunità Europea si sono venuti così a trovare tutti su di un piano di parità* (altrimenti sarebbero stati svantaggiati gli esportatori dei Paesi con pressione fiscale più alta).

Da quanto detto sopra ne è conseguito che:

- lo *Stato di appartenenza* del soggetto esportatore è *tenuto a rimborsare* a questi il *tributo riscosso* per il bene esportato;
- lo *Stato importatore*, per garantire la *par condicio*, deve applicare sui *beni importati un'imposta non superiore* a quella applicata sugli analoghi *prodotti nazionali*.

Maggiori difficoltà sono sorte quando si è trattato di individuare la competenza territoriale per la tassazione delle prestazioni di servizio.

Le scelte operate dal legislatore comunitario hanno, tuttavia, subito un'improvvisa svolta con l'emanazione di alcune direttive (tra le più significative la n. 68 del 16-12-1991, la n. 77 del 19-10-1992 e la n. 111 del 14-12-1992), che hanno portato all'apertura delle frontiere doganali in ambito comunitario.

L'Europa è, infatti, divenuta *un'unica area di scambio* nella quale i beni degli Stati membri possono circolare liberamente senza subire controlli di sorta e la CE costituisce un *corpo unitario* nei confronti dei *paesi terzi*.

Di qui l'abolizione dei diritti di confine negli scambi CE ed una regolamentazione comune del sistema di imposta sul valore aggiunto.

In questa fase di transizione e di adattamento si è pensato di introdurre un *sistema transitorio* e di individuare un *nuovo presupposto* di imposta nell'ambito IVA, consistente nell'acquisto intracomunitario, per cui il tributo viene applicato ancora con riferimento al *paese di destinazione*; il debitore di imposta viene ad essere individuato nello stesso acquirente che porterà in detrazione l'imposta relativa agli acquisti intracomunitari effettuati nei limiti consentiti dall'ordinamento nazionale (D.L. 331/93, conv. in L. 427/93). Si tratta di una disciplina a termine, essendo previsto un regime definitivo degli scambi tra Stati membri fondati nel principio della tassazione nel paese di origine.

Naturalmente, al fine di evitare gli intralci ed i costi connessi al superamento delle frontiere, o meglio per favorire la libera circolazione delle merci, l'area comunitaria appare come un *unicum* nei rapporti con i paesi estranei alla Comunità Europea, da cui le nuove nozioni di importazione ed esportazione:

- *importazione* è l'introduzione, in un qualsiasi Stato membro, di beni provenienti da paesi terzi estranei alla Comunità;
- *esportazione* è soltanto la cessione di beni effettuata al di fuori della Comunità.

D) Il principio della non discriminazione fiscale

Questo principio *vuole evitare il ricorso ai cd. dazi doganali protettivi*, che creano discriminazioni fra gli Stati, ciascuno dei quali tende a favorire i propri prodotti.

È lo stesso Trattato istitutivo della CEE a fissare all'art. 7 (o art. 6 secondo la numerazione del Trattato di Maastricht) il *principio del superamento delle discriminazioni in base alla nazionalità* ed all'art. 95, co. 1, l'*obbligo di non discriminazione per le merci provenienti da altri Stati membri*.

Questi principi a carattere generale sono validi per tutti i cittadini degli Stati membri: essi vantano perciò veri e propri *diritti soggettivi* da far valere presso i tribunali nazionali.

Conseguenze dirette di questo cd. *divieto del protezionismo* sono:

- il *divieto di imporre tributi nei confronti di un solo Paese membro a vantaggio di altri*;
- il *divieto di creare tributi discriminatori per merci di Stati membri*;
- il *divieto di imporre tributi maggiori su beni importati rispetto ad eguali beni di produzione nazionale*;
- il *divieto di mascherare sotto forma di rimborsi di imposta i premi all'esportazione*, per far scendere artificiosamente i costi delle imprese e *svilire il principio di sana concorrenza*.

4. LE POLITICHE FISCALI DEGLI ULTIMI ANNI

A venticinque anni dalla riforma del 1971, il Governo Prodi, con la manovra finanziaria per il 1997, ha dato il via ad un importante e radicale rinnovamento del nostro ordinamento tributario. Obiettivo finale era il riallineamento dell'Italia ai parametri di Maastricht, necessario per entrare a far parte dell'Unione monetaria europea fin dal 1° gennaio 1999.

Tale obiettivo è stato raggiunto dal Governo Prodi attraverso l'adozione di una legislazione fiscale completamente innovativa volta a ridurre il costo del lavoro e l'imposizione marginale sulle imprese.

Punto cardine di tale riforma è stata la L. 662/96, la quale ha previsto una serie di deleghe la cui attuazione, avvenuta alla fine del 1997, ha comportato la riforma dell'intero sistema fiscale.

In particolare il Governo è stato delegato affinché provvedesse:

- al riordino dei *redditi di lavoro dipendente, di capitale e diversi*;
- al riordino della *finanza locale*;
- al riordino della *disciplina generale IVA*;
- al riordino della disciplina relativa alle *ristrutturazioni aziendali*;
- al riordino delle norme tributarie relative agli *enti non commerciali*;
- alla revisione delle disposizioni in materia di *accertamento e riscossione*;
- alla riforma del *sistema sanzionatorio amministrativo*;
- alla *semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*, con l'introduzione della dichiarazione unica.

Con una serie di decreti legislativi emanati negli ultimi mesi del 1997 e nel corso del 1998 l'esecutivo ha dato attuazione a tali deleghe ponendo in essere una delle più grandi riforme degli ultimi anni («*riforma Visco*»).

Con l'affermazione dell'area di centro-destra nelle elezioni politiche del 2001, hanno preso corpo le nuove linee, più liberiste e federaliste, di politica fiscale.

Le direttrici di politica fiscale dell'esecutivo Berlusconi si sono subito delineate nella L. 18-10-2001, n. 383, meglio nota come «Manovra dei cento giorni» i cui punti cardine sono:

- l'emersione dell'economia sommersa;
- gli incentivi per gli investimenti e lo sviluppo;
- le semplificazioni di adempimenti contabili;
- la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni (avvenuta con la L. 383/2001).

Con la legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, il parlamento conferiva al governo delega per l'emanazione di uno o più decreti legislativi con i quali attuare la riforma dell'intero sistema tributario nazionale.

La legge 80 conteneva le linee guida di un meccanismo impositivo basato su semplificazione degli adempimenti, snellimento delle procedure, riduzione della pressione fiscale, creazione di un'area di non assoggettamento a tassazione: il Governo si proponeva di rivistare completamente le vecchie imposte dirette e di gettare le basi per eliminare tutte le precedenti imposte indirette — con la ovvia eccezione dell'IVA — per sostituirle con un'unica imposta sui servizi.

Relativamente all'imposta oggetto di trattazione del presente volume l'art. 5 della L. 80/2003 dettava i criteri per la riforma dell'IVA, ferma restando la necessità di uniformare il tributo agli standard comunitari e di eliminare sia eventuali duplicazioni con altre imposte (si pensava all'IRAP) sia altre storture del sistema. In particolare, si volevano conferire all'IVA i caratteri propri di un tributo sui consumi, prevedendo l'eliminazione dell'indetraibilità e di quelle disposizioni che finiscono con lo stravolgere la determinazione della base imponibile.

La riforma proposta dal Governo Berlusconi non ha visto la sua piena realizzazione e si presenta, perciò, come un'opera incompiuta sulla quale è andata a sovrapporsi la manovra del nuovo Governo Prodi.

La politica fiscale dell'esecutivo ha avuto le prime significative manifestazioni con il D.L. del 4 luglio 2006, n. 223, che è intervenuto in modo massiccio nell'area della lotta all'evasione ed all'elusione fiscale, e con la

L. 296/2006 (*legge finanziaria 2007*) che, tra l'altro, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni.

Tre sono gli obiettivi di politica fiscale che si è voluto raggiungere: *equità, sviluppo e semplificazione*.

Per garantire maggiore equità il Governo Prodi è intervenuto su imposte dirette e indirette, per realizzare una sana redistribuzione del carico fiscale e per adottare un meccanismo che distingue, ai fini dell'imposizione, tra attività speculative e attività produttive, favorendo queste ultime. Ecco, dunque, che il fisco vuole rappresentare una leva per lo sviluppo delle aziende italiane. La semplificazione degli adempimenti tende ad assicurare alle famiglie ed alle imprese una adeguata assistenza da parte delle Agenzie fiscali, rendendo più agevole il compito dei cittadini.

L'attuale Governo Berlusconi, in carica dalla primavera del 2008, con l'intento di fronteggiare la grave crisi economica che sta interessando il mondo intero, ha recentemente varato il cosiddetto decreto anticrisi (D.L. 185/2008 conv. in L. 2/2009) che prevede una serie di misure per il sostegno a famiglie, lavoro e imprese (bonus alle famiglie a basso reddito, indennità in caso di sospensione dal lavoro per crisi aziendali, riduzione dell'acconto IRES e IRAP nonché possibilità di dedurre una quota dell'IRAP dalle imposte sul reddito, ed altro). In materia di imposte indirette, la novità principale è rappresentata dall'introduzione del regime di esigibilità differita dell'imposta sul valore aggiunto che prevede il versamento dell'IVA al momento dell'incasso della fattura, la cui operatività è tuttavia subordinata alla preventiva autorizzazione comunitaria (v. cap. II, par. 11).