

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO*

Cesare COSCIANI

Ordinario di Scienza delle
Finanze nell' Università di
Roma

L'imposta sul valore aggiunto trae le sue origini dall'imposta sulle vendite, che sorge in occasione della prima guerra mondiale allo scopo di finanziare gli oneri relativi. Infatti, nel periodo che va dal 1916 al 1923, le imposte di bollo o di lusso applicate su determinati prodotti si generalizza per colpire tutte le cessioni di beni ad un tasso relativamente moderato (1 % - 2 %). Assume così il carattere di un'imposta generale su tutti i consumi di beni.

La grande crisi economica richiede nuove fonti di finanziamento per i programmi di lavori pubblici che i Governi effettuano per eliminare la disoccupazione. E così a partire dal 1931 il sistema dell'imposizione sulle vendite si estende a paesi che ancora non la conoscevano, mentre negli altri i tassi di imposta vengono elevati.

Un terzo impulso all'imposta sulle vendite ed alla sua trasformazione si ha in occasione della seconda guerra mondiale, specie negli anni 1940-1941. Alcuni paesi (come l'Italia) estendono la base imponibile ai servizi fino ad allora esenti, altri introducono tale imposta dopo lunghi periodi di riluttanza anche in forme nuove (come la *Purchase Tax* in Inghilterra).

Negli ultimi decenni, si manifestano nuove tendenze nella struttura tecnica dell'imposta, rivolte a sopprimere l'imposizione plurifase cumulativa sul valore pieno onde sostituirla con forme non cumulative (imposizione monofase ad uno stadio il più possibile vicino al consumatore finale, o imposizione del valore aggiunto).

Una spinta notevole allo spirito di innovazione proviene dall'apertura dei mercati in seguito all'abolizione o riduzione dei dazi doganali e

*) Conferenza pronunciata nell' Università di Istanbul, gli 10/4/1968.

degli altri vincoli restrittivi il movimento internazionale dei prodotti, alla liberalizzazione degli scambi tra paese e paese, ed in modo particolare in seguito agli studi della Commissione della C.E.E. (ed in misura più limitata dell'EFTA) che in osservanza dello spirito (più che della lettera) del Trattato di Roma, ha predisposto un progetto di direttiva rivolto alla soppressione dell'imposta plurifase cumulativa nei paesi della Comunità e la sua sostituzione con l'imposta sul valore aggiunto, integrata, eventualmente, in date circostanze, con una imposta unica.

Tale trasformazione, che non avviene sempre con facilità, come è dimostrato dalle numerose discussioni che le riforme generano e dalla lunghezza delle procedure di approvazione dei progetti di legge relativi, è determinata dagli inconvenienti, talvolta esasperati nelle discussioni, rispetto a quelli effettivi, dovuti all'altezza del tasso dell'imposta, che accentuano o mettono in evidenza distorsioni ed inconvenienti propri del sistema cumulativo, e che rimangono mascherati fino a quando il tasso è moderato. Sono interessi delle piccole imprese non integrate rispetto a quelle favorite perché hanno un processo produttivo integrato verticalmente; sono motivi di equità fiscale per le sperequazioni nell'incidenza finale sui prezzi dell'imposta cumulativa; sono spinte degli imprenditori che nel nuovo sistema vedono un modo per creare incentivi per gli investimenti o per le esportazioni.

Da questi brevi cenni si è visto che la vecchia imposta sulle vendite, tende ad evolversi verso forme tecnicamente più moderne, al fine di contenere gli inconvenienti economici che tali forme determinano e che si rendono più evidenti con l'aumento della pressione fiscale.

L'imposta generale sulle vendite può infatti assumere tre forme diverse:

- imposta plurifase cumulativa sul valore pieno che è quella originaria ed ancor oggi dominante;
- imposta monofase;
- imposta sul valore aggiunto.

L'imposta plurifase cumulativa colpisce, generalmente con un'aliquota moderata (2-4 %), il corrispettivo di tutte le vendite ed in taluni casi anche di tutti i servizi prestati, dalle imprese.

L'imposta si dice plurifase perché è pagata da tutte le imprese che compongono il ciclo di produzione e di distribuzione del bene e viene

pagata ogni volta che un bene o servizio viene ceduto. Sul valore pieno perché l'imposta si commisura ad ogni passaggio, sul prezzo integrale di vendita senza alcuna detrazione. Cumulativa perché la merce, quando viene ceduta da un'impresa ad un'altra, paga l'imposta anche sulla parte del prodotto che aveva già assolto il tributo quando venne acquistato. E dà luogo ad evidenti doppie imposizioni.

L'imposta monofase colpisce il prodotto o servizio in una sola fase del processo produttivo per l'intero valore. L'imposta pura è quella che lo colpisce nel momento in cui viene acquistato dal consumatore finale, cioè, generalmente, le vendite del dettagliante. Poiché il dettagliante, date anche le modeste dimensioni dell'impresa, non è suscettibile di un controllo efficiente della sua obbligazione tributaria, spesso la fase di riscossione viene anticipata nello stadio del grossista.

Di fronte a queste diverse alternative si nota la tendenza all'abbandono della forma tecnica dell'imposizione sulle vendite a carattere cumulativo plurifase sul valore pieno per evolversi verso quella monofase e più recentemente verso quella sul valore aggiunto che, rispetto alle altre due forme, rappresenta un progresso notevole nella tecnica d'imposizione, malgrado taluni limiti che incontra nella sua imposizione.

Cerchiamo, per ora, di illustrare quali siano questi pregi dell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle altre due forme.

Soprattutto sembra necessario illustrare più da vicino le caratteristiche di questo tipo d'imposta.

L'imposta sul valore aggiunto si propone di tassare l'intero prodotto nazionale, quindi tutti i consumi, senza salti d'imposta e senza doppie o plurime imposizioni. Sostanzialmente si tratta di tassare, con tecniche diverse, il contributo che ciascuna impresa dà alla produzione di beni e servizi, così che nel prezzo finale del bene acquistato dal consumatore definitivo vi sia inclusa un'imposta pari al tasso legale del tributo.

L'imposta sul valore aggiunto può venir applicata con tecniche diverse. E le divergenze nei metodi di applicazione non dipendono da concezioni diverse dell'imposta, quanto da particolari preoccupazioni del legislatore nei confronti del gettito (da cui la tendenza ad ampliare la base imponibile anche ad elementi che non costituiscono il prodotto netto) o per considerazioni di politica economica o di opportunità o per motivi di equità fiscale (restringendo il campo di tassazione con l'esenzione di determinati settori, o procedendo a particolari metodi di calcolo non

strettamente coincidenti con la nozione economica e statistica di valore aggiunto).

Due sono i tipi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto: imposta per addizione (detta anche tipo reddito) e imposta per differenza o sottrazione (detta anche tipo consumo).

a) Imposta sul valore aggiunto calcolata per addizione :

La base imponibile dell'imposta, data dalla somma di redditi attribuiti dall'impresa ai vari fattori di produzione: salari, interessi, profitti e rendite, che costituiscono il valore aggiunto di ciascun soggetto. Cioè l'apporto produttivo che l'impresa dà ai prodotti da essa acquistati presso altre imprese. Naturalmente per evitare doppie imposizioni è necessario detrarre dalla massa dei redditi pagati dall'impresa, i redditi da essa percepiti e provenienti da altre imprese (ma non quelli provenienti dalle famiglie). Sul piano nazionale in tal modo l'imponibile globale è dato dal complesso dei redditi dei fattori produttivi.

Il pregio concreto di questa imposta è quello di potersi basare, ove nel paese esista un'efficiente imposizione reale dei redditi, sull'accertamento già effettuato in sede di imposte dirette sia pure con le necessarie correzioni (p. es. integrando i dati con i redditi esenti).

b) Imposta sul valore aggiunto calcolata per differenza o sottrazione :

Consente il calcolo del valore aggiunto col metodo usuale delle rilevazioni statistiche a fine del calcolo del reddito nazionale.

Si può scegliere tra due modalità diverse a seconda che si proceda su base effettiva (che è il sistema più puro) o su base finanziaria.

ba) *Su base effettiva* — La tassazione su base effettiva consiste nel detrarre dalla produzione conseguita da ciascuna impresa in un anno, indipendentemente dal fatto che venga venduta o venga conservata nei magazzini dell'impresa per esser venduta in un periodo successivo, l'ammontare delle spese sostenute per acquistare le merci, i prodotti e le materie ausiliarie presso altre imprese, ma immesse nel ciclo produttivo nell'anno stesso, nonché la quota parte di costi pluriennali (ammortamenti di impianti fissi) imputabili alla produzione dell'anno medesimo. Ciò significa che non concorrono come elementi positivi o negativi, a formare il valore aggiunto dell'anno, le variazioni del magazzino.

bb) *Su base finanziaria.* Consiste nel procedere alla detrazione dal fatturato di vendita della produzione dell'anno o di quella precedente il fatturato di tutti gli acquisti. Cioè il valore aggiunto imponibile si ottiene detraendo dalle vendite effettuate in un dato periodo (indipendentemente dal fatto che provengono dalla produzione dell'anno o dalla diminuzione di scorte di prodotti finiti esistenti) gli acquisti di merci e prodotti nello stesso anno (ancorché non immessi nel ciclo produttivo e destinati ad aumentare le scorte a monte del processo produttivo).

La differenza tra i due metodi consiste nel fatto che col primo procedimento le scorte di magazzino hanno incorporato l'imposta, Quelle a monte del processo produttivo (cioè materie prime e semilavorati acquistati) non possono scaricare l'imposta pagata dalle altre imprese fino a quando non sono state immesse nel ciclo produttivo, Quelle a valle (cioè i prodotti finiti dell'impresa ma non venduti) non possono scaricare l'imposta fino a quando non saranno vendute. Procedendo su base finanziaria, invece le scorte sono esenti dall'imposta in quanto tutti gli acquisti sono scaricati sulle vendite e quindi nel momento stesso in cui entrano nell'impresa vengono imputati alle vendite effettuate nello stesso periodo.

Il metodo della detrazione su base effettiva è d'applicazione difficile in quanto è necessario seguire minuziosamente il ciclo produttivo, per identificare la quantità delle singole qualità di prodotti incorporati e di quelli finali. Cioè esige che le imprese tengano una regolare contabilità industriale.

Il metodo della detrazione su base finanziaria presenta, d'altro lato, il vantaggio di non richiedere alle imprese di anticipare l'imposta allo Stato per la parte gravante sulle scorte esistenti e, quindi, non limita il finanziamento delle imprese, che possano destinare a scopi produttivi l'ammontare dell'imposta.

Per quanto concerne gli investimenti a durata pluriennale vi sono tre possibilità:

a) si può vietare la detrazione delle spese dei beni pluriennali, come l'imposta francese nella sua prima applicazione (imposta sul valore aggiunto al lordo degli impianti) ed in tal modo si determina una doppia imposizione su questo bene;

b) o si può detrarre anno per anno dalle vendite non il valore totale degli acquisti di tali beni, ma la relativa quota di ammortamento (imposta al netto degli ammortamenti);

c) o si può detrarre l'intera spesa sostenuta nell'anno in cui venne effettivamente sostenuta, aderendo al principio dell'imputazione della spesa nell'anno in cui venne sostenuto il costo monetario (imposta al netto delle spese di impianti).

Il metodo generalmente seguito è il terzo, che consente di rendere più neutrale l'imposta, riducendo al minimo l'impegno finanziario delle imprese. Come le scorte di magazzino sono immuni da imposta, così anche gli impianti esistenti non assolvono il tributo.

Ma la soluzione non si riduce a questo. Altri problemi nascono circa il metodo del computo dell'imposta. A questi fini si può procedere o col metodo della detrazione della base dalla base o con quello della detrazione dell'imposta dall'imposta. In altre parole si può procedere detraendo dall'imponibile delle vendite, l'imponibile degli acquisti o detraendo dall'imposta liquidata sulle vendite l'imposta liquidata sugli acquisti. I due sistemi coincidono solo nella ipotesi in cui non vi siano esenzioni o tassi differenziati. Nel caso in cui qualche fase o settore benefici di un tasso d'imposta ridotto o di una esenzione, mentre col primo sistema l'esenzione o la riduzione d'imposta viene consolidata nel settore che ne beneficia, col secondo metodo tale agevolazione si riduce ad uno spostamento della minor imposta assoluta in una data fase a quella successiva dove il beneficio viene recuperato.

Tanto per fissare un primo punto fermo ed orientarci su queste molteplici possibilità è bene dire che la Francia, che è il primo Paese che ha introdotto l'imposta sul valore aggiunto, e le direttive delle Commissioni della Comunità Economica Europea pubblicate nella Gazzetta Ufficiale del 14 aprile 1967, n. 41, che rendono obbligatoria l'introduzione di detta imposta entro il 1 gennaio 1970 nei sei paesi della Comunità (Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Olanda) basano l'imposta sui seguenti principi:

- a) metodo della detrazione finanziaria,
- b) metodo della detrazione dell'imposta dall'imposta,
- c) detrazione dell'imposta sugli impianti imputandola nel periodo in cui gli impianti sono acquistati (detrazione immediata).

Sembra logica ora, la domanda: perché questa evoluzione dell'imposta sulle vendite verso l'imposta sul valore aggiunto con le caratteristiche ora delineate? Dalle numerose discussioni avvenute in sede scientifica ed in seno alle diverse Commissioni di studio emerge che i motivi che

hanno determinato tale scelta nella forma tecnica d'imposizione, sono più ancora che fiscali di opportunità equitativa e di efficienza economica.

Infatti, il pro e contro l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle altre modalità di riscossione delle imposte possono venire così sintetizzati.

a) Semplicità d'applicazione del tributo :

Da questo punto di vista si può dire che l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno è quella che offre minori difficoltà di applicazione. Infatti, la definizione giuridica e l'accertamento della materia imponibile non dà luogo, specie se il tasso è uniforme e l'imposizione generale senza esenzioni, a dubbi interpretativi degni di rilievo in quanto tutti gli scambi sono soggetti ad imposizione. La stessa determinazione della base imponibile su cui applicare il tasso dell'imposta non dà luogo a difficoltà in quanto il tributo si applica sull'intero prezzo pattuito.

Anche la riscossione del tributo può esser semplificata non esigendo conteggi difficili, e potendosi operare o applicando apposite marche da bollo sulle fatture o effettuando versamenti diretti in tesoreria dell'ammontare dell'imposta, apponendo su ciascuna fattura gli estremi del versamento effettuato (sistema italiano).

L'imposta monofase, in quanto discrimini il tasso a seconda della natura dei beni imponibili può presentare difficoltà di applicazione in quanto si possono presentare dei casi di beni sulla cui categoria di appartenenza possono sorgere dei dubbi o delle incertezze.

L'imposta sul valore aggiunto è quella che presenta, senza dubbio, maggiori difficoltà di applicazione. Infatti mentre le due imposte precedenti possono venir liquidate separatamente per ciascun atto di cessione, facendo emergere il pagamento nello stesso documento di fattura, l'imposta sul valore aggiunto non può venir applicata che in base alla contabilità. Infatti il pagamento dell'imposta per ciascuna impresa si effettua a periodi (normalmente mensili) calcolando per ciascun periodo la differenza tra le vendite (o imposta riscossa sulle vendite) e gli acquisti (o imposta pagata sugli acquisti) e liquidando il tributo su detta differenza. Tale dato, evidentemente, non può emergere che da una regolare contabilità da cui emergano in modo chiaro gli acquisti e le vendite effettuate in ciascun periodo. E non sempre tutte le imprese tengono una contabilità fiscale, sufficientemente attendibili, regolare. D'altro lato,

questa contabilità ove venga effettivamente tenuta può esser un utile strumento per l'accertamento dell'imposta sul reddito dal momento che il volume delle vendite e quello degli acquisti, costituiscono due elementi fondamentali per il calcolo del reddito aziendale, quello dei ricavi lordi e quello dei costi per gli acquisti. Ciò consente una unificazione delle procedure d'accertamento ed un controllo fiscale più rigoroso.

L'imposta sul valore aggiunto può presentare qualche ulteriore difficoltà specie se viene accertata su base effettiva. Poiché dal valore dell'imposta liquidata sulle vendite si deve detrarre l'ammontare degli acquisti o delle imposte relative, sorge il problema di identificare quelle da detrarre: se l'acquisto di tutti i beni, materiali ed immateriali in senso ampio, oppure solo l'acquisto di taluni di questi beni, materiali ed immateriali in senso ampio, oppure solo l'acquisto di taluni di questi beni. E per i beni o servizi che hanno una utilità ripartita in più esercizi, se il loro costo o prezzo debba venir detratto per intero nell'anno della spesa; o una quota parte anno per anno man mano che si esauriscono (quote d'ammortamento). Sorge, inoltre, il problema se si deve tener conto o meno della variazioni di scorte e quindi se è necessario controllare il magazzino.

L'imposta sul valore aggiunto, come dimostra l'esperienza francese, diviene, ancora più complessa ove si concedano esenzioni a dati settori o si concedano regimi speciali o tassi differenziati, in quanto la contabilità deve essere più articolata e più dettagliata, creando ulteriori difficoltà nella sua tenuta.

b) Diversa spinta all'evasione :

L'imposta plurifase cumulativa applicandosi su di una base imponibile molto ampia (volume lordo di tutte le vendite delle imprese) consente di ottenere un dato gettito con un tasso minimo (2-4 %). In tal modo la spinta all'evasione viene contenuta al massimo. D'altra parte il numero dei contribuenti è molto elevato, essendo soggette al tributo tutte le imprese. E, quindi, il controllo fiscale si diluisce tra molti contribuenti, aumentando il rapporto tra controllori e controllati, riducendone l'efficienza. Per quanto potendosi identificare i compratori ed i venditori e l'ammontare degli acquisti e delle vendite di ciascuno, un incrocio delle fatture, con sistemi meccanografici, moderni, consente di rafforzare al centro il controllo delle evasioni.

L'imposta monofase invece, per ottenere lo stesso gettito implica un'aliquota molto più elevata (si può supporre il triplo della precedente) e quindi rappresenta una spinta all'evasione molto notevole. E' vero che il numero dei contribuenti da controllare si riduce in misura consistente, ma mancando la possibilità di seguire la catena produttiva, anche gli strumenti tecnici per controllare le vendite dei contribuenti si riducono. E, quindi, tutto sommato si ritiene che le possibilità di evadere per questa imposta siano più elevate delle precedenti.

Per l'imposta sul valore aggiunto, l'aliquota formale è più elevata di quella plurifase cumulativa, grosso modo pari a quella monofase. Ma applicandosi sulle differenze tra acquisti e vendite, l'incidenza effettiva sul contribuente è minore di quella formale. In media si ritorna a quella dell'imposta plurifase cumulativa. Non solo, ma vi è una contrapposizione d'interessi tra contribuenti che costituisce una remora all'evasione. Nel senso che ogni imprenditore ha interesse a mettere in evidenza e, quindi, a contabilizzare tutti gli acquisti da lui effettuati, onde aumentare al massimo le somme detraibili, riducendo lo stimolo a procedere ad acquisti senza fattura.

c) **Processo d'illusione finanziaria :**

Questo processo consiste nel creare una falsa rappresentazione della realtà. E precisamente nel ridurre, dal punto di vista psicologico, l'onere effettivo dell'imposta. L'imposta plurifase cumulativa consente un massimo di illusione finanziaria in quanto occulta al compratore le imposte incorporate nel prezzo perché assolve nelle fasi precedenti alla sua.

Anche l'imposta sul valore aggiunto consente di creare un processo d'illusione finanziaria, in quanto il contribuente sa che l'imposta pagata per rivalsa non costituisce per lui un onere in quanto va detratta dalla somma che esso riscuote sulle vendite dal proprio cliente.

Tale processo d'illusione, invece, è ridotto notevolmente dall'imposta monofase, in quanto l'unico contribuente vede chiaramente l'ammontare del tributo, nella sua interezza, che deve subire.

Più sostanziali sono le divergenze di carattere economico per gli effetti distortivi che si possono verificare in talune delle soluzioni ricordate.

Dal punto di vista sostanziale l'imposta monofase e quella sul valore aggiunto sono certamente neutrali, o per lo meno più neutrali dell'imposta plurifase cumulativa.

d) Diversità dell'incidenza fiscale :

L'imposta plurifase cumulativa, nell'ipotesi di una completa traslazione in avanti, si presenta come molto sperequata rispetto al prezzo finale. Infatti, l'onere globale incluso nel prezzo dipende, a parità di ogni altra circostanza, dal numero di scambi che il prodotto effettua per completare il ciclo produttivo. Non solo, ma anche a parità di scambi, l'onere totale varia a seconda che il valore aggiunto si concentri nelle prime fasi del ciclo produttivo o, invece, nelle ultime. Nel primo caso, per motivi ovvi, l'onere è maggiore che non nel secondo caso.

Le altre due imposte, invece, sono perequate e si può dire che l'incidenza finale coincide col tasso formale d'imposta senza creare sperequazioni non volute.

e) Influenza sulle concentrazioni industriali :

Da quanto si è ora detto ne deriva la conseguenza che l'imposta plurifase cumulativa costituisce un premio alle industrie concentrate che saltano l'imposizione di taluni passaggi. Infatti se un processo produttivo viene compiuto da una sola impresa mentre in altri casi viene suddiviso tra due o più imprese, l'imposta nel primo caso è minore.

Non sembra fondata la risposta a questa critica che le concentrazioni industriali presentano il vantaggio di consentire una riduzione dei costi od una razionalizzazione della produzione, dal momento che lo stimolo fiscale agisce anche dove tali vantaggi non sussistono, nè ha molto senso l'osservazione che tale imposta ha un peso poco rilevante e non può costituire uno stimolo alla concentrazione industriale, in quanto in molti casi, specie in un mercato competitivo, un'economia di costo anche del 2-3 % può aumentare i profitti in misura apprezzabile.

Vero è che altre norme fiscali possono determinare sollecitazioni opposte, spingendo le imprese a non fondersi anche quando il mercato lo richiederebbe, ma è vero anche che l'imposta in esame può cumulare i suoi effetti con quelli di talune imposte che agiscono nella medesima direzione (p. es. la tassazione dei dividendi percepiti dalle società, in certi casi, può spingere all'integrazione aziendale).

La necessità di evitare questa critica e di porre su di una base d'eguaglianza le imprese integrate rispetto alle altre, ha indotto i legislatori ad adottare diverse soluzioni:

a) si possono stabilire dei tassi di imposta diversi a seconda che si tratti d'impresе integrate e non integrate, o maggiorando il tasso d'imposta a carico delle prime, o riducendo il tasso medesimo a beneficio delle seconde, o tassando, come scambi virtuali, quelli che avvengono in una impresa che riunisce in sé più processi produttivi generalmente separati. A questo principio si ispira la "Omzetbelasting" olandese che colpisce tutti gli scambi interni di una impresa concentrata.

Ma l'accertamento delle condizioni economiche e giuridiche e l'applicazione di fatto di queste discriminazioni dà luogo a difficoltà non agevolmente superabili;

b) si può, al contrario, per evitare artificiose fusioni aziendali d'impresе collegate, considerare come scambi interni, e quindi esenti dall'imposta, quelli che avvengono tra impresе distinte ma in rapporto di dipendenza (società madre e figlia) (Organschaftstheorie tedesca).

L'imposta monofase e quella sul valore aggiunto, invece, sono perfettamente neutrali in quanto l'imposta è sempre proporzionale al prezzo finale, a prescindere dalla lunghezza del ciclo produttivo e da processi di integrazione verticale.

f) Effetti sul commercio internazionale :

Perché i prodotti di un paese non incontrino difficoltà di smercio nel mercato internazionale è necessario che essi vengano esportati al netto delle imposte interne, che, altrimenti, costituendo un costo addizionale intralcerrebbero la concorrenza. A tal fine è necessario procedere alla esenzione dell'imposta nel momento delle esportazioni o al rimborso di quella parte che è stata incorporata nelle fasi precedenti.

E, così, è necessario che i prodotti che provengono dall'estero, esenti da imposte indirette nel paese d'origine, nel momento dell'importazione assolvano un tributo pari a quello che è stato pagato dai prodotti simili ottenuti sul mercato interno.

Solo con queste procedure di rimborso all'esportazione e di tassazione ammesse dagli accordi del GATT, la concorrenza internazionale non viene falsata.

Ma per motivi ovvi, la determinazione dell'incidenza definitiva dell'imposta sul prezzo finale è estremamente complessa in quanto lo stesso

prodotto considerato può esser stato ottenuto in circostanze diverse che hanno dato luogo ad incidenze finali divergenti da caso a caso.

Tale difficoltà di calcolo dà luogo, in modo particolare, ad una serie di inconvenienti nel commercio internazionale nel momento di procedere al rimborso delle imposte sui prodotti esportati o all'applicazione dei diritti compensativi sui prodotti esportati o all'applicazione dei diritti compensativi sui prodotti importati. Per quanto accurati siano i calcoli, essi non possono effettuarsi che per imprese tipo o per larghe medie, che ammettono, di conseguenza, degli scarti in più o in meno, veri e propri premi o oneri addizionali per gli esportatori o gli importatori.

Il sistema in esame non consente molto nell'ambito di un mercato comune, l'abolizione delle barriere fiscali tra i Paesi, partecipanti perché subordina il rimborso ed il conguaglio dell'imposta al passaggio del prodotto dalla frontiera ed il controllo conseguente.

L'imposta monofase, invece, non crea tale distorsione in quanto è sufficiente stabilire l'esenzione per i prodotti esportati per renderli neutrali nel commercio internazionale. E, così per l'imposta sul valore aggiunto l'esenzione dall'imposta delle vendite effettuate all'estero consente per il suo stesso meccanismo, un completo rimborso dell'imposta assolta nelle fasi precedenti conseguendo l'auspicata neutralità.

g) Effetti sullo sviluppo economico :

L'imposta sul valore aggiunto, con detrazione degli impianti (specie se immediati) colpisce esclusivamente i beni di consumo, e non dà luogo ad una doppia imposizione per i beni strumentali (macchine) impiegati nel processo produttivo. L'imposta plurifase cumulativa, infatti, con detta doppia imposizione viene a discriminare contro le imprese od attività più fortemente capitalizzate rispetto a quelle in cui prevale il lavoro. Ed in tal modo, discrimina contro le imprese tecnologicamente più avanzate, creando una remora al processo di sviluppo economico.

Anzi, si può dire di più. L'imposta plurifase cumulativa rimanendo incorporata nel prezzo con un processo di traslazione, deve venir anticipata dall'impresa fino a quando il prodotto viene venduto e pertanto l'impresa deve anticipare al fisco l'imposta incorporata nelle merci tenute nel magazzino e nel valore degli impianti. Una parte del suo capitale pertanto serve per pagare un'imposta che verrà rimborsata solo con la liquidazione dell'impresa.

Invece l'imposta sul valore aggiunto calcolata col metodo della detrazione finanziaria, imposta da imposta, consente a ciascuna impresa, nel caso limite, di recuperare immediatamente (attraverso l'addebito al compratore dell'imposta) l'imposta pagata sugli acquisti, senza costringere l'impresa stessa ad alcuna anticipazione. E, di più, dato che il versamento al Tesoro dell'imposta dovuta (differenza tra le due imposte) avviene a periodi mensili con una tolleranza (di 5 o 10 giorni) nel versamento, l'imposta sul valore aggiunto, riscossa dal compratore, viene trattenuta dall'impresa per un periodo medio di 15 giorni, aumentato di quello relativo alla tolleranza.

Cioè con l'imposta sul valore aggiunto l'impresa riesce ad autofinanziarsi per un ammontare pari all'imposta calcolata sul proprio valore aggiunto per il periodo di imposizione.

Ma per quanto concerne lo sviluppo economico vi è un'altra considerazione che merita svolgere.

Mentre sembra pacifica l'idea ora enunciata per cui l'imposta sul valore aggiunto non discrimina contro le imprese più fortemente capitalizzate, si osserva, invece, che l'imposta discrimina contro le imprese nuove rispetto a quelle vecchie, e contro le imprese in forte sviluppo rispetto a quelle statiche.

Si osserva, infatti, che ove l'imposta sugli investimenti venga detratta nel medesimo periodo d'acquisto degli impianti, nei casi ricordati, tale sistemazione non funziona.

Il metodo della detrazione dell'imposta pagata sugli impianti, è bene ricordarlo, consiste nel detrarre da ogni periodo di liquidazione dell'imposta (p. es. mese) immediatamente l'importo relativo all'impianto. Presupposto perché l'imposta venga rimborsata all'impresa, è che questa venda nello stesso periodo un ammontare di beni di almeno lo stesso valore di quelli acquistati. Sia che si proceda col metodo della detrazione della base dalla base, che con quello dell'imposta dall'imposta. L'impresa nuova inizialmente procede a notevoli spese di investimento, sulla quale gli viene addebitata l'imposta per rivalsa dal fornitore, ma per un periodo più o meno lungo non è in grado di avviare a conclusione i propri processi produttivi e, quindi, non ha delle vendite su cui imputare l'imposta. Ed in tal caso, l'imposta rimane a suo carico.

Lo stesso problema può sorgere, anche, per le imprese vecchie, già esistenti da tempo sul mercato, ma che si trovano in un processo d'intenso

sviluppo, per cui l'incremento degli acquisti dei mezzi di produzione supera il valore delle vendite.

Il caso è più frequente di quanto si possa pensare a prima vista, ove l'impresa non sia sufficientemente grande per poter realizzare un'adeguata rotazione nel rinnovo degli impianti o stia compiendo importanti investimenti.

Ma questo effetto negativo, che potrebbe portare ad un processo cumulativo d'imposta, può venir eliminato agevolmente scegliendo uno dei tre metodi qui riassunti.

a) il primo consiste nel dare il diritto al contribuente in ogni periodo di liquidazione dell'imposta (di solito un mese) di chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso immediato dell'imposta pagata in più. Si avvicina al metodo, caldeggiato da taluno per le imposte sul reddito, di fare obbligo al fisco nel caso in cui l'impresa sia in perdita, di liquidare a favore del contribuente una somma pari al tasso dell'imposta sul reddito calcolato sull'ammontare delle perdite. Il metodo, data la resistenza dell'amministrazione di procedere a rimborsi, considerato anche il fatto che il periodo necessario per procedere materialmente al rimborso è sempre piuttosto lungo, non viene seguito perché non è praticamente attuabile;

b) il secondo consiste nel riportare in avanti l'imposta sugli acquisti non compensata in un periodo, deducendola dall'imposta dovuta nei periodi di liquidazione successivi fino ad una compensazione integrale. Ciò significa che l'impresa deve anticipare all'amministrazione finanziaria l'imposta non dovuta fino a compensazione totale, subendo gli oneri finanziari relativi. Il problema può presentare particolare gravità per le imprese nuove, in cui gli impianti richiedano un periodo di tempo particolarmente lungo di apprestamento prima di esser in grado di produrre e siano notevolmente costosi, e le imprese dinamiche che effettuano investimenti nuovi di notevole consistenza, cioè proprio nel momento in cui le imprese hanno maggiori esigenze di finanziamento;

c) una via intermedia può esser rappresentata dal riporto in avanti dell'imposta fino ad un periodo massimo (per es. dodici mesi). Se entro tale periodo le vendite non consentono una piena compensazione delle imposte pagate sugli acquisti si procede al rimborso. Rispetto al primo metodo elimina una percentuale molto notevole di rimborsi, semplificando il problema amministrativo, e provoca la procedura di rimborso solo ai casi di maggiori dimensioni. Una semplificazione di detto sistema con-

siste nel rilascio da parte dell'amministrazione finanziaria di un buono di rimborso, per l'imposta da essa dovuta, negoziabile, col quale l'impresa potrebbe pagare, col loro consenso, ai propri fornitori l'imposta dovuta sugli acquisti. Questi, a loro volta, verserebbero all'amministrazione finanziaria, nei periodi di liquidazione, invece del denaro contante i detti buoni di rimborso.

h) Problemi di equità fiscale :

L'imposta si può ritenere equa quando riesce a modellare l'onere che incide sul consumatore finale a seconda della natura del suo reddito (discriminazione qualitativa), problema che non assume caratteri particolari di rilievo in questa sede, dell'entità, del reddito percepito dal soggetto (discriminazione quantitativa) e della situazione personale del contribuente stesso (personalizzazione dell'imposta).

Supponendo una traslazione piena in avanti dell'imposta, si è già visto che l'equità viene meno per l'imposta plurifase cumulativa in quanto l'onere fiscale globale che si ripercuote sul prezzo pagato dal consumatore si deforma, rispetto al tasso del l'imposta in funzione del numero di fasi in cui si suddivide il processo produttivo, dell'eventuale integrazione industriale, e del modo di formarsi il valore aggiunto. L'onere pagato, a differenza delle altre modalità d'imposta, è funzione delle caratteristiche produttive e distributive del bene.

Ma anche per le altre forme d'imposizione (quella monofase e quella sul valore aggiunto) l'imposta sulle vendite, concepita come un'imposizione generale sui redditi consumati, si comporta rispetto al reddito complessivo, sia pure in misura ed entro limiti non agevolamento identificabili, come un'imposta regressiva. Queste considerazioni generalmente accolte sembrano ovvie se si suppone — malgrado alcune recenti formulazioni contrarie, che per quanto autorevoli non sembrano convincenti —, che la parte di reddito conseguito dalle famiglie destinato all'acquisto di beni di consumo diminuisce con l'aumentare del reddito stesso.

Da questo punto di vista, è da ritenersi che l'imposta generale ed uniforme su tutti i consumi, a prescindere da eventuali possibili integrazioni di altri tributi, non è conforme alle finalità generalmente accettate sul piano dell'equità dalle politiche finanziarie dei vari Stati. Nel quadro di un sistema tributario, ciò non porta necessariamente alla condanna di questa imposta in quanto ad essa si può ancora affidare il compito di assicurare una cospicua parte del gettito fiscale, ma a condizione che nel sistema tributario sussistano altri tributi a carattere progressivo (im-

posta generale sul reddito, imposta ordinaria sul patrimonio, imposta sulle successioni) che compensano questa distribuzione. Naturalmente, il peso comparato nel gettito di questi tributi deve essere tale da darci la distribuzione dell'imposta ritenuta ottima.

Tuttavia se si vuol rendere progressiva l'imposta sulle vendite il problema può venir risolto anche nell'ambito dell'imposta stessa, manovrando i tassi dell'imposta.

Supponendo, infatti, di avere a propria disposizione adeguate statistiche dei consumi sulla base di un congruo numero di bilanci familiari sufficientemente dettagliati per diversi livelli di reddito, su questa base si potrà, per ciascuna spesa, identificare un indice di elasticità di questo consumo rispetto al reddito familiare. E, di conseguenza, si dovrà congegnare un'imposta sui consumi che a fianco di una serie di esenzioni preveda tassi opportunamente discriminati in modo che la risultante consenta di ottenere, rispetto al reddito guadagnato, un'imposta proporzionale o progressiva nel suo complesso.

Ciò significa che l'imposta sui consumi per essere progressiva va applicata, per i vari beni finali, con tassi discriminati ed accogliendo talune esenzioni, e non più su una base generale ed uniforme.

Ove, però, si segua la tecnica delle aliquote differenziate la scelta del tipo d'imposizione non è più indifferente ma è condizionata.

Lo strumento che si adatta a queste esigenze con minore difficoltà e con un minimo di complicazioni amministrative è l'imposta monofase che colpisce la merce nello stadio precedente al dettaglio (tipo Purchase Tax inglese) cioè sull'ultimo produttore o sul grossista. E ciò perché il commerciante al dettaglio si presta male a controlli fiscali, non solo del volume complessivo delle vendite ma a maggior ragione della suddivisione di tali vendite a seconda del tipo della merce venduta per applicarvi il tasso previsto dalla legge d'imposta.

Le altre due forme d'imposizione (l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno e l'imposta plurifase non cumulativa sul valore aggiunto) sono meno idonee ad assolvere al compito della discriminazione quantitativa.

Da questo punto di vista, l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno è la meno idonea. Infatti la discriminazione dei tassi ai fini che ci interessano ha rilevanza solo se viene applicata sui beni finali acquistati dai consumatori. Se invece discrimina l'imposta per i beni che vengono reimpiegati in un ciclo produttivo la discriminazione fiscale si riverba su, tutti i prodotti ottenuti con l'impiego di questi beni, anche su quelli ai quali si vuol applicare eventualmente un altro tasso. Ed allora se per di-

scriminare il tasso è necessario identificare i beni finali, per separarli da tutti gli altri che rientrano nel ciclo produttivo, per questo fatto sostanzialmente l'imposta plurifase cumulativa sull'ultimo stadio, cambia natura. Per questa parte cessa di essere un'imposta plurifase cumulativa e diviene un'imposta monofase, anche se formalmente assume la veste di una sovrimposta (positiva o negativa) a quella cumulativa.

Le stesse considerazioni si possono fare anche per l'imposta sul valore aggiunto. Ma per questa forma di imposizione vi sono delle difficoltà aggiuntive, come è dimostrato dalla esperienza francese, se in questa imposta si introducono esenzioni limitate a certi beni e tassi maggiorati o ridotti rispetto al tasso normale per taluni beni. Dato il metodo di determinazione dell'ammontare dell'imposta in base a contabilità, si vengono ad introdurre notevoli complicazioni nell'amministrazione del tributo.

Tuttavia, si può immaginare, per risolvere il problema che ci interessa, un'imposta sul valore aggiunto con tasso uniforme che, però, sia discriminato solo nell'ultima fase (cessione dall'ultimo produttore o dal grossista al dettagliante o al consumatore). Le difficoltà d'applicazione, in tal modo, si riducono per il minor numero di contribuenti chiamati ad applicare i tassi discriminati.

A differenza dell'imposta monofase e di quella cumulativa non vi è pericolo di doppie imposizioni, nel caso in cui il bene anziché venir acquistato dal consumatore finale, venga acquistato da un'impresa per esser immesso ulteriormente nel ciclo produttivo. In tal caso, infatti, l'imposta sulle merci acquistate viene rimborsata all'impresa che le acquista, nel momento della rivendita.

*

**

Sembra giunto il momento di concludere. E la conclusione, dopo un esame così lungo, può essere rapida.

L'imposta sulle vendite in questo mezzo secolo di vita ha subito una costante evoluzione verso forme tecniche sempre migliori e sempre meno distorsive per l'economia. Tra queste varie modalità l'imposta sul valore aggiunto, col metodo della detrazione dell'imposta dall'imposta e della detrazione immediata dell'imposta pagata sugli impianti, si colloca come quella più conforme alle esigenze dello sviluppo economico e della realizzazione di un mercato comune considerato come un mercato interno senza barriere fiscali e senza controlli alla frontiera. E ciò malgrado alcune complicazioni contabili, per i contribuenti, che essa implica.

Per queste sue caratteristiche tale modalità è stata prescelta come quella suscettibile di fornire il modello della imposizione sulle vendite

della Comunità Economica Europea in base agli articoli 95 e 99 del Trattato di Roma.

L'imposta tratteggiata nelle due direttive comunitarie dell'11 aprile 1967, non realizza ancora quello che è considerato uno strumento necessario per arrivare ad una eliminazione delle barriere fiscali: il principio della tassazione nel paese di origine. Per ora armonizzando la struttura dell'imposta nei sei paesi, ma lasciando libero ciascuno di essi stabilire il tasso che ritiene più opportuno, si conserva il principio della tassazione nel paese di destinazione. Il che implica una politica di compensazione nel momento in cui la merce oltrepassa la frontiera: rimborsi all'esportazione e diritti di conguaglio all'importazione. Ma, oltre che aver eliminato le distorsioni create dalle difficoltà dell'imposta incorporata nel prezzo, si è segnata una tappa importante per sopprimere le barriere fiscali. Meta che si potrà raggiungere il giorno in cui si potranno unificare i tassi dell'imposta nei sei Paesi.

Meta che a sua volta presuppone la soluzione di altri problemi non meno gravi, data la grande importanza che ha il gettito di questa imposta nei bilanci dei sei Paesi. E tra queste una maggiore unificazione su base politica della Comunità, che consenta di attuare entro certi limiti una finanza federale. Senza della quale, dietro la diversità di livello pro capite e della conformazione dei gusti dei consumatori, non si può arrivare ad uniformare le imposte ed i tassi senza creare degli squilibri dei bilanci pubblici che il tempo rileverebbe insanabili.

Ma una cosa sembra certa. Dal 1 gennaio 1970, per la prima volta nella storia dell'Europa occidentale, sei Paesi uniformeranno la struttura di uno dei tributi più importanti. Che, considerato l'avviamento del mercato comune per i prodotti agricoli, rappresenta senza dubbio un indice molto evidente e molto significativo della volontà, anche politica, della Europa di trovare una propria unità, malgrado le nuvole che si presentano al suo orizzonte, ma che sul piano storico non potranno non venir eliminate, sia pure tra molte resistenze e difficoltà.

Sul piano storico, l'Europa occidentale comincia a porre le prime fondamenta solide per una sua nuova vita e per un nuovo posto in un mondo dove in piccoli paesi e le minori comunità sono destinate ad avere una vita sempre più difficile politicamente ed economicamente, per la forza delle due maggiori potenze non più mondiali, ma spaziali.