Alessandro Balestrino, Emma Galli, Luca Spataro

SCIENZA DELLE FINANZE

UTET
UNIVERSITÀ

UTET UNIVERSITÀ

www.utetuniversita.it

Proprietà letteraria riservata
© 2015 De Agostini Scuola SpA – Novara
1ª edizione: ottobre 2015
Printed in Italy

Tutti i diritti riservati. Nessuna parte del materiale protetto da questo copyright potrà essere riprodotta in alcuna forma senza l'autorizzazione scritta dell'Editore.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4, della legge 22 aprile 1941 n. 633.
Le riproduzioni ad uso differente da quello personale potranno avvenire, per un numero di pagine non superiore al 15% del presente volume/fascicolo, solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano – e-mail: *autorizzazioni@clearedi.org*.

Stampa: Stampatre - Torino

Ristampe:	0 1	2 3	4 5	6 7	8 9
Anno:	2015	2016	2017	2018	2019

Indice

XI *Prefazione*
XV *Gli Autori*
XVII *L'editore ringrazia*

3 PARTE I L'economia del benessere

5 CAPITOLO 1 — **L'equilibrio economico generale e i teoremi dell'economia del benessere**
5 I.1.1 Pareto-efficienza: definizione e applicazione a un'economia di baratto
10 I.1.2 Equilibrio economico generale con produzione
16 I.1.3 Le tre condizioni di efficienza paretiana
18 I.1.4 I due teoremi dell'economia del benessere
22 *Esercizi e domande di riepilogo*
25 APPENDICE — **Alcuni richiami di microeconomia**

35 CAPITOLO 2 — **Motivazioni dell'intervento pubblico**
35 I.2.1 Introduzione
36 I.2.2 Le ragioni dell'intervento pubblico I: i fallimenti del mercato
36 I.2.2.1 Concorrenza imperfetta
37 I.2.2.2 Monopolio naturale
38 I.2.2.3 Beni pubblici
39 I.2.2.4 Le esternalità
40 I.2.2.5 Mercati incompleti e informazione asimmetrica
42 I.2.3 Le ragioni dell'intervento pubblico II: la redistribuzione
42 I.2.3.1 Trasferimenti e spesa pubblica
43 I.2.3.2 L'imposizione fiscale
46 I.2.4 Le ragioni dell'intervento pubblico III: la stabilizzazione
46 I.2.4.1 Fluttuazioni e cicli economici
46 I.2.4.2 Politiche macroeconomiche di stabilizzazione
47 I.2.5 Le ragioni dell'intervento pubblico IV: oltre l'economia del benessere
47 I.2.5.1 Beni di merito e bias cognitivi
48 I.2.5.2 Sviluppo umano, funzionamenti e capacità

50 CAPITOLO 3 — **Le funzioni del benessere sociale**
50 I.3.1 Introduzione: oltre l'efficienza paretiana
52 I.3.2 La frontiera delle possibilità di utilità in *first-best*
55 I.3.3 La funzione del benessere sociale: concetto e proprietà
57 I.3.4 Bentham, Rawls e i casi intermedi
61 I.3.5 Ottimo sociale e ottimo paretiano
63 I.3.6 La frontiera in *second-best*
65 I.3.7 Per concludere: alcune riflessioni sulla misurazione del benessere in pratica
66 *Esercizi e domande di riepilogo*
69 APPENDICE — Una trattazione formalizzata del caso di *first-best*

73 CAPITOLO 4 — **I beni pubblici**
73 I.4.1 Introduzione: beni privati e beni pubblici
75 I.4.2 Fornitura ottima: la condizione di Samuelson
78 I.4.3 La possibilità di un sistema di prezzi personalizzati, l'equilibrio di Lindahl e i comportamenti opportunistici
82 I.4.4 Fornitura privata di beni pubblici*
86 I.4.5 La tragedia delle risorse comuni
88 I.4.6 Alcune evidenze empiriche
90 *Esercizi e domande di riepilogo*
92 APPENDICE — **Fornitura ottima di un bene pubblico**

94 CAPITOLO 5 — **Le esternalità**
94 I.5.1 Le esternalità: definizione e tassonomia
98 I.5.2 La correzione delle esternalità attraverso soluzioni pubbliche
98 I.5.2.1 Gli incentivi di mercato: le imposte e i sussidi pigouviani
100 I.5.2.2 Il meccanismo del cap and trade
104 I.5.2.3 La regolamentazione diretta
106 I.5.3 La correzione delle esternalità attraverso soluzioni private
106 I.5.3.1 I diritti di proprietà e il teorema di Coase
109 I.5.3.2 Fusioni di attività economiche e gestione civica delle risorse comuni
110 *Esercizi e domande di riepilogo*

112 CAPITOLO 6 — **Il monopolio naturale**
112 I.6.1 Il monopolio naturale come caso di fallimento del mercato
113 I.6.1.1 Definizione del monopolio naturale
116 I.6.1.2 Le politiche di determinazione dei prezzi
119 I.6.1.3 Dal monopolio naturale ai mercati contendibili
121 I.6.2 Le imprese private tra regolazione e liberalizzazione
121 I.6.2.1 La concorrenza per il mercato
122 I.6.2.2 La concorrenza nel mercato
124 I.6.2.3 La liberalizzazione del monopolio legale integrato verticalmente*
125 *Esercizi e domande di riepilogo*
126 APPENDICE — **Le politiche di privatizzazione: Il caso italiano**

131 PARTE II L'economia delle scelte pubbliche

133 CAPITOLO 1 — **Comportamenti individuali, regole decisionali e scelte collettive in un sistema di democrazia diretta**
133 II.1.1 Introduzione all'economia delle scelte pubbliche
134 II.1.2 Il paradigma dell'*homo oeconomicus*
136 II.1.3 Il calcolo del consenso: maggioranza ottimale e unanimità
138 II.1.4 La regola della maggioranza semplice: il teorema dell'elettore mediano, il paradosso del voto e il commercio dei voti
138 II.1.4.1 Il teorema dell'elettore mediano
141 II.1.4.2 Il paradosso del voto
144 II.1.4.3 Il commercio dei voti
148 *Esercizi e domande di riepilogo*

149 CAPITOLO 2 — **Le scelte pubbliche in un sistema di democrazia rappresentativa**
149 II.2.1 Competizione politica e scelte pubbliche: i modelli di voto deterministici
150 II.2.1.1 I modelli di voto deterministico in un contesto monodimensionale
152 II.2.1.2 I modelli di voto deterministico in un contesto multidimensionale
154 II.2.2 I modelli di voto probabilistico e la *political economy* della tassazione*
157 II.2.3 Il modello del Leviatano
159 II.2.4 La teoria dei gruppi di pressione e del *rent-seeking*

161 II.2.5 I media e la *political accountability*
163 *Esercizi e domande di riepilogo*

164 CAPITOLO 3 — **La crescita del settore pubblico**
164 II.3.1 Introduzione
166 II.3.2 Le spiegazioni della crescita del settore pubblico dal lato della domanda
168 II.3.3 Spiegazioni legate alla redistribuzione del reddito
171 II.3.4 Spiegazioni dal lato dell'offerta
174 II.3.5 La crescita della spesa pubblica: fisiologica o eccessiva?
176 *Esercizi e domande di riepilogo*

177 CAPITOLO 4 — **L'analisi economica della corruzione**
177 II.4.1 Definire la corruzione: una questione problematica
179 II.4.2 La misurazione della corruzione
181 II.4.3 La teoria economica della corruzione
181 II.4.4 L'analisi delle determinanti in un modello di scelta costi-benefici
182 II.4.4.1 L'analisi delle determinanti: il ruolo dei fattori economici
185 II.4.4.2 L'analisi delle determinanti: il ruolo dei fattori giuridici e politico-istituzionali
188 II.4.4.3 L'analisi delle determinanti: il ruolo dei fattori socio-culturali
189 II.4.5 L'analisi degli effetti economici e sociali
191 II.4.6 Strumenti di prevenzione e di contrasto alla corruzione
194 *Esercizi e domande di riepilogo*

195 PARTE III Bilancio e debito pubblico

197 CAPITOLO 1 — **Il bilancio dello Stato**
197 III.1.1 Introduzione
197 III.1.2 Integrazione europea ed equilibrio di bilancio
200 III.1.3 La programmazione di bilancio
202 III.1.4 Il Documento di Economia e Finanza (DEF) e la nota di aggiornamento
204 III.1.5 La manovra di bilancio
205 III.1.5.1 La legge di stabilità
206 III.1.5.2 La legge di bilancio: la struttura
210 III.1.5.3 I disegni di legge collegati
211 III.1.6 Le variazioni al bilancio. La legge di assestamento
212 III.1.7 Il rendiconto generale dello Stato
214 *Esercizi e domande di riepilogo*

215 CAPITOLO 2 — **Il debito pubblico**
215 III.2.1 Introduzione
217 III.2.2 Definizione e misure dalla contabilità nazionale
221 III.2.3 La sostenibilità del debito pubblico
225 III.2.4 Gli effetti del debito pubblico: neutralità *versus* efficacia reale
227 III.2.4.1 La teoria della neutralità del debito pubblico
228 III.2.4.2 La visione degli effetti reali del debito pubblico: il modello a generazioni sovrapposte e la Golden Rule
230 III.2.5 Le regole del debito pubblico in Europa e il dibattito attuale
232 *Esercizi e domande di riepilogo*
233 APPENDICE 1 — **La condizione contro lo schema di Ponzi**
235 APPENDICE 2 — **Il modello a generazioni sovrapposte**

239 PARTE IV La spesa pubblica e il Welfare State: teoria e caso italiano

241 CAPITOLO 1 — **Lo Stato Sociale come fornitore pubblico di beni privati**
241 IV.1.1 Introduzione: i vari ruoli dello Stato Sociale

244 IV.1.2 Lo Stato Sociale e la redistribuzione dal lato della spesa pubblica
247 IV.1.3 Lo Stato Sociale come risposta ai *bias* cognitivi
254 *Esercizi e domande di riepilogo*

255 CAPITOLO 2 — **Sanità**
255 IV.2.1 Salute ed economia
256 IV.2.2 La spesa sanitaria: caratteristiche e determinanti
259 IV.2.3 L'intervento pubblico in campo sanitario
262 IV.2.4 Il Servizio Sanitario Nazionale: istituzione, evoluzione e finanziamento
263 IV.2.4.1 Le origini e i primi sviluppi
264 IV.2.4.2 La fase del SSN
265 IV.2.4.3 La svolta federalista e la riforma costituzionale
268 IV.2.4.4 Il finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale
270 *Esercizi e domande di riepilogo*

271 CAPITOLO 3 — **Previdenza**
271 IV.3.1 Introduzione
274 IV.3.2 Perché un Sistema Previdenziale pubblico?
275 IV.3.3 Perché un sistema pensionistico obbligatorio?
276 IV.3.4 Gestione, finanziamento, formule e proprietà dei sistemi pensionistici
276 IV.3.4.1 Finanziamento dei Sistemi Previdenziali e calcolo dei benefici
278 IV.3.4.2 Vantaggi e svantaggi dei Sistemi Previdenziali
282 IV.3.4.3 Verso una scelta efficiente: il sistema misto
283 IV.3.5 Una breve storia del Sistema Previdenziale italiano
284 IV.3.5.1 Dalle origini fino agli anni Sessanta
285 IV.3.5.2 Dagli anni Settanta alle riforme degli anni Novanta
286 IV.3.5.3 La riforma del 2012
287 IV.3.5.4 Le riforme della Previdenza Complementare in Italia
291 *Esercizi e domande di riepilogo*

292 CAPITOLO 4 — **L'assistenza**
292 IV.4.1 Il concetto di assistenza
293 IV.4.2 La povertà e l'esclusione sociale: definizioni e misurazioni
296 IV.4.3 Le ragioni dell'intervento pubblico in ambito assistenziale
298 IV.4.4 Origine ed evoluzione delle politiche assistenziali
299 IV.4.5 La politica assistenziale in Italia
299 IV.4.5.1 Le origini della situazione attuale
300 IV.4.5.2 Gli interventi di politica assistenziale e i LEP
302 IV.4.5.3 Possibili sviluppi delle politiche assistenziali
303 IV.4.5.4 La spesa per l'assistenza e il suo finanziamento
305 *Esercizi e domande di riepilogo*

306 CAPITOLO 5 — **Istruzione**
306 IV.5.1 Introduzione
307 IV.5.2 L'economia dell'istruzione
307 IV.5.2.1 Teoria del capitale umano: l'istruzione come investimento
310 IV.5.2.2 Teoria dei segnali: l'istruzione come modo per differenziarsi
312 IV.5.2.3 L'evidenza empirica sui rendimenti privati dell'istruzione
313 IV.5.2.4 I rendimenti sociali dell'istruzione: esternalità e crescita economica
315 IV.5.3 Le ragioni dell'intervento pubblico
315 IV.5.3.1 L'intervento pubblico per l'efficienza: quali fallimenti del mercato?
316 IV.5.3.2 L'intervento pubblico per l'equità: l'importanza delle pari opportunità
317 IV.5.3.3 L'intervento dello Stato oltre il finanziamento pubblico
319 IV.5.4 L'istruzione in Italia
321 IV.5.4.1 Il finanziamento, l'autonomia e la valutazione di scuole e università
323 *Esercizi e domande di riepilogo*

325 PARTE V Analisi delle imposte e sistema tributario italiano

327 CAPITOLO 1 — **Il sistema tributario: definizioni, principi, finalità**
327 V.1.1 Elementi costitutivi e classificazione delle imposte
333 V.1.2 Principi di ripartizione del carico fiscale: beneficio e capacità contributiva
340 V.1.3 Articolazioni operative del principio della capacità contributiva
344 V.1.4 Gli obiettivi della politica tributaria
347 *Esercizi e domande di riepilogo*

348 CAPITOLO 2 — **Incentivi, efficienza, traslazione e incidenza delle imposte**
348 V.2.1 Introduzione: effetti economici delle imposte
348 V.2.2 Imposte distorsive e imposte efficienti
349 V.2.2.1 Offerta di lavoro: il modello neoclassico
351 V.2.2.2 L'eccesso di pressione di un'imposta sul reddito da lavoro
354 V.2.2.3 I triangoli di Harberger
356 V.2.2.4 Aliquota di imposta, elasticità della base imponibile e imposte efficienti
359 V.2.3 Imposte efficienti in condizioni di incertezza*
360 V.2.3.1 Il ruolo assicurativo di un'imposta sul reddito
363 V.2.3.2 Imposte presuntive sul reddito
364 V.2.4 Traslazione e incidenza delle imposte
364 V.2.4.1 Imposte ad valorem in un mercato di concorrenza perfetta
367 V.2.4.2 Traslazione e incidenza in concorrenza perfetta
370 V.2.4.3 Imposta specifica in un mercato di monopolio
372 *Esercizi e domande di riepilogo*

374 CAPITOLO 3 — **Equità, efficienza e sistemi tributari ottimali**
374 V.3.1 Introduzione: imposte sui redditi personali e imposte sui consumi
375 V.3.2 Imposta personale sul reddito: gli strumenti della progressività
376 V.3.2.1 Progressività per scaglioni di reddito
377 V.3.2.2 Progressività per deduzione o detrazione: il caso dell'imposta lineare
379 V.3.2.3 Discriminazione qualitativa dei redditi e personalizzazione dell'imposta
379 V.3.2.4 Detrazioni di imposta decrescenti nel reddito
381 V.3.2.5 Evoluzione dell'IRPEF dalla sua istituzione ai nostri giorni
383 V.3.2.6 Progressività e distribuzione del reddito: alcuni confronti internazionali
386 V.3.3 La teoria dell'ottima imposta sul reddito*
389 V.3.4 Imposte indirette sui consumi
389 V.3.4.1 Condizioni di equivalenza fra imposte dirette e imposte indirette
390 V.3.4.2 Differenziazione delle aliquote ed efficienza delle imposte indirette
392 V.3.4.3 Regressività delle imposte indirette: quale correttivo?
394 V.3.4.4 Quale ruolo per le imposte indirette?
397 *Esercizi e domande di riepilogo*
398 APPENDICE — **Il mancato adempimento degli obblighi fiscali**

402 CAPITOLO 4 — **Le imposte sul reddito delle persone fisiche in Italia**
402 V.4.1 Il concetto di reddito
403 V.4.2 Il reddito complessivo della persona fisica
404 V.4.2.1 I redditi fondiari
405 V.4.2.2 I redditi di capitale
407 V.4.2.3 I redditi di lavoro dipendente
408 V.4.2.4 I redditi di lavoro autonomo
409 V.4.2.5 I redditi d'impresa
411 V.4.2.6 I redditi delle imprese di allevamento e delle altre attività agricole
411 V.4.2.7 La determinazione del reddito d'impresa
413 V.4.2.8 I redditi diversi
413 V.4.3 La tassazione della famiglia
417 *Esercizi e domande di riepilogo*

418 CAPITOLO 5 — **Le imposte sulle società, sulle attività produttive e le imposte indirette in Italia**
418 V.5.1 Le imposte sul reddito dei soggetti diversi dalle persone fisiche
418 V.5.1.1 I precedenti storici
419 V.5.1.2 La riforma fiscale del 2004: dall'IRPEG all'IRES
421 V.5.1.3 La tassazione dei dividendi e la participation exemption
422 V.5.1.4 La tassazione dei gruppi di società
425 V.5.2 L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP)
425 V.5.2.1 Caratteristiche generali
426 V.5.2.2 Il presupposto del tributo e la sua giustificazione costituzionale
428 V.5.2.3 Soggetti passivi, base imponibile e aliquote
429 V.5.3 L'Imposta sul Valore Aggiunto
429 V.5.3.1 L'IVA e le accise nel contesto europeo
431 V.5.3.2 Natura giuridica e presupposto dell'Imposta sul Valore Aggiunto
433 V.5.3.3 Contribuente di fatto e contribuente di diritto
434 V.5.3,4 Le diverse fasi di applicazione dell'imposta
436 *Esercizi e domande di riepilogo*
437 APPENDICE 1 — **La compatibilità fra IRAP e IVA**
440 APPENDICE 2 — **I tributi regionali e locali**
442 Autonomia finanziaria e autonomia tributaria
443 Il sistema fiscale locale: precedenti storici e situazione attuale
446 Le sorti del federalismo fiscale: dalla legge delega ai nostri giorni
450 I tributi di scopo
451 *Esercizi e domande di riepilogo*

453 PARTE VI L'organizzazione territoriale del Governo e il sistema della finanza decentrata in Italia

455 CAPITOLO 1 — **La complessa architettura del federalismo fiscale**
455 VI.1.1 Il federalismo fiscale: aspetti definitori
459 VI.1.2 Vantaggi e svantaggi di un'organizzazione di governo decentralizzata
461 VI.1.3 Le teorie normative dell'attribuzione delle competenze di spesa e di entrata
463 VI.1.4 Il finanziamento dei Governi decentralizzati
463 VI.1.4.1 Le diverse tipologie di imposte locali
464 VI.1.4.2 Le tariffe e i prezzi pubblici
465 VI.1.4.3 I trasferimenti
471 VI.1.4.4 Il debito pubblico
471 *Esercizi e domande di riepilogo*

472 CAPITOLO 2 — **Le teorie del federalismo fiscale**
472 VI.2.1 Le teorie del federalismo fiscale
473 VI.2.2 Le teorie tradizionali del federalismo fiscale
473 VI.2.2.1 Il teorema del decentramento di Oates
474 VI.2.2.2 Il modello di federalismo competitivo di Tiebout
476 VI.2.2.3 La teoria dei club di Buchanan
478 VI.2.2.4 Il decentramento fiscale come soluzione all'ipotesi dello Stato Leviatano
479 VI.2.3 Le teorie di seconda generazione del federalismo fiscale
480 VI.2.3.1 I modelli di political economy
480 VI.2.3.2 I modelli organizzativi
482 *Esercizi e domande di riepilogo*

483 CAPITOLO 3 — **Il decentramento in Italia**
483 VI.3.1 Inquadramento normativo
486 VI.3.2 Attribuzione della competenza di spesa: il problema dei costi standard e dei LEA
489 VI.3.3 Il finanziamento dei Governi sub-nazionali: autonomia impositiva e trasferimenti
492 VI.3.4 Regole fiscali sub-nazionali. Il Patto di Stabilità Interno
495 VI.3.5 Conclusioni
496 *Esercizi e domande di riepilogo*

Le imposte sulle società, sulle attività produttive e le imposte indirette in Italia

CAPITOLO QUINTO

di Pietro Selicato

Obiettivi di apprendimento:

Alla fine della lettura di questo capitolo lo studente sarà in grado di:

A. *comprendere le ragioni dell'imposizione sul reddito dei soggetti diversi dalle persone fisiche;*
B. *conoscere i lineamenti del sistema dell'imposta sulle società;*
C. *valutare le modalità di eliminazione della doppia imposizione economica dei redditi societari;*
D. *conoscere le caratteristiche essenziali dell'IRAP e dell'IVA*

V.5.1 Le imposte sul reddito dei soggetti diversi dalle persone fisiche

Fin dalla metà del secolo scorso l'imposizione sui redditi delle società ha destato grande interesse ai fini della ricostruzione del quadro complessivo dell'imposizione diretta. Sono almeno due i profili sui quali si appuntano tuttora le principali attenzioni degli studiosi.

Da un lato, l'indagine si è sviluppata intorno alla questione relativa alla soggettività tributaria delle società, che è stata esaminata nel quadro delle relazioni esistenti tra soggetto giuridico e soggetto passivo d'imposta e ha portato al riconoscimento della qualità di soggetto passivo d'imposta alle entità diverse dalle persone fisiche aventi requisiti di sufficiente autonomia nella capacità di produrre ricchezza tassabile.

Dall'altro, lo studio delle diverse modalità di imposizione sui redditi delle società è stato influenzato dalla necessità di costruire un sistema in grado di evitare l'effetto (considerato negativo perché di ostacolo all'esercizio delle attività produttive) della *doppia imposizione economica*, consistente nella sovrapposizione di più tributi sulla stessa ricchezza, che viene tassata in capo alla società al momento della sua produzione e in capo ai suoi soci al momento della distribuzione.

I due ordini di questioni sono strettamente connessi poiché è stata proprio l'attribuzione alle società di capitali di una soggettività tributaria distinta da quella dei soci a generare situazioni di doppia imposizione economica, facendo emergere l'esigenza di adottare misure rivolte a eliminare o, quanto meno, ad attenuare i detti fenomeni.

V.5.1.1 I precedenti storici

L'imposta sulle società fu introdotta dalla legge 6 agosto 1954, n. 603, e poi disciplinata all'interno del TUID (Testo Unico delle Imposte Dirette), approvato con decreto del

presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 e rimasto in vigore fino al 31 dicembre 1973. Fino a quel momento il sistema dell'imposizione diretta era centrato su numerosi tributi reali, rispetto ai quali l'imposta sulle società aveva carattere secondario e di completamento. Con la riforma varata a seguito della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, fu realizzato il completo riordino delle imposte sul reddito, basato sull'istituzione, a decorrere dal 1° gennaio 1974, di due imposte personali (IRPEF per le persone fisiche, introdotta con D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e IRPEG per le persone giuridiche, introdotta con D.P.R. n. 598 della stessa data) e di un'imposta reale sui redditi prodotti con l'apporto del capitale (ILOR, Imposta Locale sui Redditi, istituita con D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599).

L'imposizione sui redditi societari fu introdotta per evitare il rinvio a tempo indeterminato della tassazione degli utili societari non distribuiti. In effetti, l'IRPEG e, prima di essa, anche l'imposta sulle società, era basata su logiche antielusive, essendo rivolta ad avvicinare al momento della produzione della ricchezza il prelievo sui redditi societari che, altrimenti, sarebbe rimasto sospeso fino all'applicazione dell'IRPEF, che poteva avere luogo soltanto in concomitanza con la successiva (ed eventuale) distribuzione ai soci.

Di conseguenza, i maggiori progressi nel contrasto al fenomeno della doppia imposizione economica si registrano proprio a partire dalla riforma tributaria degli anni Settanta del secolo scorso, poiché, da un lato, l'IRPEG fu concepita come prelievo fondamentale sui redditi dei soggetti societari e, dall'altro, assumeva carattere complementare rispetto all'IRPEF, imposta sulla quale il sistema era imperniato.

Pare sia proprio questo nuovo ruolo assunto dall'IRPEG a far sorgere con insistenza i problemi relativi alla doppia imposizione economica e al coordinamento nella tassazione delle società e dei soci. Ciò è confermato dall'evoluzione normativa che ha portato, poco tempo dopo l'introduzione del nuovo tributo, a istituire (con la L. 16 dicembre 1977, n. 904) il più rigoroso tra i moderni sistemi di eliminazione della doppia imposizione economica, quello del credito d'imposta sui dividendi (o sistema dell'imputazione), che consiste in un duplice e contestuale meccanismo volto, da un lato, a riconoscere al socio percettore del dividendo il diritto al recupero dell'imposta pagata dalla società e, dall'altro, a trasferire (*pro quota*) in capo al medesimo lo stesso imponibile già tassato in capo alla società.

Il sistema del credito d'imposta fu introdotto nel nostro ordinamento proprio per assicurare il puntuale rispetto del principio di progressività nella tassazione dei redditi dei soci, ripristinando la corretta ricostruzione delle basi imponibili attraverso l'esatta imputazione al socio, al momento della distribuzione, della quota di reddito e di imposte già determinate e riscosse in capo alla società. E si può dire che fino alla sua abrogazione (dal 1° gennaio 2004) il sistema del credito d'imposta sui dividendi ha costituito l'espressione più matura della concezione di un'imposizione sul reddito della persona fisica di carattere globale e progressivo, nel cui ambito il reddito della società, pur mantenendo questa una propria soggettività tributaria, rappresentava soltanto uno dei diversi elementi reddituali del socio.

V.5.1.2 *La riforma fiscale del 2004: dall'IRPEG all'IRES*

Il regime di tassazione delle società attualmente in vigore in Italia è il frutto di modifiche che hanno inciso profondamente sul disegno originario della riforma entrata in vigore

nel 1974, introducendo istituti nuovi, mutuati in gran parte da esperienze legislative di altri Stati, che hanno radicalmente modificato la logica del sistema. Il nuovo regime è stato varato con legge delega 7 aprile 2003, n. 80, attuata con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (entrato in vigore il 1° gennaio 2004) che ha profondamente modificato il TUIR n. 917/86.

Nella relazione governativa al disegno di legge delega i motivi essenziali della riforma vengono individuati nell'esigenza di adattare il sistema fiscale interno alle attuali dinamiche economiche e sociali, le quali disegnano un mondo di mercati sempre più aperti e di capitali sempre più mobili ampliando le possibilità di scelta del sistema fiscale di riferimento.

Considerando tale contesto, il legislatore delegato ha perseguito il ravvicinamento del sistema tributario nazionale a quello dei principali paesi europei ed è intervenuto sugli aspetti più rilevanti delle norme relative alla tassazione dei redditi societari, con particolare attenzione al coordinamento della fiscalità delle società con quella dei loro soci. Rimangono in vigore anche nel nuovo sistema le due imposte personali già presenti nel sistema: la nuova Imposta sul Reddito delle Società (IRES), che ha sostituito l'IRPEG, e l'IRPEF, rimasta in vigore per le persone fisiche.

A ben vedere, l'impianto del sistema fiscale scaturito da questa riforma non si discosta molto da quello adottato negli anni Settanta; presenta tuttavia un più ridotto carattere progressivo, riscontrabile nella maggiore presenza di situazioni in cui le imposte su reddito sono applicate con criteri reali e proporzionali (capitolo V.1), sulla base dell'esplicita intenzione del legislatore di attuare «una forma di progressività fiscale più coerente ed integrabile».

La nuova Imposta sul Reddito delle Società risulta caratterizzata da elementi di forte discontinuità con il sistema precedente.Tra gli aspetti di maggiore rilievo rientra, in primo luogo, la modifica del regime di tassazione dei dividendi con il passaggio dal metodo del credito d'imposta al metodo dell'esenzione parziale. Dal 2004, infatti, vige il principio per il quale i redditi prodotti dalle società vengono tassati in capo alle medesime in via pressoché definitiva mentre la distribuzione di tali redditi a favore dei soci rimane parzialmente o del tutto esente. Correlato al nuovo sistema è poi il vasto regime di irrilevanza fiscale delle plusvalenze e minusvalenze sulle cessioni di partecipazioni sociali effettuate da altre società di capitali (le cosiddette *participation exemption*).

Altra innovazione significativa è costituita dall'introduzione di sistemi opzionali in materia di fiscalità di gruppo (la tassazione per trasparenza e il consolidato fiscale, sia nazionale che mondiale), con i quali, in analogia con le disposizioni contenute negli ordinamenti di altri Stati, si è inteso porre rimedio ai problemi fiscali derivanti dalla frammentazione del gruppo nelle posizioni giuridiche di ciascuna società che vi appartiene dando risalto, anche sotto il profilo giuridico, al carattere unitario che assume l'impresa di gruppo sotto il profilo economico.

Come per l'IRPEG, il presupposto dell'IRES è costituito dal possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 del TUIR. Anche l'IRES è un'imposta di tipo «personale», poiché si applica in modo unitario a tutti i redditi posseduti dal soggetto passivo. Essa, tuttavia, è applicata con criteri proporzionali: questa impostazione è frutto del compromesso sul quale tuttora si basa l'imposizione sulle società. Infatti, quando fu introdotta l'IRPEG pareva che il legislatore intendesse contrapporre all'imposta personale a carico delle persone fisiche un'imposta reale che

colpisse i redditi societari, nella convinzione che l'unico vero soggetto cui era riferibile l'indice di capacità contributiva fosse la persona fisica.

Nondimeno, l'impossibilità di negare a priori l'esistenza di una capacità contributiva propria dei soggetti diversi dalle persone fisiche ha portato addirittura ad affermare che l'IRPEG fosse la sola imposta avente davvero carattere personale in quanto, almeno con riguardo alle società ed enti commerciali, era l'unica rispetto alle quale potesse dirsi realizzata la tassazione in forma unitaria di tutte le componenti riconducibili all'indice di capacità contributiva prescelto. Nel sistema dell'IRES il carattere tendenzialmente definitivo del prelievo sui redditi della società rende ancora più fondata questa lettura del fenomeno confermando l'idea di un'autonomia, anche ai fini tributari, dei soggetti societari.

La base imponibile dell'IRES è costituita dal reddito complessivo netto, determinato in maniera diversa a seconda del tipo di ente o società. Per le società ed enti commerciali il reddito d'impresa imponibile si determina apportando al risultato economico (utile o perdita) dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione previste dal TUIR.

L'aliquota dell'imposta è costante ed è stabilita nella misura unica del 27,5% a decorrere dal 2008. In precedenza era in vigore un sistema, detto *dual income tax*, che prevedeva l'applicazione di un'aliquota inferiore a quella ordinaria sulla quota del reddito imponibile IRPEG riferibile al rendimento ordinario del capitale investito: quanto maggiore era l'ammontare del capitale proprio, tanto più ampia era la parte imponibile da assoggettare all'aliquota ridotta. Il sistema costituiva un incentivo alla capitalizzazione delle imprese e, nel contempo, assolveva alla funzione di scoraggiare la prassi della *thin capitalization*. Con la riforma del 2004 e con i successivi provvedimenti di modifica, il legislatore si è orientato, invece, verso soluzioni ispirate a una logica antielusiva.

Inoltre, al fine di riequilibrare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano ricorrendo al debito e quelle che si finanziano con capitale proprio, il legislatore (D.L. 6 dicembre 2011, n.201, conv. nella L. 22 dicembre 2011, n. 214) ha introdotto un particolare incentivo: il cosiddetto ACE, acronimo di Aiuto alla Crescita Economica. L'agevolazione, in termini molto semplificati, consiste in una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato di un importo corrispondente al cosiddetto *rendimento nozionale* (pari al 3% annuo per il primo triennio) dell'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2010.

V.5.1.3 *La tassazione dei dividendi e la* participation exemption

Il passaggio dal metodo del credito d'imposta al metodo dell'esenzione trova la sua principale ragione nell'esigenza di avvicinare il sistema fiscale italiano a quello dei maggiori paesi europei, evitando le distorsioni che il sistema previgente produceva nei rapporti internazionali.

Occorre anche sottolineare che, sul piano interno, il nuovo sistema si propone l'ulteriore intento di superare l'intrinseca inefficienza del metodo dell'imputazione a garantire all'Erario il gettito delle imposte sui redditi prodotti dalle società. Al riguardo, infatti, deve ricordarsi che il metodo del credito d'imposta rendeva sostanzialmente «provvisoria» la tassazione ai fini IRPEG del reddito d'impresa, che si stabilizzava, divenendo completa e definitiva, solo al momento della distribuzione dei dividendi e che ciò, specialmente in presenza di gruppi societari con gradi più o meno elevati di internazionalizzazione, poteva consentire alle imprese di porre in atto strategie di differimento della tassazione (*tax defer-*

ral) oppure fenomeni più complessi di canalizzazione del reddito in capo a *holding* che assumevano la veste giuridica di società di capitali residenti ovvero in capo a stabili organizzazioni di soggetti non residenti cui le partecipazioni fossero connesse.

A differenza della previgente IRPEG, l'IRES si presenta, invece, come un tributo che viene prelevato in via definitiva sul reddito prodotto dalle società, a prescindere dalla situazione reddituale e dalla residenza fiscale dei soci e dalla distribuzione di tale reddito sotto forma di dividendi.

In tal modo è stato, dunque, abolito il credito d'imposta prima riconosciuto sui dividendi i quali, conseguentemente, sono stati esclusi quasi totalmente dal reddito imponibile dei soggetti che li percepiscono. Infatti, quando il percettore è un'altra società di capitali (residente in Italia, in un altro Stato membro UE o in Stati terzi che consentono lo scambio di informazioni fiscali con l'Italia) il dividendo è imponibile per una quota del 5% del totale distribuito, percentuale che sale al 49,72% quando il percettore è una persona fisica e che è pari all'intero importo distribuito quando il percettore è residente in uno Stato extra UE che non ha accordi per lo scambio di informazioni con l'Italia (i cosiddetti *paradisi fiscali*).

L'introduzione nell'ordinamento italiano del regime della *participation exemption* risponde alla volontà esplicita di adottare un modello fiscale omogeneo a quelli in essere nei paesi UE. In effetti, l'istituto in parola, pur non presente in genere nei paesi extraeuropei, è stato introdotto negli ordinamenti fiscali di Germania, Spagna (limitatamente alle plusvalenze su partecipazioni estere), Regno Unito, Olanda, Lussemburgo, Belgio, Danimarca, Austria, Svezia, Svizzera e Francia. Non introdurlo in Italia avrebbe favorito prassi già alquanto diffuse di delocalizzazione delle sedi delle cosiddette *società holding* che, in ragione del loro oggetto sociale (possesso e scambio di partecipazioni), sono i soggetti maggiormente interessati a usufruirne.

V.5.1.4 La tassazione dei gruppi di società

Nell'attuale sistema economico il modello organizzativo del gruppo di imprese è sempre più diffuso. La disciplina dell'imposizione sul reddito delle società appartenenti a uno stesso gruppo ha sempre oscillato tra due contrapposti criteri ispiratori: da un lato quello fino a oggi dominante e tuttora applicabile in via ordinaria, basato sulla frammentazione del gruppo nelle posizioni giuridiche di ciascuna società che vi appartiene; dall'altro quello basato sull'attribuzione di un valore giuridico all'unità economica dell'impresa di gruppo. La rilevanza tributaria del gruppo di imprese può essere disciplinata su vari livelli di crescente intensità: nella fase di liquidazione del tributo, nella fase di determinazione della base imponibile o attraverso l'attribuzione di rilevanza fiscale al bilancio consolidato civilistico.

a) *Riconoscimento del gruppo nella fase di liquidazione del tributo.*
   Si tratta dell'ipotesi più elementare poiché opera sulla fase terminale del procedimento di applicazione del tributo: quello della liquidazione e del versamento. È da tempo presente in Italia nel regime della cosiddetta IVA *di gruppo* (di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. 633/72), che prevede la possibilità della società controllante di presentare le dichiarazioni annuali delle sue controllate e di provvedere al versamento cumulato delle imposte dovute, al netto delle eccedenze a credito, maturate da tutte le società partecipanti al gruppo. Analogo regime è stato introdotto nella materia delle imposte

dirette con l'articolo 3, comma 94, lettera b, della legge 28 dicembre 1995 n. 549, che ha inserito nel decreto del presidente della Repubblica 602/73, con effetto dal 1° gennaio 1996, un nuovo articolo 43-ter portante una specifica disciplina per la cessione delle eccedenze d'imposta tra società appartenenti a uno stesso gruppo.

b) *Riconoscimento del gruppo in fase di determinazione della base imponibile.*
Questo sistema, pur salvaguardando l'identità soggettiva di ciascuna delle società aderenti al gruppo, consente a queste ultime di compensare tra loro i redditi conseguiti e le perdite sofferte e di trasferirsi valori patrimoniali attivi (beni strumentali e merci) in regime di neutralità fiscale. Diversamente dal caso precedente, pertanto, il risultato fiscale della gestione del gruppo di società assume carattere unitario ed è possibile non soltanto operare la compensazione tra i debiti e i crediti d'imposta di ciascuna società del gruppo, ma anche determinare una base imponibile netta globale costituita dalla sommatoria di utili e perdite riducendo, per effetto della deduzione immediata delle perdite da parte delle società in utile, l'ammontare del tributo che si renderebbe dovuto in caso di tassazione frazionata dei redditi prodotti dalle singole società. In questo modo, il gruppo avrebbe il vantaggio di poter operare la deduzione «orizzontale» delle perdite senza dover attendere che la stessa società che le ha conseguite produca in un esercizio successivo redditi sufficienti a consentirle di operarne la deduzione «orizzontale».

c) *Riconoscimento del gruppo in fase di formazione del risultato di esercizio.*
In quest'ultima ipotesi, si tratterebbe di riconoscere al gruppo la natura di «supersoggetto» attribuendo valenza fiscale al bilancio consolidato. Soltanto adottando questa soluzione si potrebbe oltrepassare in modo completo il diaframma giuridico esistente fra le varie società del gruppo riconoscendo (anche) sul piano fiscale l'esistenza di un'entità economica unitaria di più vaste dimensioni. In effetti, come da più parti denunciato, nella disciplina civilistica prima ancora che in quella fiscale, si registra più di una sfasatura tra realtà economica e forma giuridica: economicamente l'impresa è unica; giuridicamente si è in presenza di tanti soggetti quante sono le società che fanno parte del gruppo.

Tra i diversi sistemi di integrazione teoricamente utilizzabili la legge 80/2003 ha optato per la soluzione descritta al punto b), che, pur avendo il pregio di non imporre un aggravio di oneri contabili, lascia totalmente aperta la complessa problematica dei prezzi di trasferimento nelle operazioni intercorse tra le società del gruppo. In effetti, soltanto l'adozione del modello delineato al punto c) può impedire *in radice* il verificarsi di comportamenti elusivi connessi all'emissione di fatture in tutto o in parte «artificiali», comportando già in sede di redazione del bilancio consolidato la sterilizzazione del risultato imponibile globale dagli effetti delle operazioni interne al gruppo.

Ne discende che nell'attuale sistema, che mantiene la previsione in via ordinaria della soggettività tributaria separata di ciascuna società appartenente al gruppo, le operazioni effettuate tra società consociate restano soggette a imposta (e deducibili) secondo le normali regole del TUIR. E anche quando viene consentita in via di opzione – a prescindere dalla persistente frammentazione giuridica dei singoli soggetti appartenenti alla *fiscal unit* – la costituzione di un'unica realtà fiscalmente rilevante, non viene prevista come regola generale la completa irrilevanza sul piano fiscale (intassabilità/indeducibilità) delle operazioni intragruppo.

L'assenza di una definizione civilistica del gruppo come autonomo centro di imputazione di situazioni giuridiche soggettive si ripercuote anche nella materia tributaria, in cui manca il riconoscimento di un'autonoma capacità contributiva di tale modello economico-organizzativo. La legge delega 80/2003, anche nell'ottica di avvicinarsi ai sistemi fiscali di altri Stati europei che già consentivano una tassazione consolidata del reddito dei gruppi, ha introdotto una serie di istituti applicabili su opzione in precedenza assenti nel sistema fiscale italiano, quali la trasparenza fiscale (artt. 115-116 del TUIR), il consolidato nazionale (artt. 117-129 del TUIR) e il consolidato mondiale (artt. 130-142 del TUIR).

L'introduzione di questi strumenti è divenuta necessaria a seguito del passaggio dal sistema del credito d'imposta sui dividendi al sistema dell'esenzione parziale, che comporta una pur limitata doppia imposizione degli utili societari. Inoltre, la riforma Tremonti ha precluso la possibilità, ammessa nel sistema previgente, di compensare le perdite o gli utili della partecipata con gli utili o le perdite della partecipante attraverso la svalutazione contabile della partecipazione o la distribuzione di dividendi con conseguente realizzo del credito d'imposta

a) *La trasparenza fiscale.*

Gli articoli 115 e 116 del TUIR attribuiscono anche alle società di capitali la possibilità di ricorrere alla tassazione per trasparenza (*consortium relief*). Optando per tale regime, le società di capitali partecipate esclusivamente da altre società di capitali possono imputare il reddito imponibile complessivo prodotto da ciascun socio in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla loro effettiva percezione.

Il regime di trasparenza consente la compensazione tra gli utili e le perdite e si applica nel caso in cui la società partecipante possieda una percentuale di diritto di voto esercitabile nell'assemblea e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50% (art. 115, comma 1 TUIR), in cui non è opzionabile il consolidato fiscale. Analogo regime opzionale è previsto per le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, partecipate da persone fisiche, ex articolo 116 del TUIR.

Il regime della tassazione per trasparenza non si applica qualora, pur ricorrendo i requisiti previsti dalla normativa di riferimento, la società partecipata abbia optato per il consolidato nazionale o mondiale, oppure abbia emesso strumenti finanziari con diritti patrimoniali o amministrativi a esclusione del diritto di voto o sia assoggettata a procedure concorsuali.

b) *Il consolidato fiscale.*

Il consolidato nazionale consente alle società che detengono una partecipazione di controllo, diretto o indiretto, la determinazione di una base imponibile unica costituita dalla somma algebrica degli utili e delle perdite realizzati dalle società controllate. Il sistema consente di compensare, nell'ambito di un gruppo di imprese, i redditi imponibili, sia positivi che negativi, delle diverse imprese inserite nell'area di consolidamento. Il regime è opzionale e la sua applicazione viene subordinata alla sussistenza, tra la società partecipante e la società partecipata, di un legame qualificabile come *controllo di diritto* (possesso da parte della controllante di più del 50% del capitale sociale e del diritto agli utili di bilancio della società partecipata (art. 120 del TUIR). Come detto, accanto al consolidato nazionale, in Italia è stata anche introdotta l'ulteriore facoltà del consolidato definito mondiale, attraverso la possibilità per le so-

cietà residenti in Italia di includere nel consolidato, nell'ambito dei limiti previsti, anche i redditi delle controllate non residenti. Si tratta di un istituto che recepisce un modello di funzionamento analogo a quello esistente, tra i Paesi UE, in Francia.

V.5.2 L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP)

V.5.2.1 Caratteristiche generali

L'IRAP trova il suo fondamento legislativo nell'articolo 3, commi 143, 144 e 147 della legge 23 dicembre 1996 n. 662 (modificata dall'art. 6 della L. 23 dicembre 1998 n. 489), portante la delega al Governo ad emanare le norme contenenti la disciplina del tributo. Il Governo ha istituito l'imposta a decorrere dal 1° gennaio 1998 con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, più volte modificato e tuttora in vigore.

Il nuovo tributo è informato essenzialmente a due principi ispiratori: in primo luogo il federalismo fiscale, verso il quale l'IRAP ha mosso un passo significativo, in quanto il gettito dell'imposta è destinato alle Regioni e alle Province autonome, che possono intervenire legislativamente sulla disciplina del tributo per variarne le aliquote e le modalità di applicazione; in secondo luogo, la semplificazione e la razionalizzazione del sistema fiscale, attuate attraverso la soppressione di un ampio numero di prelievi tributari e contributivi con caratteristiche molto diverse tra loro, sostituiti dalla nuova imposta nonché da un'addizionale dell'imposta sui redditi delle persone fisiche.

L'effetto semplificatore dell'IRAP è stato evidente in quanto, con la sua istituzione, sono stati soppressi diversi tributi a carico delle persone fisiche e alcuni tributi gravanti sulle imprese, alle quali è stato addossato il nuovo tributo. L'effetto più rilevante sul piano distributivo dell'entrata in vigore dell'IRAP è costituito, quanto ai soggetti passivi, dal trasferimento del costo per l'assistenza sanitaria pubblica, gravante in precedenza sui soggetti che effettivamente ne usufruivano, a carico degli operatori economici datori di lavoro e committenti; quanto ai soggetti attivi, è costituito dall'attribuzione del gettito alle Regioni, cui compete l'onere di approntare il servizio sanitario pubblico sul territorio di rispettiva competenza, sostenendone il costo.

La riforma doveva garantire, comunque, un'invarianza del gettito complessivo, assicurata anche dalla contestuale istituzione delle addizionali sull'IRPEF, quella a favore delle Regioni dal 1998 e quelle a favore di Province e Comuni dal 1999, nonché dalle maggiori entrate per IRPEF e IRPEG (oggi IRES) riconducibili alla indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile di queste imposte, mentre gran parte delle imposte e dei contributi soppressi era deducibile. Va osservato, peraltro, che la totale indeducibilità dell'IRAP sta subendo negli ultimi anni una graduale riduzione per abbattere il cuneo fiscale, considerato un ostacolo al recupero di competitività del sistema produttivo.

Va constatato che l'IRAP costituisce la maggiore entrata tributaria delle Regioni e il suo decreto istitutivo concede per la prima volta alle medesime la concreta possibilità di intervenire sul procedimento di applicazione dell'imposta. Nella disciplina dell'IRAP, infatti, il potere di accertamento compete in prima battuta all'amministrazione regionale e l'amministrazione statale coopera con la Regione secondo le norme e con le facoltà che le vengono attribuite con specifiche leggi regionali.

Ulteriore fase di questa evoluzione è costituita dall'attuazione delle deleghe previste dall'articolo 10 della legge 13 maggio 1999 n. 133, disposta con decreto legislativo 18

febbraio 2000 n. 56, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale*. Con questo intervento normativo la partecipazione delle Regioni al gettito IVA è stata fissata nella misura del 25,7% del gettito complessivo realizzato nel penultimo anno precedente, è stata aumentata l'addizionale regionale IRPEF ed è stata aumentata la compartecipazione regionale all'accisa sui carburanti.

Con un disegno di legge delega presentato all'inizio del 2002, il Governo ha proposto una vasta riforma del sistema tributario. All'articolo 8 è prevista anche la graduale soppressione dell'IRAP a partire dalla quota del detto tributo che grava sul costo del lavoro. Il processo di modifica, avviato in questi ultimi anni con provvedimenti di riduzione delle aliquote e di limitazione dell'indeducibilità del tributo dalle imposte sul reddito, non è mai giunto a compimento. La totale soppressione dell'IRAP creerebbe seri problemi non solo per il finanziamento delle Regioni ma anche per i conti pubblici in generale. L' autonomia tributaria regionale sarebbe fortemente limitata e, per far fronte alle spese di competenza regionale, si dovrebbero introdurre nuovi tributi o ricorrere a trasferimenti statali. Peraltro, alla luce dei nuovi principi costituzionali, il ricorso ai trasferimenti statali non è illimitato e le Regioni dovrebbero essere poste in condizione di acquisire le risorse necessarie a sostenere gli oneri derivanti dalle funzioni alle medesime attribuite avvalendosi in prevalenza di tributi propri.

Sul piano strettamente giuridico, il tributo in questione ha ottenuto, con pronunce che hanno lasciato irrisolti non pochi dubbi, il giudizio favorevole sulle diverse questioni di legittimità costituzionale e comunitaria sollevate dai contribuenti. In verità l'IRAP, per le particolari caratteristiche del suo presupposto, costituito dal valore aggiunto alla produzione, si colloca all'interno del sistema fiscale nazionale ed europeo in una posizione alquanto ambigua. Da un lato, infatti, la sua determinazione si basa su criteri mutuati da quelli che governano la redazione del bilancio, come accade per le imposte sul reddito. Dall'altro, la sua base imponibile si avvicina, fino quasi a sovrapporsi, all'IVA e, sebbene sia stata dichiarata compatibile con il sistema europeo da una sentenza della Corte di giustizia, presenta notevoli similitudini con questa imposta.

V.5.2.2 *Il presupposto del tributo e la sua giustificazione costituzionale*

L'articolo 2 del decreto legislativo 446/97 individua il presupposto dell'IRAP nello svolgimento abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni oppure diretta alla prestazione di servizi. Inoltre, l'attività di una serie di soggetti (società, enti pubblici o privati diversi dalle società, commerciali o non commerciali, organi e amministrazione dello Stato) costituisce comunque presupposto dell'IRAP. La norma non prende in considerazione, come avviene per le imposte sui redditi, il possesso di un reddito, ovvero, come nell'IVA, la cessione di beni, la prestazione di servizi o le importazioni, ma l'esercizio in sé di un'attività produttiva autonomamente organizzata. L'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo, l'esercizio di un'attività economica organizzata può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti.

Già prima dell'entrata in vigore delle norme istitutive del nuovo tributo, si sviluppò un vivace dibattito sulla sua natura giuridica, incentrato sull'indagine relativa agli ele-

menti oggettivi e soggettivi del presupposto, che ha riguardato in special modo i profili di legittimità costituzionale. I contrasti più evidenti si appuntavano sugli effetti economici dell'IRAP e, segnatamente, sulla sua neutralità nell'impatto sulla tassazione del lavoro e del capitale.

Il principale fondamento dell'IRAP è stato riscontrato nel fatto che l'imposta colpisce un'entità reale (diversa dal consumo, dal patrimonio e dal reddito) che si identifica con la potenzialità economica e produttiva espressa dal coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori della produzione. Si tratterebbe, come avviene per altri tributi sulle attività economiche, di una capacità contributiva autonoma, reale, basata sulla capacità produttiva connessa alla combinazione dei fattori della produzione. Il parametro al quale commisurare il prelievo non è pertanto rappresentato dalla disponibilità di un reddito o di un patrimonio o dal consumo di beni, bensì dal valore della produzione netta, ottenuto attraverso l'impiego dei fattori produttivi, i cui titolari saranno successivamente retribuiti dalla ripartizione della ricchezza prodotta sotto forma di interessi per i finanziatori, di salari e stipendi per i lavoratori dipendenti e di profitti per gli imprenditori. Si tratta, per come è descritta, di un'interpretazione in chiave evolutiva del tradizionale concetto di capacità contributiva, in quanto assume a presupposto del tributo non una persona bensì un'entità oggettiva (rappresentata dal valore della produzione netta) che, per di più, non rientra tra le tradizionali manifestazioni della ricchezza (patrimonio, reddito, consumo, trasferimenti).

Con sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 la Corte costituzionale, respingendo le diverse eccezioni di illegittimità formulate dai contribuenti, ha fornito una propria chiave di lettura dell'impianto normativo dell'IRAP. I supremi giudici hanno ritenuto irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo nei confronti di coloro cui (pure) il valore aggiunto prodotto è, almeno *pro quota*, riferibile (e cioè i lavoratori e i finanziatori). In effetti, come si verifica per qualsiasi costo (compresi quelli di carattere fiscale) gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, compatibilmente con le leggi del mercato.

La Corte ha quindi sottolineato come la valutazione della legittimità costituzionale dell'IRAP, ai fini dell'individuazione del soggetto passivo d'imposta, debba tener conto anche dei meccanismi di traslazione economica del tributo.

Secondo la Corte, poiché oggetto della tassazione è la ricchezza prodotta (cioè il valore aggiunto che scaturisce dalla differenza tra i ricavi prodotti e i costi sostenuti per realizzare i beni e i servizi che formano oggetto dell'attività dell'impresa), non è corretto affermare che l'IRAP colpisce i salari e gli interessi in quanto tali, ma incide sui medesimi soltanto nella misura in cui concorrono a formare il *valore della produzione netta*. In quest'ottica il soggetto organizzatore è chiamato a corrispondere il tributo perché è presso di lui che si forma il valore aggiunto alla produzione, indipendentemente dal fatto che tale indice di ricchezza (o parte di esso) sia destinato a remunerare l'impresa, i lavoratori o i terzi finanziatori.

Nella stessa sentenza la Corte ha anche considerato l'elemento dell'organizzazione sotto il profilo quantitativo, giungendo ad escludere l'obbligo d'imposta sulle attività che, pur rientrando tra quelle soggette, appaiono prive dell'*autonoma organizzazione* di

capitale (mezzi strumentali, finanziamenti, ecc.) e di significativi apporti lavorativi altrui (dipendenti e/o collaboratori non occasionali). Si tratta di casi in cui il contribuente non è in grado di produrre un reddito senza prestare direttamente la sua attività, in virtù della personalità dell'incarico e dell'importanza decisiva delle proprie qualità professionali.

V.5.2.3 Soggetti passivi, base imponibile e aliquote

I soggetti passivi dell'IRAP sono «coloro che esercitano una o più attività di cui all'art. 2» (art. 3, D.Lgs. 446/1997). Come avviene per ogni imposta reale, il fatto imponibile individua il soggetto passivo: data un'attività produttiva autonomamente gestita con carattere di abitualità, il soggetto passivo dell'IRAP non può che essere il titolare della detta attività.

Di conseguenza, sono tenuti a versare il tributo non solo coloro che esercitano un'impresa commerciale ma anche coloro che svolgono un'attività di lavoro autonomo abituale, nonché gli enti, pubblici e privati, che erogano servizi nell'ambito della loro attività istituzionale operando al di fuori dell'esercizio di un'impresa.

Nella disciplina dell'IRAP i soggetti passivi vengono distinti in varie categorie soltanto al fine di attribuire a ciascuna di esse le modalità di determinazione della base imponibile più appropriate. Il valore della produzione netta si determina secondo le disposizioni previste dagli articoli da 4 a 13 del decreto legislativo 446/1997, che prevedono diverse modalità di calcolo per le diverse categorie di soggetti passivi.

Il valore della produzione netta è pari, in linea di massima, alla somma della remunerazione annuale del capitale proprio per la parte derivante dalla gestione ordinaria, del capitale ottenuto da finanziatori esterni e del lavoro prestato da terzi ai fini della produzione dei beni o dei servizi.

Per la determinazione del valore della produzione netta, devono essere osservate alcune disposizioni applicabili alla generalità dei soggetti passivi. Le disposizioni comuni fanno riferimento ad alcuni elementi contabili che devono entrare nel calcolo della base imponibile IRAP, indipendentemente dalla circostanza che siano deducibili o meno nella determinazione del reddito di impresa, di lavoro autonomo professionale o artistico, di impresa agricola. Tali elementi sono considerati costi indeducibili per chi applica il criterio contabile e componenti della base imponibile per chi applica il criterio retributivo.

Per il suo carattere locale, l'IRAP colpisce le attività produttive svolte nel territorio delle Regioni o Province autonome a cui il versamento deve essere effettuato. Nel caso di aziende aventi sedi in più Regioni, il valore della produzione è imputato a ciascuna Regione in proporzione al numero dei dipendenti presenti in ciascuna di esse. Non è assoggettato ad IRAP il valore della produzione netta realizzato con stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse situati all'estero.

Ricordiamo anche che per l'IRAP vige un principio di indeducibilità generale del costo del lavoro. In deroga a tale principio, l'articolo 11 del decreto IRAP prevede in talune circostanze la possibilità di ridurre l'influenza del costo del lavoro sulla base imponibile IRAP, attribuendo specifiche deduzioni. L'entità e il numero di tali deduzioni è stato significativamente ampliato dagli interventi volti a ridurre il cuneo fiscale (capitolo V.1).

Il sistema delle aliquote costituisce un elemento caratterizzante dell'IRAP per un duplice ordine di ragioni. L'entità relativamente ridotta delle aliquote ha consentito di

prevedere una base imponibile molto ampia, includendo elementi dell'attività produttiva (il costo del lavoro e gli oneri finanziari) diversi da quelli riferibili direttamente al soggetto passivo. L'aliquota massima è stata inizialmente stabilita (art. 11, comma 1) nella misura del 4,25%, poi ridotta al 3,9%. La riduzione risponde allo scopo di attenuare l'onere complessivo del tributo, in considerazione del diffuso dissenso formatosi nel corso del tempo nei suoi confronti.

D'altra parte, le Regioni hanno la possibilità di variare l'aliquota base di un punto percentuale, in aumento o in diminuzione (art. 11, comma 3). Ciò nonostante, l'IRAP rimane pur sempre un tributo statale per il quale la norma nazionale attribuisce alle Regioni un potere discrezionale contenuto all'interno dei limiti in essa stabiliti.

V.5.3 L'Imposta sul Valore Aggiunto

V.5.3.1 L'IVA e le accise nel contesto europeo

L'Imposta sul Valore Aggiunto fu introdotta nel nostro ordinamento per ottemperare alle prescrizioni contenute in una serie di direttive che videro la luce a partire dal 1967 al fine di realizzare un sistema armonizzato di imposte indirette in tutto il territorio europeo. La disciplina europea dell'imposizione indiretta ha previsto un alto livello di armonizzazione perché i tributi di questa natura incidono direttamente sulla realizzazione del mercato unico europeo influendo sulla libertà di circolazione delle merci e sulla libera prestazione dei servizi.

La direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967 (I direttiva IVA) si propose l'obiettivo di istituire gradualmente un sistema comune di Imposta sul Valore Aggiunto. L'Italia introdusse l'IVA con il decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entrato in vigore il 1° gennaio 1973. Nella I direttiva si stabilì che ogni Stato membro sostituisse le proprie imposte sulla cifra d'affari con l'IVA. In questa prima fase non si imponeva ancora l'armonizzazione delle aliquote e delle basi imponibili, che fu oggetto di interventi successivi.

L'IVA fu integralmente revisionata dalla VI Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, definita non a torto codice europeo dell'IVA, che dettò la disciplina uniforme degli elementi essenziali del tributo quali il campo di applicazione, i soggetti passivi, la definizione delle diverse operazioni imponibili, la determinazione della base imponibile, le esenzioni dal tributo, la detrazione. Dopo aver formato oggetto di numerose modificazioni dovute in gran parte all'instaurazione del mercato interno e alla conseguente soppressione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri, la VI direttiva fu sostituita dalla direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che, adottando la tecnica della «rifusione», ne integrò in un unico testo normativo le numerose modificazioni e aggiunte apportate nel tempo con le disposizioni rimaste immutate.

Dal 1° gennaio 1993, l'armonizzazione dell'imposizione indiretta si è evoluta in modo decisivo con l'introduzione del nuovo regime delle accise e di quello dell'IVA intracomunitaria basato sull'abolizione delle frontiere fiscali e doganali nonché sulla soppressione dei controlli doganali alle frontiere tra gli Stati membri. L'orientamento in questa direzione fu impresso dall'Atto Unico Europeo (ratificato dall'Italia con L. 23 dicembre 1986 n. 909), che diede impulso al completamento del mercato interno – inteso come spazio ove viene assicurata la libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali – per soddisfare l'accresciuta esigenza di rendere più competitiva l'economia europea.

Per realizzare questo obiettivo è stato necessario adottare misure volte ad abbattere frontiere:

a) fisiche – i posti doganali ai confini tra i diversi Stati membri creavano dispendio di tempi e oneri ed erano divenuti inutili in un sistema armonizzato;
b) tecniche – la presenza di diverse legislazioni in materia di sanità, sicurezza, tutela dell'ambiente e dei consumatori ostacolava le libertà di circolazione;
c) fiscali – le legislazioni nazionali in materia di IVA e accise non consentivano ancora la piena realizzazione del mercato.

Una volta eliminati questi ostacoli, è stato necessario introdurre una nuova disciplina dell'IVA sugli scambi intracomunitari, prima liquidata in dogana con il meccanismo del prelievo sulle importazioni alla stregua di quanto avveniva (e avviene tuttora) negli scambi con i paesi terzi. Le direttive emanate in argomento hanno fissato una serie di regole, anch'esse applicabili a partire dal 1° gennaio 1993, che vale la pena ricordare:

- con l'eliminazione delle frontiere comunitarie, le operazioni di scambio intracomunitario sono trattate al pari di operazioni interne anche in materia di IVA;
- le nozioni di importazione ed esportazione hanno assunto rilievo solo nei rapporti con i paesi terzi (così il riferimento al *territorio dello Stato* è stato sostituito da quello al *territorio della Comunità*);
- il tributo deve essere acquisito dal paese di destinazione (questo criterio si sposa perfettamente con la natura di imposta indiretta sui consumi dell'IVA);
- la tassazione deve avvenire nel paese di origine (questa regola, che dovrebbe consentire la riscossione immediata del tributo, darebbe luogo all'applicazione del cosiddetto *clearing* ovvero alla compensazione dell'imposta tra gli Stati membri; essa è tuttora sospesa poiché gli Stati non hanno ancora a disposizione gli strumenti tecnici e giuridici per effettuare le necessarie compensazioni).

Nell'attesa della piena entrata in funzione del regime definitivo dei rapporti intracomunitari è stato disposto:

- che le cessioni di beni effettuate nei confronti di privati residenti in altri Stati UE siano assoggettate ad IVA nel paese di origine;
- che le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori economici residenti in altri Stati UE siano considerate non imponibili ad IVA nel paese di origine e assoggettate all'imposta del paese di destinazione dall'operatore acquirente;
- che agli enti non commerciali non esercenti attività d'impresa sia attribuita una soggettività tributaria passiva limitata agli acquisti intracomunitari.

Una completa armonizzazione fiscale del mercato unico europeo non poteva omettere di considerare le accise – il termine deriva dal verbo latino *accidere*, ossia taglieggiare. Con una progressiva evoluzione, tale termine è stato impiegato nell'ambito della tecnica tributaria per definire prima le imposte sui consumi e poi le imposte di fabbricazione dovute su particolari beni, il cui onere si ingloba nel prezzo di vendita dei beni che vi sono soggetti. Nel sistema europeo armonizzato le accise colpiscono i prodotti petroliferi, gli alcolici, i tabacchi e gli zuccheri.

Nelle direttive in materia di armonizzazione delle accise (recepite in Italia con D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito nella L. 29 ottobre 1993 n. 427) la Comunità europea ha disposto l'allineamento delle norme interne dei tributi in parola sia sotto il profilo

strutturale (relativo ai generi soggetti al tributo, alla base imponibile, alle agevolazioni, ai controlli e alle modalità di riscossione), sia sotto il profilo sostanziale (relativo alla determinazione di una «forbice» di aliquote entro la quale consentire di applicare il tributo).

V.5.3.2 *Natura giuridica e presupposto dell'Imposta sul Valore Aggiunto*

A norma dell'articolo 1 del decreto del presidente della Repubblica 633/72, l'IVA si applica su singole operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti, professioni e importazioni, da chiunque effettuate). Ad eccezione delle importazioni, i soggetti passivi del tributo sono gli operatori economici ma, attraverso un meccanismo di detrazioni e rivalse, il suo onere si trasferisce fino al consumatore finale.

Per consentire la detrazione ed evitare le complicazioni connesse a una simile modalità di applicazione del tributo, il legislatore comunitario, ispirandosi alla TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) francese, ha optato per l'adozione di meccanismi basati sul calcolo e la liquidazione dell'IVA che si rende dovuta sulle masse di operazioni di acquisto e di vendita effettuate in un determinato periodo (è richiesta la predisposizione di una dichiarazione annuale in cui viene effettuato il riepilogo e il conguaglio delle liquidazioni eseguite nel corso dell'anno).

A differenza di quanto accade per la maggior parte degli altri tributi del nostro sistema impositivo, nel decreto del presidente della Repubblica 633/72 nulla viene espressamente stabilito in ordine al presupposto dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Questa mancanza, peraltro non casuale, ha impegnato a lungo la letteratura nell'analisi dell'articolato meccanismo di applicazione del tributo, che ne ha ricercato i parametri di legittimazione alla luce del principio costituzionale della capacità contributiva.

A questo riguardo sono state prospettate diverse soluzioni. Talvolta, considerando il ruolo dei soggetti passivi dell'IVA come puramente strumentale all'obiettivo di colpire il consumatore finale quale unico ed effettivo titolare della capacità contributiva, si è fatto riferimento al concetto di *immissione al consumo*. Altra parte della dottrina ha ravvisato la giustificazione costituzionale dell'IVA nel mero esercizio di un'attività economica da parte dell'imprenditore o del professionista e cioè del soggetto obbligato nei confronti dell'Erario. È stato inoltre sostenuto che costituirebbero presupposto dell'imposta le operazioni di cui all'articolo 1 del decreto. La capacità contributiva assunta come indice del prelievo sarebbe desumibile dal fatto obiettivo dello scambio coinvolgendo, sotto il profilo soggettivo, tutti coloro che vi hanno preso parte; secondo questa tesi, affermare che la capacità contributiva è realizzata dal solo venditore ovvero dal solo consumatore finale (così come nelle diverse ricostruzioni sopra richiamate è stato di volta in volta affermato) sarebbe comunque limitante. Da una simile prospettiva, infatti, il presupposto dell'imposta non sarebbe individuabile unicamente nell'acquisto del bene o del servizio o nella sua vendita ma nell'operazione di scambio oggettivamente considerata e collegata a tutti coloro che ad essa prendono parte.

Una volta assunto lo scambio oggettivamente considerato come fatto indice della specifica capacità contributiva colpita dall'IVA, è logico dedurre che il relativo presupposto sia costituito dalle singole operazioni imponibili, anche se alcune di esse (quelle che intervengono nella fase intermedia del ciclo economico) restano di fatto detassate attraverso il meccanismo della detrazione e del rimborso.

Se è vero quanto sopra, è altrettanto vero che le singole operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA devono essere sempre ricollegate all'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo abituale, in difetto della quale non può dirsi presente il requisito soggettivo che legittima l'esercizio della rivalsa.

L'ampio dibattito dottrinale condotto nel nostro paese sulla base delle norme interne non si misura in modo pieno con le origini comunitarie dell'IVA che, invece, dovrebbero costituire il principale punto di riferimento nell'analisi di questo tributo. La creazione di un sistema comune di imposte sulla cifra di affari esige infatti l'applicazione uniforme dell'IVA su tutto il territorio dell'Unione Europea e la conseguente eliminazione di qualsiasi distorsione che possa influire sul principio di neutralità, costituente il cardine di un tributo di questa natura. In un sistema siffatto, sulle merci e sui servizi del medesimo tipo deve gravare in ogni Stato membro un carico fiscale equivalente, a prescindere dalle caratteristiche del circuito produttivo all'interno del quale lo scambio è realizzato.

D'altra parte, la Corte di giustizia dell'Unione Europea, nelle sue numerose sentenze sull'argomento, ha più volte ribadito che l'IVA deve essere applicata fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso. In questa ottica, il luogo di tassazione dovrebbe coincidere con il luogo del consumo del bene o servizio. Se, invece, fosse dato credito alle tesi sopra richiamate, che hanno intravisto nell'IVA talvolta un'imposta sulle attività economiche, talvolta un'imposta sugli scambi, tale luogo dovrebbe essere individuato, rispettivamente, nel luogo di esercizio dell'attività o nel luogo in cui avviene la transazione. In questo senso disponeva già l'articolo 6, paragrafo 3, della II direttiva IVA, ove si stabiliva che il luogo della prestazione del servizio dovesse essere individuato in quello ove esso è utilizzato o sfruttato, dando così evidenza normativa alla tesi che considera l'IVA come un'imposta sui consumi.

Il quadro è completato dal regime delle importazioni che, proprio al fine di presidiare l'uniforme applicazione dell'imposta nel territorio del consumo (inizialmente il singolo Stato, ora l'intero territorio europeo), le rende in ogni caso soggette all'imposta, anche se sono effettuate da un privato. Trattandosi di un tributo che colpisce il consumo di beni e servizi, il criterio di collegamento territoriale non poteva che essere, almeno in linea di principio, un criterio di carattere oggettivo, rilevando, ai fini della territorialità dell'IVA, il luogo in cui si trova il bene o viene resa la prestazione oggetto dell'operazione.

Non va sottaciuto, peraltro, che il sistema comunitario dell'IVA sta vivendo un momento di grande incertezza, causato dalla mancata attuazione del principio di tassazione nel paese di origine che tuttora è sostituito dal regime «provvisorio» di tassazione nel paese del consumo. In effetti, il sistema dell'IVA, lungi dal divenire «comune» (come previsto nell'originario progetto di armonizzazione), ha finito con il costituire una sorta di somma di regimi nazionali dalla quale emergono distorsioni concorrenziali alimentate dalla persistente convinzione, alquanto diffusa tra gli Stati membri, del loro diritto a una piena autonomia normativa degli Stati. Convinzione alimentata dalla presenza della regola dell'unanimità per le decisioni in materia fiscale (si veda in questo senso l'art. 115 TFUE).

Va osservato, comunque, che anche la tesi dell'IVA come imposta sul consumo non è rimasta esente da critiche poiché, anche in termini di fatto, il carico dell'imposta non sembra ricadere sempre e interamente sul consumatore finale ma può costituire, nella fase terminale della sua applicazione, un fattore disincentivante all'acquisto e, pertanto, gravare anche sul venditore attraverso pratiche di traslazione «all'indietro» del tributo (capitolo V.2).

V.5.3.3 *Contribuente di fatto e contribuente di diritto*

Come già osservato nel paragrafo precedente, il sistema dell'IVA, per colpire il consumatore finale, si fonda su un meccanismo complesso nel quale la realizzazione dell'effetto economico del tributo è affidata a una serie di adempimenti formali in base ai quali gli operatori economici sono in grado di trasferire in avanti il carico dell'imposta e conseguire l'esonero dal tributo nel rispetto del principio di neutralità.

Nell'IVA, come nella maggior parte dei tributi, alla nozione di soggetto passivo è collegata la previsione legale di specifici obblighi, non solo di carattere sostanziale ma anche meramente procedurale. Resta escluso il cosiddetto *contribuente di fatto* (o *inciso* dal tributo) che, pur essendo destinatario finale dell'onere tributario, non è individuato dalla legge come soggetto passivo dell'imposta ed è colpito dal prelievo attraverso i meccanismi di traslazione economica dell'onere a esso corrispondente posti in essere da parte dei soggetti passivi, i *contribuenti di diritto* (o *percossi* dal tributo).

L'operatore economico ha dunque un ruolo puramente strumentale al fine del trasferimento in avanti dell'onere tributario e la giustificazione costituzionale dell'imposta viene ravvisata nell'atto di scambio. In questa prospettiva, entrambi i soggetti che prendono parte all'operazione sono portatori di una specifica capacità contributiva. Infatti, il collegamento soggettivo con il presupposto non può essere escluso completamente rispetto al contribuente di diritto (l'operatore economico) che, per essere chiamato ad assolvere agli obblighi dell'imposta, deve essere comunque in possesso della ricchezza tassabile (il corrispettivo della cessione o prestazione imponibile) e deve poter riscuotere l'imposta dal suo cessionario o committente avvalendosi di mezzi coercitivi (il diritto alla «rivalsa», sancito all'art. 18 del D.P.R. 633/72, che si esprime nell'addebito in fattura dell'imposta dovuta sull'operazione imponibile). D'altro canto, è il contribuente di fatto che deve subire in via definitiva l'onere derivante dall'applicazione del tributo, manifestando la sua attitudine a finanziare la spesa pubblica sulla base della capacità contributiva insita nell'atto di spesa.

Tanto premesso, la presenza del contribuente di fatto ha rilevanza sul piano economico-finanziario ma non ne ha alcuna (almeno direttamente) sul piano giuridico. Per questo motivo:

- è stata esclusa, nelle liti tra contribuente di fatto e contribuente di diritto, la giurisdizione del giudice speciale competente in materia tributaria (le commissioni tributarie) e ritenuta sussistente in via ordinaria nei rapporti tra privati la competenza del giudice civile;
- è stato ritenuto sussistere, nei rapporti tra contribuente di fatto ed ente impositore, un difetto assoluto di giurisdizione.

Da questi brevi cenni può quindi dedursi che nella disamina della problematica della soggettività tributaria passiva non conta tanto individuare l'intrinseca capacità economica manifestata dai soggetti passivi del tributo (che pure costituisce uno dei termini di valutazione) ma si devono porre in adeguato risalto il collegamento del soggetto passivo a un più ampio concetto di «situazione doverosa», non limitato al solo profilo sostanziale ma esteso ai diversi poteri e obblighi in cui si sostanzia la sequenza attuativa del tributo. Più in particolare, bisogna prendere atto che nel corso degli ultimi anni la legge ha disposto una progressiva espansione, sia del contenuto degli obblighi (anche non pecuniari) sia dei soggetti chiamati a farvi fronte.

V.5.3.4 *Le diverse fasi di applicazione dell'imposta*

Lo spostamento del carico tributario dal contribuente di diritto al contribuente di fatto viene realizzato nell'IVA attraverso una serie di adempimenti sequenziali, articolati nelle seguenti fasi: a) fatturazione; b) registrazione; c) rivalsa e detrazione; d) dichiarazione; e) versamenti. La gran parte di questi adempimenti fa parte delle cosiddette *fattispecie prodromiche*, nelle quali rientrano gli atti, i documenti e gli adempimenti formali che si realizzano prima della fattispecie tributaria imponibile e concorrono a determinarne la natura e la dimensione ai fini della realizzazione del prelievo tributario. Qui di seguito ne saranno richiamati gli aspetti essenziali ai fini dell'applicazione dell'IVA.

a) *Fatturazione.*

Nonostante la sempre più diffusa tendenza all'adozione di modelli di accertamento basati su criteri induttivi ed extracontabili, la funzione che assume la fattura nel funzionamento dell'IVA è rimasta inalterata nel tempo. In effetti, il sistema di determinazione dell'IVA si fonda sul criterio cartolare, prima ancora che contabile. A suffragio di tali conclusioni può essere richiamato l'articolo 5, n. 7, della legge 9 ottobre 1971 n. 825 (legge delega per la riforma tributaria) che riconosce alla fattura il ruolo di «strumento per assicurare il peculiare meccanismo di applicazione del tributo in esame, fondato sul principio rivalsa/detrazione».

Vi è addirittura chi ritiene che, almeno in certi casi, la fattura integri direttamente il presupposto del tributo. Depone in questo senso l'articolo 6, comma 4, del decreto del presidente della Repubblica 633/72, ove si prevede che «se anteriormente agli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura o a quello del pagamento». La norma in esame, intitolata alla «effettuazione delle operazioni», include dunque l'emissione della fattura tra gli elementi ai quali è collegata l'esigibilità del tributo delineando un'autonoma figura imponibile fondata unicamente sull'essenza cartolare del documento in parola e sulle conseguenze prodotte dalla sua emissione nel procedimento di attuazione dell'imposta. In tutte queste ipotesi, dunque, l'emissione della fattura non rappresenta un adempimento formale imposto dalla legge per assicurare l'applicazione del tributo in presenza di un determinato fatto materiale considerato imponibile ma è essa stessa che fa sorgere il debito d'imposta.

b) *Registrazione.*

Il decreto istitutivo dell'IVA pone a carico dei soggetti passivi di diritto l'adempimento di precisi obblighi contabili cui il contribuente ha l'onere di sottostare al fine di conseguire il diritto alla detrazione. In sintesi, il decreto prescrive l'obbligo di registrare entro termini determinati su appositi libri contabili:

- per il cedente o prestatore, le fatture emesse a fronte delle operazioni attive, dalle quali scaturisce l'obbligo dell'operatore economico di conteggiare a proprio debito l'IVA esposta sulle fatture emesse a carico dei propri cessionari o committenti. Questo adempimento è soggetto a termini brevi e perentori, presidiati da pesanti sanzioni per assicurare il tempestivo accredito all'Erario dell'imposta dovuta;
- le fatture ricevute a fronte degli acquisti di beni e di servizi effettuati nell'esercizio dell'attività economica; per l'operatore economico la registrazione delle fatture di

acquisto costituisce un onere per ottenere il diritto alla detrazione dell'imposta, che va esercitato, al più tardi, nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (art. 19, comma 1, D.P.R. 633/72).

c) *Rivalsa e detrazione.*
La rivalsa garantisce che il cedente o prestatore, all'atto della cessione o prestazione, recuperi l'imposta dal cessionario o committente, il quale, se è pure un operatore economico, può esercitare il diritto a portare in detrazione l'imposta che gli viene addebitata (art. 19 D.P.R. 633/72). Se invece l'acquirente è un consumatore finale, non ha alcun diritto al recupero. Per assicurare il trasferimento in avanti del carico dell'imposta, la legge (art. 18 D.P.R. 633/72) impone al cedente o prestatore l'obbligo di esercitare la rivalsa.
Il meccanismo della rivalsa e della detrazione concilia le esigenze di cautela fiscale con l'interesse a rendere neutra l'imposta rispetto al numero di passaggi compiuti dal bene o servizio prima di giungere al consumo finale. Inoltre, il detto meccanismo assume rilievo giuridico ai fini della individuazione della capacità contributiva colpita dall'IVA.

d) *Dichiarazione.*
Nella dichiarazione annuale, oltre a riepilogare il totale delle operazioni, degli acquisti e dei versamenti effettuati, il contribuente effettua le correzioni che derivano dal detto riepilogo. Tipica di questa fase è la determinazione del cosiddetto *pro rata* di indetraibilità dell'imposta collegato all'effettuazione di operazioni non soggette all'imposta (art. 19, comma 5, del D.P.R. 633/72). La dichiarazione si chiude con un credito o un debito d'imposta. Il credito può essere rinviato all'anno solare successivo e, in alcuni casi, può esserne chiesto il rimborso. Nel caso di saldo a debito questo deve essere versato nel termine prescritto.
Scopo della dichiarazione annuale IVA, come quello di ogni altra dichiarazione fiscale, è quello di porre l'amministrazione finanziaria a conoscenza di determinati elementi di fatto e di fondare su tale insieme di notizie le fasi successive del procedimento di attuazione del tributo.

e) *Versamenti.*
Il sistema di riscossione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, in virtù di quanto previsto all'articolo 5, comma 7, della legge delega n. 825 del 1971, con disposizione che i successivi interventi normativi non hanno variato o ridotto nella sua portata e che si inquadra nel più ampio contesto evolutivo dell'intero sistema fiscale, é fondato in misura sempre più accentuata sulla prevalente iniziativa del contribuente. Tale forma di attuazione del tributo, sebbene motivata da esigenze di copertura dei pressanti fabbisogni di cassa erariali non sempre pienamente giustificate sotto il profilo della legittimità costituzionale, è finita con l'apparire inevitabile al fine di realizzare puntualmente i principi della generalità dell'imposizione e della capacità contributiva.
In tale ottica, la procedura di autoliquidazione consiste interamente in atti dello stesso contribuente, per cui ove quest'ultimo si sia attenuto alle disposizioni di legge, la dichiarazione non è seguita dall'emissione di un accertamento dell'amministrazione diretto ad applicare e riscuotere l'imposta. Da questo punto di vista, rileva sottolineare che il versamento può avvenire non solo in occasione della presentazione della dichiarazione, a saldo del debito d'imposta che ne scaturisce, ma anche (e soprattut-

to) in via anticipata, in acconto su quanto sarà dovuto sulla base delle risultanze finali. Infatti, il sistema di liquidazione previsto per l'IVA si basa sulle risultanze delle chiusure periodiche (mensili o trimestrali) allo scopo di avvicinare il pagamento dell'imposta al momento impositivo.
Inoltre, con l'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990 n. 405 è stato introdotto nella normativa italiana l'obbligo dei soggetti IVA di versare una somma a titolo di acconto dell'Imposta sul Valore Aggiunto dovuta a fronte della liquidazione del mese di dicembre (contribuenti mensili) ovvero dell'anno solare (contribuenti trimestrali). La suddetta disciplina è stata oggetto di ripetuti interventi di modifica, sia al fine di aumentare la detta percentuale (elevata dal 65% al 95%) sia al fine di adeguarne i contenuti agli orientamenti della Corte di giustizia europea, prevedendo, in aggiunta al metodo «storico» e a quello «previsionale», un terzo metodo (detto «delle operazioni effettuate») consistente nella possibilità di determinare l'ammontare dovuto sulla base delle effettive risultanze contabili a tutto il 20 dicembre. La previsione di versamenti in acconto non è un fatto nuovo nella materia dei tributi (diretti o indiretti) a carattere periodico e, nella generalità dei casi, trova la sua principale ragione nei ricorrenti vuoti di bilancio, che hanno indotto il legislatore a stabilire regole che consentissero all'Erario di riscuotere la maggiore somma possibile ancora prima dello spirare dei tempi stabiliti per l'esatta determinazione del tributo. Tuttavia, le modalità di commisurazione dell'acconto ai fini dell'IVA hanno suscitato non poche perplessità.

Esercizi e domande di riepilogo

1. Quali sono le ragioni che giustificano la soggettività tributaria delle società di capitali?
2. Quali sono le differenze essenziali tra il sistema di imposizione dei redditi societari fondato sul credito d'imposta (o imputazione) e il sistema dell'esenzione (parziale) attualmente in vigore in Italia?
3. Qual è il presupposto dell'IRAP e come si determina la sua base imponibile?
4. Come ha inciso l'IVA nel processo di armonizzazione fiscale europeo?
5. Qual è il presupposto dell'IVA e come viene applicato in concreto il tributo per colpirlo in modo adeguato?