

COMMISSIONE PARLAMENTARE

consultiva in materia di riforma fiscale
ai sensi della legge 23 dicembre 1996, n. 662

*Giovedì 24 luglio 1997. — Presidenza
del Presidente Salvatore BIASCO.*

La seduta inizia alle 21,15.

Schema di decreto legislativo concernente il riordino dell'imposta sul valore aggiunto, attuativo dell'articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Relatore: Pasquini.

(Seguito dell'esame e rinvio).

La Commissione prosegue l'esame dello schema di decreto in titolo, sospeso da ultimo, nella seduta del 17 luglio scorso.

Il deputato Gianfranco CONTE, dopo aver preliminarmente rilevato che il contributo della maggioranza alla discussione sullo schema di decreto appare « appiattito » sulla posizione del Governo, ritiene restrittiva la formulazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), che prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA dei conferimenti in società limitatamente a quelli di aziende o rami di aziende. Con riferimento al comma 2, lettera a), dello stesso articolo rileva che il concetto di esercizio di impresa ivi contenuto appare generico e quindi inopportuno, per il rischio di generare conten-

zioso. In relazione all'articolo 2, che contiene modifiche al sistema delle detrazioni, sottolinea che tale disposizione introduce elementi di incertezza e, in particolare, avanza delle perplessità in merito alla nozione di operazione esclusa, che paradossalmente potrebbe facilitare comportamenti elusivi. Ritiene inoltre opportuno che sia l'amministrazione finanziaria a procedere ad una previa determinazione dei criteri oggettivi in base ai quali effettuare la distinzione tra ammontare detraibile e indetraibile dell'imposta nel caso di beni o servizi utilizzati solo in parte per operazioni non soggette. In merito alla disciplina della rettifica della detrazione, giudica macchinoso e di difficile realizzazione il sistema previsto. Avanza, infine, perplessità per il trattamento di particolare favore riservato alle cooperative agricole, che fruiscono del regime speciale anche se i soci hanno un volume di affari superiore ai venti milioni.

Il deputato Gaetano RABBITO, dopo aver dichiarato di condividere i contenuti della relazione svolta dal senatore Pasquini, si sofferma su alcuni aspetti particolari del decreto. Per quanto concerne l'IVA in agricoltura suggerisce una distinzione tra società e imprese individuali. Ricorda, inoltre, la situazione di quelle

imprese che risultano strutturalmente a credito IVA, per le quali propone di valutare un meccanismo analogo a quello degli esportatori abituali. Infine, solleva il problema degli acquisti di immobili da parte dello Stato, che risultano soggetti all'imposta fissa di registro, ma, nel caso in cui il venditore sia un imprenditore, sono sottoposti all'IVA con l'aliquota del 19 per cento, con la conseguenza che lo Stato preferisce comprare tali beni da soggetti privati. Suggestisce al riguardo di studiare un appropriato meccanismo di detrazione dell'IVA.

Nessun altro chiedendo di intervenire, il presidente Salvatore BIASCO, fa presente che il senatore Bosello, impossibilitato a presenziare, ha consegnato alla Commissione un intervento scritto da allegare al resoconto della seduta odierna, e dichiara chiusa la discussione generale.

Il senatore, Giancarlo PASQUINI, *relatore*, intervenendo in replica, osserva in via generale come il provvedimento in esame sembri oscillare da una eccessiva sinteticità su alcuni aspetti, quali le operazioni escluse, ad una altrettanto eccessiva analiticità su altri profili, quali le operazioni esenti; si vengono così a creare diversi problemi di sistematicità. Una troppo attenta analisi delle operazioni rischia di snaturare l'IVA trasformandola da imposta plurifase sul consumo a imposta « a cascata ».

Soffermandosi soltanto su alcune delle principali questioni, e rinviando per un maggiore dettaglio alla propria proposta di parere, osserva come il regime applicabile alle cooperative sembri in effetti presentare più di una difficoltà, stante che, come precisato nell'audizione con i rappresentanti del Ministero, dall'articolo 5 deriverebbe che in presenza di soci soggetti alcuni al regime speciale ed altri al regime ordinario, la cooperativa dovrebbe applicare entrambi i regimi IVA, dandosi luogo ad una situazione di tipo misto che a suo avviso è sostanzialmente impraticabile. Un altro ordine di problemi

attiene al regime speciale agricolo, rispetto al quale lo schema di decreto, pur avendo una condivisibile finalità di eliminare la rendita fiscale determinata dall'attuale meccanismo di compensazione, rischia di porsi in termini fortemente peggiorativi. Ciò in particolare con riguardo alle fasce di reddito stabilite per l'esenzione dall'IVA e per l'applicazione del regime semplificato, stabilite rispettivamente a cinque e venti milioni di produzione lorda vendibile. Si tratta di soglie troppo basse in entrambi i casi, poiché anche sopra i venti milioni (cui corrisponde un ricavato netto di pochi milioni annui) si situano operatori sostanzialmente marginali. È vero che il regime semplificato è frequentemente fonte di evasione, ma il provvedimento sembra voler risolvere il problema « sparando nel mucchio » invece di intervenire su quelle aziende che, ricorrendo al meccanismo elusivo dello *splitting*, si collocano artificialmente su fasce basse di reddito.

Su tale punto si riserva di proporre sia un aumento della soglia di esonero che di quella di demarcazione tra regime speciale ed ordinario; ritiene inoltre necessario, comunque, unire a tale modifica anche una fase di applicazione graduale delle nuove regole, che potrebbe individuarsi in un periodo pari a non più di un triennio. In subordine ritiene altresì necessario, quale che sia la soglia di demarcazione individuata, semplificare gli adempimenti dei produttori in regime speciale.

Sempre con riguardo al settore agricolo segnala il problema, peraltro non affrontato dal decreto e forse ai limiti della delega, di alcuni tipi di cooperative di trasformazione, ad esempio nel settore lattiero-caseario, che, pagando un'imposta a monte ben superiore di quella a valle, sono costantemente creditrici strutturali dell'erario.

Con riguardo agli altri regimi speciali, segnalata la correttezza delle modifiche operate nel settore dell'editoria, peraltro sostanzialmente accettate dagli interessati, rileva l'esistenza di alcuni problemi sia per le agenzie di viaggio e turismo, in

particolare riguardo a quelle la cui attività consiste esclusivamente nel vendere i viaggi a nome proprio e per conto di terzi, sia soprattutto, nel settore dello spettacolo. Peraltro su tale settore, meritevole senz'altro di una attenta riflessione stante le numerose modifiche in corso di esame, deve osservare come il problema sembri costituito non tanto dall'IVA quanto dall'imposta sullo spettacolo, della quale andrebbe forse prospettata una possibile eliminazione.

Il deputato Gianfranco CONTE, intervenendo per una precisazione su tale ultima questione, ritiene che sia inopportuno ed inutile che il Governo introduca una nuova disciplina del regime dell'IVA nel settore dello spettacolo, visto che è stata costituita una apposita commissione per studiare una riforma organica dell'imposizione in tale settore, e propone pertanto che si inviti il Governo nel frattempo a soprassedere.

Sui lavori della Commissione.

Il presidente, Salvatore BIASCO, stante la necessità di procedere all'espressione del parere prima della sospensione estiva dei lavori parlamentari, propone di fissare alle ore 20 di domani, 25 luglio, il termine per la presentazione da parte del relatore della proposta di parere sullo schema in esame e alle ore 20 di martedì 29 luglio il termine per la presentazione degli emendamenti alla proposta medesima e di eventuali pareri alternativi, così da pervenire alla votazione nella seduta da convocare per mercoledì 30 luglio alle ore 13,00. Per giovedì 31 luglio, alle ore 13, è convocato l'Ufficio di presidenza per la programmazione dei lavori alla ripresa di settembre.

La Commissione consente.

La seduta termina alle 22,5.

ALLEGATO

**Intervento del senatore Furio Bosello
sullo schema di decreto concernente il riordino dell'IVA.**

1. Il decreto in esame richiede alcune osservazioni. *In primis* occorre verificare — e questa è funzione primaria della Commissione — la conformità dello schema alla legge delega (nonché alle direttive CEE).

Ora la legge delega (23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, comma 66) prevedeva la possibilità di modificare, in funzione anti-elusiva, la disciplina delle detrazioni. Non pare che la delega consentisse una radicale trasformazione dell'IVA. Ora la modificazione poteva attuarsi o con interventi diretti sul meccanismo della detrazione e delle relative rettifiche, o con interventi che in via indiretta precludano il diritto alla detrazione escludendo, per talune attività, la soggettività di imposta in capo al soggetto che le pone in essere.

Tale essendo la portata della delega, dal suo ambito paiono esulare le previsioni del comma 1, lettera *a*) e *b*) dell'articolo 1, che modificano il presupposto oggettivo di imposizione (lett. *a*) e la qualificazione, da escluse ad esenti, di determinate operazioni (lett. *b*).

In particolare, il considerare imponibili tutti i conferimenti (salvo trattasi di aziende) in società pare esulare completamente dalla delega, così come la diversa qualificazione delle operazioni di cui alla lettera *b*).

Sicuramente estraneo alla delega — e sicuramente estraneo a qualsivoglia finalità anti-elusiva — è il disposto del comma 3 dell'articolo 1, che modifica l'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633. Se intento della norma — unitamente alle correlate previsioni contenute nel successivo comma 5, nel comma 1 dell'articolo 2 e nel comma 1 dell'articolo 4, che modificano gli articoli

16, 19, 25, 27, e 28 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 — è quello di differire la detrazione, per le operazioni nei confronti degli enti pubblici, ad un momento non anteriore a quello del pagamento del corrispettivo, è da notare che tale soluzione, già costantemente accolta in sede interpretativa dal Ministero delle Finanze, è stata successivamente accolta anche in sede normativa (v. ultimo comma dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633: sarebbe quindi sufficiente, ai fini che interessano, l'emanazione del decreto ministeriale da tale norma previsto).

Fuori dell'ambito della delega risulta altresì la previsione di cui al secondo comma dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, come risultante dallo schema di decreto: la delega non prevede infatti l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti afferenti esclusivamente operazioni esenti, non intendendo modificare quindi il criterio del *pro-rata* generale che con criteri di media individua la parte dell'IVA a monte riferibile ad operazioni esenti o ad operazioni che danno diritto a detrazioni: *pro-rata* che potrebbe essere reso più puntuale con opportuni accorgimenti in terna di registrazione delle operazioni.

Particolarmente grave appare poi la disposizione di cui al successivo terzo comma: se il principio generale è quello per cui la detrazione è limitata solo in presenza di operazioni non soggette od esenti, inutile appare la previsione che esclude l'indetraibilità per operazioni che appartengono a categorie affatto diverse (operazioni non imponibili o non territoriali o esenti con diritto alla detrazione).

Più opportunamente, per evitare, le incertezze interpretative legate alla carenza di previsioni definitorie, si sarebbe dovuto fornire una espressa definizione di operazioni non soggette; solo indirettamente, dalla lettera *c*) del terzo comma dell'articolo 2, si ricava che trattasi, ma con alcune eccezioni (cessioni di denaro, di aziende, di campioni gratuiti; conferimenti di aziende; fusioni e scissioni) delle operazioni non soggette ai sensi del terzo comma dell'articolo 2 e del quarto comma dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633. In definitiva, per tutto quanto sin qui osservato, i commi secondo e terzo dell'articolo 19 potrebbero essere riassunti nel rispetto delle delega prevedendo la indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto e all'importazione di beni o servizi utilizzati per effettuare alcune delle operazioni indicate nel terzo comma dell'articolo 2 o nel quarto comma dell'articolo 3 e cioè quelle la cui esclusione dal tributo non trova giustificazione in motivi tecnici connessi all'applicazione del tributo.

2. In realtà lo schema pare avere ampiamente superato le finalità — oltre che il dato normativo — della delega.

Così nel quarto comma dell'articolo 19, come risultante dall'articolo 2 dello schema di decreto legislativo, dovrebbe essere eliminato il riferimento all'utilizzazione dei beni e servizi acquisiti a fini privati o estranei all'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. Invero la norma di delega, nella misura in cui prevede l'esclusione della detrazione dell'IVA, relativa ad acquisti destinati esclusivamente ai fini estranei all'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione, ha inteso evidentemente demandare al legislatore delegato l'individuazione di fattispecie in cui sia oggettivamente da presumersi l'utilizzazione del bene o del servizio acquistato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione (diversamente la disposizione configurerebbe una mera ripetizione del principio contenuto nel primo comma dell'articolo 19, per cui la detrazione è

ammessa appunto per acquisti effettuati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione). È da notare, poi, che la successiva destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione di beni o servizi originariamente destinati alle predette finalità è espressamente configurata come operazione imponibile dall'articolo 2, secondo comma, n. 5, e dall'articolo 3, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

3. Ma anche altri aspetti dello schema destano notevoli perplessità.

Nell'articolo 19-*bis*, nel primo comma, inopportuno — in quanto non coordinato con il sistema normativo IVA — appare il riferimento alle operazioni « effettuate », atteso che il volume d'affari, le liquidazioni periodiche dell'imposta e la dichiarazione annuale tengono conto delle operazioni « annotate » con riferimento ad un determinato periodo: una individuazione del *pro-rata* in modo extracontabile appare in concreto ingestibile, e per i contribuenti e per gli uffici.

Il punto va sottolineato con forza. Appare dubbio che le minori attività — la cui contabilità finisce con l'essere soltanto quella IVA possano reggere ad una gestione extracontabile dell'IVA ed è altresì dubbio che i centri di assistenza fiscale possano continuare ad operare in tali condizioni.

L'IVA comunitaria richiede *ex necesse* la rilevazione contabile.

4. Nell'articolo 19-*bis*.1 discutibile appare invero la lettera *h*). Il rinvio definitorio alla disciplina dell'imposta sul reddito appare infatti contraddittorio, non solo perché in tale materia non esiste una definizione di spese di rappresentanza, tant'è che la loro individuazione dà sovente luogo a contrasti interpretativi, ma anche perché nella determinazione del reddito d'impresa o dell'esercente arte o professione la deduzione sia pure entro certi limiti è ammessa. È inoltre da notare che, dovendo la detrazione essere di regola operata con riferimento al momento

di ricezione della fattura, si è in materia di IVA preferito utilizzare una legislazione con una casistica più articolata, con l'effetto di escludere analiticamente e puntualmente la detraibilità per acquisti configurabili come spese di rappresentanza.

D'altra parte, lo stesso schema legislativo si muove in tale impostazione, estendendo ulteriormente l'indetraibilità oggettiva alle cessioni di alimenti e bevande e alle prestazioni relative ad immobili.

5. In merito, infine, alle disposizioni in materia di rettifica della detrazione contenute nell'articolo 19-*bis*.2 — che tra l'altro dovrebbero essere tutte operate in modo extracontabile — a prescindere dall'oscurità dell'oggetto delle previsioni dei primi tre commi (verosimilmente riferite ad acquisti almeno in parte utilizzati in operazioni non soggette ad imposta o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa), dalla singolare assenza di un limite temporale per la rettifica per i beni non ammortizzabili (il limite è previsto per i soli beni ammortizzabili) e dal fatto che essa concorre confusamente con altre limitazioni, o fattispecie tassabili,

preesistenti o proposte, si osserva che — in conformità alla VI direttiva comunitaria — una soluzione più propria del problema (del tutto trascurata dallo schema del decreto legislativo) è sicuramente quella di applicare l'imposta a valle (v. n. 5 dell'articolo 2 ed il terzo comma dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633).

Tale conclusione, che appare in linea con le disposizioni della predetta direttiva comunitarie in materia di IVA, appare suscettibile altresì di garantire — assumendosi come base imponibile di tali operazioni il valore normale — da un lato maggiore perequazione e dall'altro più incisivi risultati in termini di acquisizione di gettito erariale.

6. Appare a questo punto necessario che la Commissione porga al Governo i dubbi che si è cercato di manifestare, anche al fine di evitare che una delega, dettata sicuramente per finalità anti-elusive, si risolva in una disciplina generale dell'IVA per di più non sempre funzionale.