

## Illegittimità' Irap. Rimborso "a tempo".

**Autore:** Sperduti Massimo

**In:** Diritto tributario

Ancora una volta l'imposta regionale sulle attività produttive sale agli onori della cronaca. E non certo perché nel corso della campagna elettorale alcuni leader politici hanno posto in discussione la giustezza di tale balzello con l'evidente intento di acquisire consensi da parte dell'elettorato imprenditoriale.

E', infatti, di questi giorni la notizia che l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE, Christine Stix-Hackl, ha presentato le sue conclusioni[1] in relazione alla causa C - 475/03, concernente la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona nel corso del procedimento dinanzi ad essa pendente tra la Banca popolare di Cremona e l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona.

In particolare, la Commissione Tributaria ha chiesto alla Corte di Giustizia di conoscere se l'imposta regionale sulle attività produttive, istituita con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446[2], rientri nel novero delle imposte vietate a norma dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari[3].

La formulazione esatta della questione pregiudiziale proposta con ordinanza del 9 ottobre 2003 dalla predetta Commissione è la seguente: "se l'art. 33 della direttiva 77/388/CEE, così come modificato dalla direttiva 91/680/CEE, debba essere interpretato nel senso che esso vieti di assoggettare ad IRAP il valore della produzione netta derivante dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi."[4]

In merito a tale questione, l'Avvocato generale F. G. Jacobs, nelle conclusioni presentate il 17 marzo 2005, in relazione al medesimo procedimento, ha ritenuto che l'imposta in esame sia da considerare vietata, a mente della disposizione precedentemente citata[5].

In ispecie, l'Avvocato generale è giunto alla suddetta convinzione sulla base del fatto che tale imposta: 1) viene riscossa su tutte le persone fisiche e giuridiche che esercitano abitualmente un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi; 2) colpisce la differenza tra i ricavi e i costi dell'attività tassabile; 3) viene applicata in ordine a ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione corrispondente ad una cessione o ad una serie di cessioni di beni o servizi effettuate da un soggetto passivo; 4) per ultimo, impone, in ciascuna di tali fasi, un onere che è globalmente proporzionale al prezzo al quale i beni o servizi sono ceduti[6].

Inoltre, al fine di evitare di compromettere il sistema di finanziamento regionale italiano, tenuto anche

conto del comportamento tenuto dalla Commissione, che avrebbe indotto il governo italiano a ritenere che l'IRAP non si ponesse in contrasto con l'ordinamento comunitario, l'Avv. Jacobs ha segnalato alla Corte l'esigenza di stabilire un limite temporale agli effetti della sua pronuncia[7].

Successivamente, la Corte, con l'ordinanza del 21 ottobre 2005, ha stabilito la riapertura della fase orale del procedimento, invitando le parti della causa principale, gli Stati membri, il Consiglio dell'Unione europea nonché la Commissione delle Comunità europee, a prendere posizione per iscritto, in particolare, sui criteri che consentano "di qualificare un'imposta come imposta sulla cifra di affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio [...]", sulle circostanze in relazione alle quali possano essere limitati nel tempo gli effetti delle sentenze pronunciate dalla Corte in via pregiudiziale e sulle relative modalità[8].

In seguito alla presentazione delle osservazioni da parte della Banca Popolare, degli Stati membri e della Commissione, l'Avv. generale Stix - Hackl ha prospettato le sue conclusioni[9].

In merito, alcuni Stati membri, nelle predette osservazioni, hanno sollevato una questione di particolare rilevanza, e, cioè, se un'imposta "diretta" possa rientrare nel divieto imposto dall'art. 33, c. 1, della direttiva citata.

Tale questione prenderebbe le sue mosse dall'art. 93 del Trattato CE[10], sulla base del quale sono state adottate tutte le direttive in materia di IVA. Tale disposizione, infatti, prevede che "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno [...]."

Al riguardo, l'Avv. generale, oltre a richiamare la giurisprudenza comunitaria in materia, ha sostenuto che la qualificazione di un'imposta come "diretta" o "indiretta" non ha alcuna rilevanza rispetto alla ratio della disposizione contenuta nell'art. 33 della direttiva in questione.

Infatti, affinché si possa escludere che un'imposta sia da considerare vietata a norma della direttiva citata, è necessario verificare che tale tributo non riproduca le caratteristiche essenziali dell'IVA, e, quindi, che non determini "[...] l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune di IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA. [...]"[11].

Appare ora opportuno procedere all'analisi sommaria delle argomentazioni, contenute nelle citate conclusioni, concernenti i singoli parametri rivelatori di un'imposta sulla cifra d'affari, la cui introduzione è vietata a norma delle disposizioni comunitarie.

Quanto alla prima caratteristica, rappresentata dalla generalità di applicazione, è stato ricordato che, come indicato nell'ordinanza di rinvio, "l'IRAP si applica, in modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione e di scambio aventi ad oggetto beni e servizi posti in essere nell'esercizio in modo abituale di un'attività" diretta ai predetti fini. E' stato, altresì, evidenziato che tale imposta non sembrerebbe calcolata come l'IVA sulle singole operazioni. Tuttavia, l'Avv. Jacobs, nelle conclusioni del 17 marzo 2005, ha affermato che vi sarebbe "poca differenza tra un'imposta calcolata, come l'IRAP, sulla base di un cumulo periodico ed un'altra calcolata, come l'IVA, sulla base di ogni singola operazione per le fatture individuali e sulla base di un cumulo periodico per i commercianti"[12]; infatti, la differenza tra il volume totale delle operazioni attive e di quello delle operazioni passive di un periodo di imposta è identica alla somma delle differenze tra le singole entrate e le singole uscite durante lo stesso periodo.

Pertanto, l'Avv. Stix - Hackl ha ritenuto, secondo un'interpretazione ampia già fatta propria dalla Corte, che il divieto contenuto nella direttiva si debba applicare a tutte quelle imposte che determinino per gli operatori economici ed i consumatori risultati identici a quelli a cui condurrebbero i tributi riscossi sulle singole operazioni, prescindendo dalle modalità concernenti la misurazione delle basi imponibili.

Si rammenta, invero, che in altre decisioni, la Corte aveva ritenuto incompatibile con il divieto imposto dalla direttiva citata un'imposta che veniva calcolata secondo un meccanismo apparentemente analogo a quello dell'IRAP, e cioè, applicando la relativa aliquota ad una base imponibile risultante dalla differenza tra il volume delle vendite e quello degli acquisti[13].

Per quanto riguarda il rapporto proporzionale tra l'imposta e il prezzo, facendo propria la tesi del collega, l'Avv. Stix - Hackl ha sottolineato che vi sarebbe interferenza con il sistema comune IVA anche nelle ipotesi in cui la proporzionalità del tributo rispetto ai prezzi delle operazioni sia solo approssimativa.

E, in questo senso, l'imposta contestata potrebbe incidere sul prezzo dei prodotti sulla base della ripartizione del relativo onere, operata dal soggetto economico, tra le diverse operazioni attive da lui poste in essere[14].

La peculiarità concernente la riscossione ad ogni stadio della produzione, secondo quanto precisato nell'ordinanza di rinvio, è presente anche nell'IRAP, visto che ogni soggetto economico che si inserisce in una fase del processo di distribuzione o di produzione, creando valore aggiunto, viene elevato, dalla disposizione interna, a soggetto passivo.

Inoltre, questo requisito sussisterebbe quando all'imposta presa in esame non "[...] sfugge alcuno stadio nella trafila delle cessioni. [...]"[15]

Per ultimo, viene ribadito che l'IRAP si applica sulla differenza tra le cessioni e gli acquisti totali, mentre l'IVA da versare è calcolata attraverso il meccanismo di deduzione dell'imposta pagata a monte da quella addebitata sulle cessioni. Tuttavia, le differenti modalità di calcolo non devono fuorviare l'interprete, visto che la sussistenza di un meccanismo di deduzione, seppur differenziato rispetto a quello dell'IVA,

consentirebbe di considerare soddisfatto anche per l'imposta in esame il quarto ed ultimo requisito rappresentato dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto prodotto dall'impresa (in questo caso rappresentato dalla differenza, come ricordato, tra il volume delle vendite e quello degli acquisti).

A ciò non si potrebbe obiettare che il valore aggiunto preso in considerazione dall'IVA sia diverso da quello sul quale viene applicata l'IRAP; infatti, la somiglianza sostanziale di un'imposta rispetto ad un'altra può essere dimostrata attraverso l'applicazione di alcuni criteri, quale quello del parallelismo tra gli importi riscossi in relazione alla prima e quelli riscossi in riferimento alla seconda.

In particolare, l'indifferenza per una delle imposte considerate di alcuni elementi incidenti sulla base imponibile dell'altra, determina una discordanza del valore aggiunto su cui calcolare la prima rispetto a quello su cui applicare la seconda e viceversa. Tuttavia, qualora tale divergenza rimanga costante, si otterrebbe che anche il rapporto tra le somme versate a titolo di IVA e quelle pagate a titolo di IRAP rimarrebbe costante.

In questo caso, vi sarebbe parallelismo tra le due imposte e, pertanto, si dovrebbe concludere nel senso "che vi è somiglianza sostanziale tra le due nozioni di valore aggiunto, poiché lo stesso effetto si potrebbe raggiungere adeguando le aliquote d'imposta piuttosto che la definizione della base imponibile." [16]

Ciò detto, si deve sottolineare che sarà il giudice nazionale ad accertare, sulla base dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, la sussistenza, per il tributo preso in esame, delle caratteristiche proprie di un'imposta sulla cifra di affari, la cui introduzione ricade nel divieto previsto dall'art. 33, c. 1, della direttiva n. 77/388/CEE.

Pertanto, nonostante il percorso interpretativo delineato nelle conclusioni faccia presagire gli esiti del procedimento, l'ultima parola spetterà al giudice nazionale.

Analizzate le questioni attinenti alla natura dell'IRAP, appare ora necessario soffermarsi sulle osservazioni eseguite dall'Avvocato generale in merito alla limitazione nel tempo degli effetti di una sentenza della Corte da cui possa discendere una declaratoria di illegittimità di tale imposta rispetto alla direttiva citata.

In merito, è stata puntualmente esposta la prassi seguita dalla Corte di Giustizia in relazione all'efficacia nel tempo delle decisioni concernenti l'interpretazione del diritto comunitario.

In particolare, in alcuni casi, la Corte ha stabilito che la sentenza producesse effetti dalla data della stessa (efficacia ex nunc); ad esempio, quando lo Stato membro ha agito in buona fede, ritenendo che la sua condotta fosse rispettosa del diritto comunitario, e quando la sentenza avrebbe potuto comportare la restituzione di tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario, con ciò arrecando ingenti danni alle finanze dello Stato. In altri casi, la Corte ha disposto che la decisione, definendo il significato e la portata delle disposizioni comunitarie, avesse efficacia sin dall'entrata in vigore delle stesse (efficacia ex tunc).

Tuttavia, nella prima ipotesi prospettata, la limitazione dell'efficacia nel tempo è stata esclusa per le azioni, basate sull'interpretazione formulata, intraprese prima della data delle predette pronunce.

L'Avvocato generale ha sostenuto che un'eccezione alla regola su indicata potrebbe essere introdotta qualora sia necessario “[...] distinguere il più possibile tra le azioni avviate tempestivamente, nella convinzione che fossero realmente fondate, e nondimeno con un certo rischio vista l'incertezza del loro risultato, e quelle avviate in epoca successiva, nella prospettiva di un successo considerato abbastanza probabile; e dovrebbe essere tale da risolvere efficacemente il problema posto dal numero estremamente elevato di ricorsi.”[17]

A tal fine, ha suggerito che, qualora la Corte ritenga di interpretare il divieto di cui alla sesta direttiva in guisa da indurre il giudice remittente a dichiarare l'IRAP incompatibile con il diritto comunitario, gli effetti di tale decisione possano positivamente prodursi solo in capo a coloro che abbiano proposto, anteriormente al 17 marzo 2005, data di presentazione delle conclusioni da parte dell'Avv. Jacobs, azioni fondate sulla predetta incompatibilità[18].

E' stato ritenuto, invero, che le considerazioni contenute nelle suddette conclusioni abbiano indotto i contribuenti a nutrire solide aspettative circa la possibile “bocciatura” dell'imposta in esame.

Pertanto, qualora vengano accolte le tesi su indicate, i contribuenti non potranno invocare la decisione della Corte al fine di ottenere il rimborso di quanto versato per gli anni passati, fatta eccezione per coloro che, prima della suddetta data, abbiano promosso un giudizio basato sull'illegittimità dell'imposta.

Tale conclusione se per un verso è dettata dall'esigenza di evitare che la restituzione delle somme riscosse metta in seria difficoltà il sistema di finanziamento regionale italiano, con conseguenze fortemente negative sui servizi forniti ai cittadini e sul bilancio nazionale, dall'altro determinerebbe un trattamento peggiore per i contribuenti che non abbiano instaurato alcun procedimento o che lo abbiano iniziato dopo il 17 marzo 2005.

Si pensi, ad esempio, all'imprenditore che abbia intrapreso l'attività in epoca successiva alla data menzionata; costui, qualora la Corte si pronunci dopo la scadenza del termine di versamento, non potrebbe ottenere in alcun modo la restituzione dell'imposta pagata.

Pertanto, il fatto che lo Stato italiano avrebbe maturato la convinzione di aver agito in conformità con il diritto comunitario, a seguito del parere espresso dalla Commissione europea sulla legittimità dell'IRAP, dovrebbe indurre ad alcune riflessioni.

In particolare, non sembrerebbe corretto che tale errore di valutazione si ripercuota sulle finanze dello Stato, né tantomeno su quelle dei contribuenti che hanno sopportato l'onere di un'imposta illegittima.

In altre parole, sarebbe ragionevole che le stesse istituzioni comunitarie, che hanno garantito nel 1997 la

legittimità dell'IRAP[19], si facciano carico del loro operato, consentendo a tutti i contribuenti di assicurarsi la rifusione di quanto indebitamente pagato.

Roma, 5 aprile 2006

**Dott. Massimo Sperduti**

**Ragioniere commercialista**



**Revisore Contabile**

e-mail: massimo.sperduti@studenti.unicam.it

[1] Le conclusioni dell'Avv. generale Stix - Hackl sono state presentate il 14 marzo 2006.

[2] Pubblicato nella Gazz. Uff. 23 dicembre 1997, n. 298, S.O.

[3] Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE. Pubblicata nella G.U.C.E. 13 giugno 1977, n. L 145. La disposizione in questione testualmente recita: "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni, della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera."

[4] Pubblicata nella G.U.C.E. n. C 21 del 24 gennaio 2004.

[5] Al riguardo si veda il testo integrale delle conclusioni dell'Avv. F. G. Jacobs presente sul sito della Corte di Giustizia UE, indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>.

[6] Si rinvia alla nota precedente. In senso sostanzialmente conforme si vedano la sentenza della Quinta Sezione della Corte di Giustizia UE dell'8 giugno 1999, procedimenti nn. C 338/97, C 344/97, C 390/97, e

la sentenza della medesima Sezione della Corte del 9 marzo 2000, procedimento n. C 437/97, entrambe riportate nel sito della Corte all'indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>; inoltre, Corte di Giustizia UE, 17 settembre 1997, n. 28, in *Giur. imp.*, 1999, 223.

[7] Si rinvia alla nota n. 5.

[8] Si veda il testo integrale dell'ordinanza della Grande Sezione della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2005, riportata nel sito della Corte all'indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>.

[9] Tutte le citazioni e i riferimenti eseguiti nel corso della presente trattazione alle conclusioni dell'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE, Christine Stix - Hackl, sono state tratte dal testo integrale delle predette conclusioni riportato sul sito della Corte all'indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>.

[10] Trattato che istituisce la Comunità europea del 25 marzo 1957, integrato dalle modifiche apportate dal Trattato di Nizza, siglato il 26 febbraio 2001. Pubblicato nella G.U.C.E., 24 dicembre 2002, n. C 325.

[11] Corte di Giustizia UE, 8 giugno 1999, cause nn. C 338/97, C 344/97, C 390/97, pubblicata sul sito della Corte, indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>. Si veda, inoltre, Corte di Giustizia UE, Sez. V, 17 settembre 1997, n. 28, in *Il Fisco*, 1998, 12420.

[12] Si rimanda alla nota n. 5.

[13] Si rinvia alla nota n. 9.

[14] Si rinvia alla nota n. 9.

[15] Si rinvia alla nota n. 9.

[16] Si rimanda alla nota n. 9.

[17] Si rimanda alla nota n. 9.

[18] Si rinvia alla nota n. 9.

[19] In questo senso il punto 156) delle Conclusioni dell'Avv. Stihl - Hackl, riportate sul sito della Corte di Giustizia UE all'indirizzo <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=it>.

<https://www.diritto.it/illegittimita-irap-rimborso-a-tempo/>