

# Corte di Giustizia

Diritto comunitario - Imposte



## Irap, la sentenza Ue è pesante ma vuota *Italia salva. Ma la tesi delle analogie con l'Iva resta in piedi*

di  
**Luca Mariotti\***

**P**arafrasando un detto dell'umorista francese Alphonse Allais si potrebbe dire che talvolta le sentenze più sono vuote e più pesano (come la vita, cui in realtà è dedicato l'apoforisma dello scrittore transalpino, ndr). È il caso della pronuncia emessa dalla Grande sezione della Corte di giustizia europea nella causa C-475/03 (pubblicata a p. 87). È vero, infatti, che la massima in esame è di primaria importanza per i conti pubblici italiani considerato che secondo i dati ufficiali della Banca d'Italia il gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive istituita con il D.Lgs 446/97 si aggira sui 30-35 miliardi di euro l'anno (fonte: relazione annuale, voce "Entrate degli enti locali"). Una censura europea all'imposta, dunque, avrebbe causato un minor gettito corrente di pari importo oltre al sorgere di un consistente debito patrimoniale per le somme da rimborsare ai contribuenti che hanno già presentato o avrebbero inoltrato le richieste di rimborso: considerando che l'articolo 38 Dpr 602/73 fissa un termine di decadenza di quarantotto mesi per il rimborso dei versamenti diretti, è dunque lecito stimare la possibile sopravvenienza passiva in 120-150 miliardi. È altrettanto vero, però, che la pronuncia della Corte - particolar-

mente attesa e fonte di ampio dibattito in dottrina dopo le ampie e approfondite conclusioni prima dell'avvocato generale Francis Jacobs, presentate il 17 marzo 2005, e poi dell'avvocato generale Christine Stix-Hackl, presentate il 14 marzo 2006 - lascia delusi per lo scarso approfondimento delle argomentazioni nella parte motiva e per la mancata trattazione delle molte (e in gran parte convincenti) argomentazioni a supporto delle conclusioni dei due avvocati, conclusioni opposte a quelle raggiunte dai giudici europei. Ma andiamo con ordine.

**PRIMO, EVITARE DUPLICAZIONI DELL'IVA**  
La pronuncia della Corte, ai sensi dell'articolo 134 del trattato di Roma del 1957, è stata chiesta dalla commissione tributaria provinciale di Cremona, chiamata a decidere sul ricorso presentato nel 2001 dalla Banca popolare di Cremona contro l'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, che aveva per oggetto il diniego di rimborso dell'Irap pagata per l'anno 1998 e 1999.

La motivazione che ha richiesto l'intervento interpretativo della Corte, nel caso specifico, era il rilievo per cui l'Irap potesse palesarsi come un tributo in contrasto con l'articolo 33 della sesta direttiva Iva 77/388/Cee. Secondo tale norma, infatti, il sistema di imposta sul valore aggiunto (Iva) deve sostituirsi alle preesistenti imposte sulla cifra d'affari, vietando l'artico-

lo 33 di introdurre o mantenere imposte, diritti e tasse che abbiano il carattere di duplicare tale imposta. Letteralmente l'articolo citato della sesta direttiva permette agli Stati membri di 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». Già dal 1992, e più precisamente dalla sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit, la Corte ha affermato il principio per cui qualora un'imposta abbia sostanzialmente lo stesso ambito di applicazione dell'Iva, il fatto che essa possieda talune caratteristiche diverse nulla toglie alla sua somiglianza con quest'ultima imposta ai fini della sua valutazione ai sensi dell'articolo 33 della sesta direttiva. Le caratteristiche dell'imposta generale sulla cifra d'affari che l'articolo 2 della prima direttiva (11 aprile 1967, 67/227/Cee) individua sono quattro. Ebbene, nelle osservazioni del giudice del rinvio, alla base della richiesta della pronuncia della Corte, si ravvisa l'esistenza di tutte e quattro tali peculiarità nella struttura dell'imposta regionale sulle attività produttive. In dettaglio: 1) l'Irap si applica, in

**D&G**

diritto e giustizia



## Mariotti - L'Unione europea e i prelievi fiscali sulla cifra d'affari



modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione o di scambio aventi ad oggetto beni e servizi poste in essere nell'esercizio in modo abituale di un'attività svolta a tale fine, vale a dire nell'esercizio di imprese o di arti e professioni; 2) sebbene sia calcolata con un procedimento diverso da quello utilizzato per l'Iva, l'Irap colpisce il valore netto derivante dalle attività produttive e più esattamente il valore netto "aggiunto" al prodotto dal produttore; 3) l'Irap è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione; 4) la somma delle Irap riscosse nelle varie fasi del ciclo, dalla produzione alla immissione al consumo, è pari all'aliquota Irap applicata al prezzo di vendita di beni e servizi praticato in sede di immissione al consumo. È chiarissimo, dunque, il contesto della questione pregiudiziale che muove la commissione tributaria provinciale di Cremona nell'ordinanza di rinvio pubblicata nella «Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea» del 24 gennaio 2004. Pare a chi scrive che il procedimento più corretto di approccio al problema sarebbe stato quello di analizzare le caratteristiche dell'imposta regionale sulle attività produttive e confrontare successivamente le stesse con ciò che la disciplina comunitaria stabilisce per l'imposta generale sulla cifra d'affari (l'unica ammissibile). Il confronto avrebbe dovuto avere due ben precise connotazioni: essere, in primo luogo, puramente tecnico e scevro da qualunque linea guida nell'interpretazione; fondarsi inoltre sugli aspetti sostanziali del tributo in esame e non tanto sulla forma, per coerenza con i precedenti giurisprudenziali della Corte.

### CRITERI DI INTERPRETAZIONE

Da un'attenta lettura della sentenza, invece, si nota che già nelle premesse si delineano dei principi che dovranno, nel seguito della parte motiva, costituire criteri di interpretazione. Al punto 19 si afferma che la volontà di armonizzazione, contenuta già nella prima direttiva, relativa al sistema delle imposte sulla cifra d'affari,

deve consentire la creazione di un mercato comune nel quale vi sia una concorrenza non alterata e che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Detto criterio diviene, per la Corte, una considerazione interpretativa di carattere preliminare (punto 25): «Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'articolo 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'Iva, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi». Ma tale postulato è a-tecnico e fuorviante. Introduce velatamente il principio per cui solo ciò che turba l'unione dei mercati contrasta con la sesta direttiva. Per capire come ciò sia lontano dal vero basta andare indietro di poche settimane e pensare alla sentenza sull'ineducibilità dell'Iva sugli automezzi (Corte giustizia Ue sentenza del 14 settembre 2006, causa C-228/05): non turba certo la libera circolazione delle merci l'articolo 19bis 1) del Dpr 633/72 che limita fortemente il diritto a dedurre l'imposta pagata a monte, ma semplicemente contrasta con una regola di applicazione dell'Iva prevista dalla sesta direttiva e precisamente quella per cui gli acquisti effettuati nell'ambito di attività economiche che generano operazioni imponibili hanno il riconoscimento in deduzione dell'Iva pagata al fornitore (art. 17).

### FORMA E NON SOSTANZA

Da queste premesse parzialmente contaminate si passa poi all'analisi delle quattro caratteristiche indicate che reggono la questione pregiudiziale poiché costituirebbero il fondamento della duplicazione dell'Irap con l'Iva. I giudici analizzano, anzi, due sole delle quattro caratteristiche, concentrando l'attenzione della Corte solo sulle peculiarità relativamente alle quali si manifesterebbero delle differenze. Tale impostazione non appare condivisibile proprio in ossequio ai precedenti giurisprudenziali della Corte stessa, precedenti nei quali l'ipotetica duplicazione di imposte ri-

spetto al tributo generale sulla cifra d'affari - e dunque l'ipotesi di violazione dell'articolo 33 della sesta direttiva - era stata analizzata fondando l'indagine sulla sostanza e non sulla pedissequa ricerca di differenze formali. Sul primo dei quattro elementi - la generalità del tributo - la sentenza non dice alcunché. D'altro canto basta leggere l'articolo 2 del D.Lgs 446/97 per trovare che «presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». Quindi l'Irap si applica a tutte le cessioni di beni e a tutte le prestazioni di servizi, esattamente come l'Iva. Poco si sarebbe potuto argomentare *a contrario*. Sul rapporto proporzionale tra imposta e prezzo i giudici rilevano che la base imponibile su cui viene calcolata l'imposta non può ritenersi proporzionale al prezzo dei beni e servizi forniti poiché, essendo calcolata come differenza tra costi e ricavi, considera anche le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni che non hanno un collegamento diretto con la prestazione di servizi o la fornitura dei beni. Che ciò consenta di rilevare una differenza nel meccanismo di funzionamento delle due imposte in confronto è operazione logica che non convince. Chiunque conosca i primi rudimenti della tecnica ragionieristica, infatti, sa che ammortamenti e rilevazione delle rimanenze sono metodi per assicurare la competenza del costo al periodo, spostando nel tempo quote di oneri senza tuttavia modificarne l'importo. E spostare nel tempo parte dell'imponibile di un tributo proporzionale non modifica certo il *quantum* dell'imposta, semplicemente ne trasla temporalmente una parte, che resta dovuta. Quanto alle svalutazioni citate dai giudici, esse propriamente si collocano nei componenti straordinari del risultato di periodo, componenti non considerati nel calcolo della base imponibile Irap. Venendo poi a trattare del terzo dei quattro elementi caratterizzanti - la riscossione ad ogni stadio della produzione - è indubbia-



mente vero ciò che si afferma nell'ordinanza di rinvio, ovvero che l'Irap è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione, poiché ogni operatore che produca valore aggiunto tassabile, viene assoggettato all'imposta. La stessa Corte costituzionale nella sua nota sentenza sull'Irap (sentenza 156/01) afferma che l'Irap «non colpisce il reddito personale del contribuente bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate». Ma anche questo punto non è trattato dalla Corte di giustizia. Quanto all'ultimo dei quattro caratteri del tributo oggetto di analisi - l'imposizione del valore aggiunto previa detrazione dell'imposta pagata a monte - la questione è forse la più complessa tra quelle in esame. Da un lato è certo che se l'imposta è ad aliquota fissa e la base imponibile viene determinata per i diversi soggetti nello stesso modo, essa finisce per colpire solo il valore aggiunto prodotto in ogni fase, con un meccanismo che non è quello della «deduzione di imposta da imposta» conosciuto in ambito Iva, ma piuttosto di deduzione di imponibile da imponibile e di applicazione, al differenziale prodotto, di un'aliquota costante, con risultati identici. Teoricamente questo meccanismo di assimilazione potrebbe non funzionare se vi fossero differenze di calcolo della base imponibile da operatore a operatore, da settore a settore, cosa che si preoccupa di sottolineare - eventualmente promuovendo un'analisi statistica *ad hoc* - l'avvocato generale Stix-Hackl nelle sue conclusioni. A giudizio di chi scrive si tratta di uno scrupolo eccessivo, in un'ottica di sostanza: il risultato finale dell'Irap è certamente assimilabile, seppure con metodi diversi di deduzione, a quello dell'Iva e tale procedimento non è inquinato da differenze settoriali o soggettive in genere.

La Corte, tuttavia, amplia l'analisi dell'ultimo punto, evidenziando come l'Irap non abbia la caratteristica della neutralità, propria invece dell'Iva. Detto carattere è visto in due diverse accezioni dai giudici europei: la prima è quella per cui per se è vero

che ogni operatore è in grado al momento del trasferimento di conoscere la parte pagata per il bene o servizio e quella per Iva, ciò non è vero per l'Irap; la seconda è invece quella che considera neutrale l'imposta quando essa grava, per un particolare meccanismo di deduzione ai livelli intermedi, solo sul consumatore finale: ebbene, secondo la Corte, anche sotto tale ultimo profilo l'Irap non ha tale effetto, che è proprio invece dell'Iva. Si può osservare che, riguardo alla prima considerazione, la caratteristica di separare imponibile e imposta per ogni prodotto sia più formale che sostanziale, fermo restando che anche l'Iva si versa per masse di operazioni (di acquisto e vendita) seppur sia esteriormente riferibile al prezzo unitario. Sulla seconda finalmente qualcosa di concretamente apprezzabile in senso contrario all'assimilazione dei due tributi c'è. Ovvero, è molto più immediato stimare quella che la scienza delle finanze chiama «traslazione in avanti» di un tributo che si applica proporzionalmente al prezzo di vendita, piuttosto che quella di un'imposta il cui meccanismo è pur sempre quello di un tributo diretto, applicabile ad aggregati complessi di natura reddituale e difficilmente traslabile, almeno in regime di libera concorrenza, come le teorie economiche ci insegnano. Basta ciò a negare la caratteristica della neutralità al tributo? A giudizio di chi scrive no. La ricerca metodologica del rigoroso rispetto delle caratteristiche dell'Iva enunciate dalla prima direttiva porterebbe a considerare un concetto diverso di neutralità: ovvero la tassazione del valore aggiunto ad ogni stadio. Questo elemento è certo presente nell'Irap, mentre giova osservare che le altre «estensioni» del concetto che operano i giudici europei non paiono sempre convincenti nelle premesse, prima ancora che nelle conclusioni. Neutralità vuol dire innanzitutto parità di tributo a parità di prezzo iniziale e finale ed indipendentemente dal numero di passaggi nel ciclo produttivo e distributivo. Ciò è assicurato nell'Irap dalla costruzione

stessa del meccanismo impositivo, che colpisce (come l'Iva) il valore aggiunto ad ogni stadio, conformemente con la esatta definizione di questo quarto criterio data dalla prima direttiva. Concludendo quindi, delle quattro caratteristiche su cui corre la possibile assimilazione dei due tributi, due non sono esaminate (la prima e la terza), la seconda è trattata in maniera sintetica e assolutamente non convincente, mentre la quarta, se solo si resta fedeli al concetto di neutralità espresso dall'articolo 2 della prima direttiva, che oltretutto appare il più corretto scientificamente, è del tutto identica nelle due imposte.

#### VISCO VINCE MA NON CONVINCHE

Il verdetto della Corte, su queste motivazioni, nega la duplicazione dell'Irap sull'Iva e capovolge in modo radicale le conclusioni dei due avvocati generali della Corte che, nell'arco di una vicenda che ha visto aprire la fase orale due volte, hanno dichiarato e sostenuto la tesi per la quale l'Irap fosse, appunto, un doppiante dell'Iva. La sentenza evita alla Commissione Ue di subire la richiesta di danni del Governo italiano, paventata dal vice ministro dell'Economia Vincenzo Visco, ed eventualmente fondata sulla lettera del 10 marzo 1997 firmata dal direttore generale responsabile per le dogane e le imposte indirette del tempo (e prodotta nell'udienza) che sottoponeva al vaglio della Commissione il progetto per l'istituzione dell'Irap, allora chiamata Irep, la quale veniva, in tale nota, ritenuta compatibile con l'Iva. Quindi molti protagonisti di questa lunga e complessa vicenda saranno soddisfatti dell'esito finale. Chi preferisce fondare le proprie riflessioni su argomentazioni in diritto il più possibile rigorose - almeno a giudizio di chi scrive - deve invece essere sulla linea di coloro che, con indiscutibile valore professionale, hanno promosso la causa e concordare con le conclusioni dei due avvocati generali, di ordine contrario alla sentenza.

\*Dottore commercialista