



## Compatibilità dell'IRAP con la VI Direttiva CEE

### *Istanze di rimborso e versamento del tributo*

*Documento n. 8 del 3 aprile 2006*

*Il 14 marzo scorso l'Avvocato generale ha depositato, per la seconda volta, le proprie conclusioni, chiedendo alla Corte di giustizia di dichiarare l'IRAP incompatibile con la normativa comunitaria.*

*La sentenza non è stata ancora pronunciata e per i contribuenti la situazione di incertezza è rimasta invariata. Al fine di beneficiare degli effetti retroattivi, si suggerisce di presentare ricorso per il rimborso di quanto versato. Motivi di cautela suggeriscono la opportunità di provvedere ai versamenti dovuti, accompagnandoli da una contemporanea istanza di rimborso.*

**NOTA OPERATIVA**

# Compatibilità dell'IRAP con la VI Direttiva CEE

## Istanze di rimborso e versamento del tributo

### 1. Premessa

Presso la Corte di giustizia europea è in corso una causa per giudicare in merito alla compatibilità della disciplina dell'IRAP con la normativa comunitaria. Sulla materia la Fondazione Luca Pacioli ha già diramato una nota operativa (documento n. 26 del 22 novembre 2004) per segnalare la opportunità di produrre istanza di rimborso del tributo ed il conseguente ricorso tributario. Poiché il 14 marzo scorso l'Avvocato generale ha depositato, per la seconda volta, le proprie conclusioni, sostenendo che la sesta direttiva IVA vieta un'imposta come l'italiana "IRAP", si ritorna sull'argomento per fare il punto della situazione.

### 2. La causa

La causa in oggetto è la C-475/03 (Banca Popolare di Cremona) ed è incentrata sull'ipotesi che l'IRAP violi l'art. 33 della sesta Direttiva IVA n. 77/388 CEE, che vieta agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari.

A sollevare la questione presso la Corte di Lussemburgo è stata la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona sulla base di un ricorso presentato nel 2001.

Il 17 marzo 2005, l'Avvocato generale Jacobs ha presentato le sue conclusioni, sostenendo che un tributo nazionale

con le caratteristiche dell'IRAP è vietato dalla sesta Direttiva IVA.

Successivamente la fase orale del procedimento è stata riaperta (21 ottobre 2005).

Il 10 gennaio 2006 l'Avvocato generale Jacobs ha lasciato la Corte di giustizia. La causa è stata quindi assegnata al primo Avvocato generale, sig.ra Christine Stix-Hackl la quale, il 14 marzo 2006, ha presentato le proprie conclusioni.

Stix-Hackl, concordando con le conclusioni a suo tempo depositate da Jacobs, rileva che l'IRAP possiede le caratteristiche essenziali dell'IVA e **ha chiesto alla Corte di dichiararla incompatibile con la sesta Direttiva IVA.**

L'opinione espressa dall'Avvocato generale non è vincolante per la Corte di Lussemburgo, ma rappresenta tuttavia un orientamento significativo.

### 3. Le conclusioni dell'Avvocato generale sig.ra Stix-Hackl

Nelle sue conclusioni, l'Avvocato generale Stix-Hackl si è espresso sia sulla incompatibilità dell'IRAP, sia sugli effetti di una sentenza di incompatibilità comunitaria del tributo.

#### 3.1. Incompatibilità dell'Irap

Secondo l'ordinanza di rinvio, l'IRAP:

- è dovuta da tutte le persone fisiche e giuridiche che esercitano abitual-

- mente un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi,
- colpisce la differenza tra i ricavi e i costi dell'attività tassabile,
- è 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 effettuata da un soggetto passivo, e
- impone, in ciascuna di tali fasi, un onere che è globalmente proporzionale al prezzo al quale i beni o i servizi sono ceduti.

L'Avvocato generale ritiene che tali caratteristiche facciano ricadere l'IRAP nell'ambito del divieto di cui all'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE in materia di IVA, riguardante altri tributi nazionali che abbiano le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari.

Una conferma in questo senso potrebbe aversi qualora, **per un campione rappresentativo di imprese** assoggettate ad entrambe le imposte, **il rapporto tra gli importi pagati a titolo d'IVA e gli importi pagati per l'IRAP risulti sostanzialmente costante**. La sussistenza di tale condizione va accertata dal giudice nazionale, tenendo conto delle dettagliate caratteristiche dell'IRAP.

### 3.2. Effetti di una sentenza di incompatibilità dell'IRAP

Qualora la Corte confermasse la incompatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario, l'Avvocato generale propone che la sentenza produca effetti alla scadenza

dell'esercizio tributario nel corso del quale la Corte pronuncerà la sua sentenza. Secondo l'Avvocato generale, dovrebbe farsi **eccezione per chiunque:**

- **abbia agito in giudizio o**
- **abbia promosso un equivalente ricorso amministrativo**

**anteriore al 17 marzo 2005**, data in cui sono state depositate le conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs.

## 4. La valutazione della situazione

Le conclusioni dell'Avvocato generale sig.ra Christine Stix-Hackl riproducono sostanzialmente quelle già proposte dall'Avvocato generale Jacobs. La Corte di giustizia non si è ancora pronunciata nel merito della causa.

Per i contribuenti IRAP la situazione di incertezza è rimasta quindi invariata.

## 5. Le istanze di rimborso e il versamento del tributo

Tenendo conto di ciò, pare opportuno suggerire nuovamente<sup>1</sup> ai contribuenti un atteggiamento di **cautela**, sia per quanto riguarda la presentazione dei ricorsi, sia per quanto riguarda il versamento del tributo.

### 5.1. Presentazione dei ricorsi

Per i contribuenti che avessero già inol-

<sup>1</sup> Così come già è stato fatto con la *Nota operativa* della Fondazione Luca Pacioli n. 26 del 22 novembre 2004.

trato istanze di rimborso IRAP ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, con la motivazione della incompatibilità comunitaria del tributo, è opportuno **proporre il ricorso giurisdizionale** dinanzi alla Commissione tributaria competente, **continuando ad indicare tra i motivi del ricorso la incompatibilità del tributo.**

Si ricorda che il ricorso giurisdizionale può essere presentato solo dopo il novantesimo giorno dalla presentazione della istanza di rimborso, avverso il rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Ai contribuenti che non avessero ancora presentato istanza di rimborso **si suggerisce di provvedervi**<sup>2</sup>, sempre indicando tra i motivi dell'istanza la incompatibilità comunitaria dell'Irap<sup>3</sup>.

## 5.2. Versamento del tributo

Relativamente al versamento del tributo, la cautela consigliata<sup>4</sup> trova fondamento nella perdurante oggettiva situazione di incertezza circa la decisione che potrà assumere la Corte.

E' utile inoltre ricordare che, in caso di omesso versamento e di successiva sentenza della Corte nel senso della "compatibilità" dell'IRAP, non sarebbe possibile invocare la inapplicabilità delle sanzioni per le "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", in quanto "in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria"<sup>5</sup>. In altri termini, la pendenza del giudizio di compatibilità dell'IRAP incardinato dinanzi alla Corte di giustizia non eviterebbe l'irrogazione delle sanzioni<sup>6</sup>.

Non va pure trascurato che, nella stessa situazione prospettata, per il **versamento IRAP a saldo per il 2005** non troverebbero applicazione le disposizioni:

- in materia di riduzione delle sanzioni per il caso di "ravvedimento operoso"<sup>7</sup>;
- in materia di riduzione delle sanzioni<sup>8</sup> per il caso in cui il contribuente provveda a pagare le imposte dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'anomalia

<sup>2</sup> L'istanza di rimborso va presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente. Se la Regione abbia assunto in proprio la gestione dell'IRAP, l'istanza va presentata alla Regione. In questo ultimo caso, se la Regione abbia stipulato apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate, l'istanza va presentata all'Agenzia delle entrate. Cfr. la *Nota operativa* della Fondazione Luca Pacioli, n. 25 del 22 novembre 2004 e da ultimo la risposta ad interrogazione parlamentare, Atti VI Commissione Camera del 15 giugno 2005.

<sup>3</sup> Uno schema di istanza di rimborso è allegato alla *Nota operativa* della Fondazione Luca Pacioli n. 26 del 22 novembre 2004.

<sup>4</sup> Nello stesso senso si è espressa l'Assonime con sua *Circolare* del 16 marzo 2006.

<sup>5</sup> Cfr. art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, come integrato dall'art. 1, comma 1, del D.L. n. 106 del 2005, conv. in legge n. 156 del 2005. Sul punto, cfr. la *Scheda di lettura* della Fondazione Luca Pacioli n. 24 del 5 settembre 2005.

<sup>6</sup> Si ritiene che ciò non valga per i casi in cui si contesti l'applicazione dell'IRAP alle attività professionali "senza autonoma organizzazione". Nella fattispecie infatti non si contesta la legittimità della norma bensì l'applicazione della stessa a fattispecie estranee al presupposto oggettivo.

<sup>7</sup> Di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

<sup>8</sup> Di cui all'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997.

riscontrata da parte dell' Agenzia delle entrate sulla base dei controlli automatici delle dichiarazioni presentate<sup>9</sup>.

Sempre tenendo conto di un criterio di cautela, si ritiene che il versamento del tributo debba essere accompagnato da una contemporanea istanza di rimborso. Al momento infatti non è noto, nel caso di successiva sentenza della Corte nel senso della "incompatibilità" dell'IRAP, per quali istanze verrà riconosciuto il diritto al rimborso<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Cfr. art. 1, comma 3, del D.L. n. 106 del 2005, conv. in legge n. 156 del 2005. Sul punto, vedi pure la *Scheda di lettura* della Fondazione Luca Pacioli n. 24 del 5 settembre 2005.

<sup>10</sup> Non è chiaro in particolare se la presentazione dell'istanza di rimborso prodotta entro il 15 marzo 2005 potrà dare diritto anche al rimborso di tutti i versamenti successivi.