

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 9 - 2005

Sandro Censi - Alessandra Magliaro

**INCOMPATIBILITÀ TRA IRAP E VI
DIRETTIVA: I GIUDICI PIEMONTESE
ANTICIPANO LA CORTE DI GIUSTIZIA**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

COMM. TRIB. REG. del Piemonte, sez. I, 27 maggio 2005, n. 15; Pres. e Rel. Chindemi

Irap - Contrasto con l'art. 33 della VI direttiva Cee - Disapplicazione della normativa statale per contrasto con quella comunitaria - Rimborso dell'imposta pagata - Spetta

L'Irap presenta le caratteristiche sostanziali dell'Iva ed è dunque in contrasto con l'art. 33 della VI direttiva Cee che vieta l'istituzione di imposte sulla cifra d'affari. La normativa statale deve quindi essere disapplicata per contrasto con la normativa comunitaria. Di conseguenza spetta il rimborso dell'Irap versata (1).*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in data 2 ottobre 2002 il geom. A.R. proponeva impugnazione davanti alla Commissione tributaria provinciale di Cuneo contro il rigetto dell'istanza di rimborso Irap, per complessivi euro 5.105,69, in relazione agli anni 1998-2001, chiedendo la declaratoria di illegittimità dell'imposta pagata in assenza di una autonoma organizzazione: l'ufficio, costituitosi, chiedeva la reiezione del ricorso assumendo la legittimità dell'imposta, applicabile anche ai lavoratori autonomi esercenti arti o professioni. Con sentenza n. 20/2003 in data 23 gennaio 2003, depositata in data 6 marzo 2003, la Commissione provinciale di Cuneo respingeva il ricorso, compensando le spese di lite. Il primo giudice assumeva che l'elemento organizzativo fosse il presupposto dello svolgimento di attività di lavoro autonomo, ritenendo non possibile lo svolgimento di un'attività professionale in assenza di organizzazione. Avverso tale decisione proponeva appello il contribuente censurando la sentenza impugnata, anche con riferimento a numerosi precedenti giurisprudenziali favorevoli al rimborso, chiedendo l'accoglimento del ricorso. Si costituiva l'ufficio, contestando i motivi di appello, chiedendo la conferma della sentenza. Il ricorso, veniva discusso alla pubblica udienza del 19 maggio 2005.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Irap, quale imposta di natura reale, colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, sia di natura professionale che imprenditoriale, essendo collegata alla ricchezza in tal modo prodotta (cfr. sentenze Corte costituzionale n. 217/1996 e n. 111/1997). Presupposto dell'imposta è "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla pro-

(*) Segue nota firmata.

duzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997). Soggetti passivi di tale imposta sono oltre alle persone giuridiche, alle società di persone ed agli imprenditori anche gli esercenti arti e professioni percettori di reddito di lavoro autonomo (art. 3, lett. a), b) e c) D.Lgs. n. 446/1997). Prima dell'esame degli specifici motivi di appello la Commissione Regionale ritiene di affrontare, preliminarmente, la questione, rilevabile anche d'ufficio, della compatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria, questione già esaminata dall'Avvocato Generale della Corte di Giustizia nelle conclusioni presentate in data 17 marzo 2005 nella causa C-475/03 (Banca P. di C. e Agenzia delle Entrate di Cremona). L'ordinamento italiano e quello comunitario, pur distinti, sono al tempo stesso coordinati in base alla ripartizione di competenze stabilita dai Trattati istitutivi delle Comunità europee (cfr Corte cost. 18 aprile 1991, n. 168; Corte cost. 11 luglio 1989, n. 389). Tramontato il principio della sovranità nazionale dei singoli Stati, nelle materie di competenza della Unione Europea, le norme comunitarie sono prevalenti su quelle nazionali, anche se successive nel tempo, in forza del principio della preminenza del diritto comunitario sul diritto degli Stati membri. Tale principio è desumibile dalla comparazione dei principi del diritto interno e del diritto comunitario e trova fondamento costituzionale negli artt. 10 e 11 della nostra Costituzione che rispettivamente, prevedono che "l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciuto" (art. 10 Cost.) e che l'Italia "consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni". Le norme comunitarie, includendo tra queste anche i principi generali desumibili dalla interpretazione delle stesse e del Trattato, pur non potendo qualificarsi fonte di diritto internazionale o di diritto interno, sono direttamente applicabili in ogni Paese della Comunità, senza necessità di recepimento legislativo, trattandosi di atti aventi forza e valore di legge, con applicazione uguale e uniforme in ogni Stato membro, (cfr Corte cost. n. 170/1984). In caso di contrasto tra norme statali e norme comunitarie, il giudice italiano, pur dovendosi riconoscere la preminenza delle seconde sulle prime, non pronuncia, tuttavia, la invalidità o illegittimità delle norme statali contrastanti col diritto comunitario, ma, semplicemente, "non applica" la normativa italiana confliggente (cfr Cass. 2 marzo 2005 n. 4466), impedendo che tale normativa venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale (cfr Cass., SS.UU., 13 febbraio 1998, n. 1512). La declaratoria di legittimità e di compatibilità della normativa statale al diritto comunitario compete invece, ai sensi dell'art. 164 del Trattato, alla Corte di Giustizia che, con le proprie sentenze dichiarative, interpreta il significato delle norme comunitarie e ne determina la concreta applicazione anche in contrasto con la normativa di ciascun Stato membro, senza creare, tuttavia, nuove norme comunitarie, ma solamente precisando il significato delle norme controverse, definendone il contenuto e le possibilità applicative con la precisazione che la declaratoria di inadempimento di uno Stato membro agli obblighi comunitari implica il divieto assoluto di applicare le norme o

l'Istituto ritenuto illegittimo dalla Corte di Giustizia (cfr Cass. 2 marzo 2005, n. 4466). Alla luce di tali principi va esaminata la questione della compatibilità dell'Irap (istituita con D.Lgs. 15 dicembre 1997), col divieto comunitario di imposte sulla cifra d'affari diversa dall'Iva. L'art. 33, n. 1, della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (n. 77/388/Cee), relativa alla armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle cifre d'affari, come modificato dall'art. 1, punto 23, della Direttiva del Consiglio n. 91/680/Cee che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la Direttiva n. 77/388/Cee, prevede che "...le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre... qualsiasi imposta diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra di affari...". Tale norma, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, richiamata anche nelle conclusioni dell'Avvocato generale cit., vieta agli Stati membri l'introduzione o il mantenimento di imposte che abbiano il carattere dell'Iva, trattandosi di imposte in contrasto con l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in tema di Iva, considerata necessaria per il mercato interno di ciascun Paese della Comunità (cfr sentenza Corte Giust. 9 marzo 2000, C-137/97). La Corte di Giustizia afferma che l'Iva si applica alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi, con imposta proporzionale al loro prezzo, prescindendo dal numero di operazioni effettuate, riscossa in ogni fase del processo di produzione e distribuzione, applicata sul valore aggiunto dei beni e servizi, previa deduzione dell'imposta versata in occasione della precedente operazione (Corte Giust. 29 aprile 2004, C-308/01, punti 32-34). L'importo netto da pagare per ciascuna operazione è proporzionale al valore aggiunto dall'ultima fase e, quando si arriva allo stadio finale del consumo privato, il totale dell'importo riscosso sarà pari alla quota proporzionale del prezzo finale. Occorre, pertanto, verificare se l'Irap abbia le caratteristiche essenziali dell'Iva, non richiedendosi, tuttavia, ai fini del giudizio di comparazione, la completa sovrapposizione delle due imposte. Tale valutazione comparativa va condotta verificando se le quattro caratteristiche dell'Iva (1) applicazione in modo generalizzato alle cessioni di beni e servizi, 2) proporzionalità al prezzo di beni e servizi; 3) applicazione in ogni fase del processo di produzione e distribuzione; 4) gravame sul valore aggiunto dei beni e servizi) siano individuabili anche nell'Irap. La Commissione ritiene che a tale quesito debba darsi risposta affermativa in quanto: 1) l'Irap trova applicazione in riferimento a tutte le operazioni commerciali relative alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, relativamente ad attività commerciale o professionale; anche se l'Irap può essere riscossa in un momento diverso da quello dell'Iva (ad esempio nel caso in cui i beni prodotti restino invenduti) in quanto comunque, gravante sulla successiva cessione, presenta, per tale aspetto, le caratteristiche sostanziali dell'Iva. 2) Anche se il metodo di calcolo delle due imposte è diverso in quanto per l'Iva l'imposta a monte pagata sugli acquisti viene dedotta dall'imposta a valle, incassata sulle vendite, mentre per l'Irap i costi di acquisto del venduto sono dedotti dai ricavi delle vendite, tuttavia la base imponi-

bile è costituita, per entrambe le imposte, dal valore netto aggiunto dal soggetto d'imposta ai beni e servizi. 3) Entrambe le imposte sono riscosse in ciascuna fase del processo di produzione e distribuzione ed ogni operatore imponibile è tenuto al pagamento della relativa imposta in base al valore aggiunto; va, al riguardo, osservato che anche la Corte costituzionale ha più volte affermato che l'Irap è un'imposta sul valore aggiunto (cfr Corte cost. 10 maggio 2001, n. 156). 4) Entrambe le imposte sono generali e proporzionali al prezzo di cessione al consumo di beni e servizi, indipendentemente dal numero di operazioni. Infatti la somma dell'Irap riscossa nelle varie fasi di produzione è pari all'aliquota applicata al prezzo finale di vendita al consumo dei beni e servizi, essendo non rilevante la possibilità, in parte diversa per le due imposte, di trasferire nella fase successiva l'onere economico, costituendo la regola, per entrambe, che l'onere economico dell'imposta riscossa in ciascuna fase sia trasferita nella fase successiva, ed ipotesi marginale, comunque possibile anche per entrambe le imposte, l'assorbimento dell'imposta e la mancata traslazione nella fase successiva. Anche per l'Iva, infatti, così come per l'Irap, l'onere economico dell'imposta può essere trasferito sul prezzo dei beni e servizi prodotti secondo le leggi del mercato o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative (cfr Corte cost. 10 maggio 2001, n. 156). Anche se le due imposte non sono identiche avendo, in parte, caratteristiche diverse, ciò che rileva, ai fini della valutazione di somiglianza è che l'Irap presenti tutte le connotazioni che contraddistinguono l'Iva, non incidendo su tale valutazione la circostanza che l'Irap non viene rimborsata quando il suo valore, (circostanza eccezionale e, quindi, marginale) è perduto, anziché aggiunto. La riscontrata presenza nell'Irap di tutte e quattro le caratteristiche essenziali dell'Iva "è pertanto condizione tanto necessaria quanto sufficiente perché un'imposta sia vietata ai sensi dell'art. 33 della VI direttiva. Tuttavia è parimenti pacifico che un'imposta non sfugge al divieto semplicemente perché non è identica all'Iva sotto tutti i profili" (Conclusioni cit. Avvocato generale, punto 25). Alla luce delle considerazioni espresse deve ritenersi che l'Irap presenti le caratteristiche sostanziali dell'Iva, con conseguente divieto dell'istituzione di tale imposta per contrasto con l'art. 33 della VI direttiva e disapplicazione della normativa statale per contrasto con la normativa comunitaria. Le ulteriori censure mosse alla sentenza impugnata sono assorbite dalla declaratoria adottata. Va, conseguentemente, accolto l'appello del soggetto d'imposta con conseguente diritto al richiesto rimborso dell'Irap. La particolarità della questione interpretativa costituisce giusto motivo per dichiarare compensate tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M. - Accoglie l'appello e dichiara compensate tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

(1) Incompatibilità tra Irap e VI Direttiva: i giudici piemontesi anticipano la Corte di Giustizia.

SOMMARIO: Premessa. - **1.** Le eccezioni di costituzionalità sollevate in materia di Irap e l'orientamento della Corte (Irap e Costituzione uno sguardo al passato). - **2.** Irap e Normativa Comunitaria la nuova questione proposta al giudice nazionale: il contrasto con l'art. 33 della VI Direttiva (uno sguardo al futuro). - **3.** Irap e Normativa Comunitaria: indagine sulla sussistenza dei quattro requisiti necessari a dichiarare l'incompatibilità dell'imposta. - **4.** L'espressa previsione di rivalsa: un'assenza non determinante. - **5.** La posizione della dottrina con riferimento alla sussistenza del contrasto tra Irap e imposta sulla cifra d'affari. - **6.** Sulla diretta disapplicazione della normativa nazionale da parte dei giudici italiani.

Premessa. - Con sentenza del maggio scorso la Commissione tributaria del Piemonte (1) ha statuito la disapplicazione della normativa statale in materia di Irap per contrasto con la normativa comunitaria. Tale decisione ha in realtà travalicato le stesse richieste dell'appellante il quale lamentava un diniego di rimborso Irap da parte dell'amministrazione. La richiesta di rimborso si giustificava con riferimento all'attività professionale svolta dal ricorrente in assenza di organizzazione (2).

I Giudici, prima dell'esame dei motivi specifici di appello, hanno ritenuto di affrontare la questione, a loro giudizio rilevabile anche d'ufficio, della compatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria. Esaminando tale questione essi sono però giunti a conclusioni differenti da quelle a cui erano giunti i giudici della Commissione tributaria provinciale di Cremona (3) che, in precedenza, erano stati invece espressamente chiamati a valutare la succitata compatibilità. In tal caso, i Giudici, con ordinanza di rinvio dell'ottobre 2003, accogliendo la richiesta del ricorrente avevano sollevato, davanti alla Corte di Giustizia, la questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del Trattato Ce.

Tale ordinanza sottoponeva alla Corte lussemburghese il seguente quesito "se l'art. 33 della Direttiva n. 77/388/Cee (così come modificato dalla Direttiva n. 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 un'attività autonomamente organizzata diretta

(1) Comm. trib. reg. Piemonte, sez. I, sent. 27 maggio 2005 (19 maggio 2005), n. 15.

(2) Vedi su questo punto Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156 in questa Rivista, 2003, II, 3, su cui più diffusamente nel prosieguo del lavoro.

(3) Comm. trib. prov. di Cremona sez. II, ord. 9 ottobre 2003, n. 39/2/03, Pres. ed est. A. Rizzo.

alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”.

A tale provvedimento facevano seguito, nella primavera successiva, le osservazioni dei servizi legali della Commissione e, in particolare, le conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia (4), conclusioni che sono poi divenute parte integrante della decisione dei giudici piemontesi nella sentenza in commento.

Ed invero, se già l'ordinanza dei giudici cremonesi si segnalava per aver inaugurato una diversa via per giungere ad una abrogazione del tributo regionale, la sentenza in commento ha deciso invece di percorrere la ulteriore e nuova strada della diretta disapplicazione. Se infatti il fine è comunque quello della eliminazione della pluricontestata imposta regionale sulle attività produttive, la strada percorsa questa volta dai giudici piemontesi, così come prima da quelli cremonesi, non passa attraverso la ormai consueta, ma più volte dichiarata inammissibile, eccezione di incostituzionalità.

È noto infatti che, ancor prima della sua istituzione l'Irap ha suscitato l'interesse della dottrina (5) soprattutto in riferimento al presupposto d'imposta anche per la mancanza di eguali modelli impositivi negli ordinamenti di Paesi a noi vicini (6). In realtà una certa somiglianza è sta-

(4) In Corr. trib., 2005, 1269, con commento di MARONGIU, *Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie*. Molto critico, in generale sul possibile contrasto fra Irap e Iva, ma in particolare sulle considerazioni dell'Avvocato Generale Jacobs, è LUPI, *Il fuorviante accostamento fra Iva e Irap*, in Rass. trib., 2005, 847.

L'Autore nello scritto ribadisce le sue posizioni (sui cui più diffusamente *infra*) secondo le quali l'Iva è un'imposta sui consumi mentre l'Irap è un'imposta sui redditi e critica le conclusioni dell'Avvocato anche relativamente all'improprietà dei precedenti citati. La sentenza *Dansk Denkavit*, fra le altre prese in considerazione, male si attesta nel caso in esame date le molteplici differenze fra il "contributo danese" e l'Irap italiana. Per l'Autore infatti il tributo danese certamente duplicava l'Iva, ma la lontananza concettuale dalla fattispecie dell'imposta sulle attività produttive ne rende la citazione fuorviante.

(5) Visto l'ampio numero di contributi sul tema si rinvia a SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in Commento agli interventi di riforma tributaria a cura di Miccinesi, Padova, 1999, 765 e alla ampia bibliografia ivi citata. Si vedano comunque in particolare COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003; FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in questa Rivista, 1997, I, 500; FERLAZZO NATOLI-COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in Boll. trib., 1998, 649; MARONGIU, *Irap lavoro autonomo e Costituzione*, in Dir. prat. trib., 2000, I, 1629; GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in Giur. comm., 2002, I, 148.

(6) Dalla lettura della relazione finale della Commissione Gallo si apprende che solo nello Stato americano del Michigan (ma secondo SCHIAVOLIN, op. loc. ult. cit., anche nello Stato del New Hampshire) è vigente un'imposta simile all'Irap.

ta rinvenuta nella francese *Taxe Professionnelle* e nella tedesca *Gewerbesteuer* (7). La giustificazione europea dell'Irap fondata su questi modelli non ha convinto altra parte della dottrina che rileva come la *Taxe Professionnelle*, già discussa nell'ordinamento francese sia stata eliminata nel 2003 e la *Gewerbesteuer* colpisca un'entità (*Ertrag* lett. provento) molto vicina al concetto di reddito e non colpisca il lavoro autonomo (8). La sostanziale assenza all'estero, se si escludono gli esempi ora citati, di imposte che corrispondono all'Irap (9) pone inoltre problemi con riguardo alle Convenzioni contro le doppie imposizioni (10).

Infine non va sottaciuta la difficile qualificazione del tributo in questione fra le tipologie dell'imposta diretta o indiretta (11). Vi è chi, pur sottolineando come la disciplina dell'Irap contenga espressi riferimenti a quella delle imposte sui redditi (12), propone la ricostruzione dell'istituto assumendo ad indice della capacità contributiva la complessa gamma di poteri organizzativi di direzione e gestione esercitabili su beni, sul lavoro altrui e, al limite, anche sul proprio, riassumibile nella titolarità di attività organizzate (13).

(7) In tal senso GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627. Si veda relativamente al confronto con l'imposta tedesca anche BOZZA, *Confronto tra Gewerbesteuer e Imposta regionale sulle attività produttive*, in questa Rivista, 2000, I, 317.

(8) MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in questa Rivista, 1999, I, 735. In tal senso vedi anche LUPI, *L'Irap tra giustificazione costituzionale e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407.

(9) Secondo BAGGIO (*Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in questa Rivista, 1997, I, 641) "in sostanza, si va a sperimentare in Italia un tributo che non trova praticamente corrispondenza in nessun'altra nazione europea ed extraeuropea." Da ultimo si veda ROLLE, *In Ungheria una copia dell'Irap*, in *Il Sole-24 Ore* 16 luglio 2005, il quale ravvisa profili di similitudine anche in Ungheria, Lussemburgo e Spagna.

(10) Anche se la lett. s) comma 144 dell'art. 3 della legge n. 662/1996 prevede l'equiparazione ai fini dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, dell'Irap alle imposte sui redditi, è in realtà essenziale che siano gli Stati esteri ad effettuare tale comparazione. In tal senso si veda LUPI, *op. loc. ult. cit.*, 1409, nota n. 6.

(11) Sul punto si veda FANTOZZI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2003, 1039, ove l'Autore, nel segnalare l'incertezza circa il valore scientifico del criterio distintivo tra imposte dirette e indirette, sottolinea che "nonostante la determinazione della base imponibile segua, in parte, i criteri propri dell'imposta sui redditi, è certo che l'imposta, per come è strutturata, possa risultare dovuta anche da soggetti il cui periodo di imposta si chiude con un risultato (in termini reddituali) nullo ovvero negativo".

(12) Si veda ad esempio il rinvio al Tuir n. 917/1986 per la determinazione delle componenti positive e negative dell'imponibile. Cfr. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in questa Rivista, 1998, I, 466.

(13) Ancora FEDELE, *op. loc. ult. cit.*, 473.

I Giudici torinesi questa volta, probabilmente consci che un'ulteriore eccezione di costituzionalità avrebbe avuto esiti nient'affatto diversi da quelli precedenti, hanno preferito dunque percorrere una nuova strada.

Tali e tanti però sono stati i citati tentativi di ricorso alla Corte costituzionale che un serio esame della nuova decisione non può prescindere dall'analisi delle eccezioni di costituzionalità più significative sinora sottoposte al vaglio della Corte.

1. Le eccezioni di costituzionalità sollevate in materia di Irap e l'orientamento della Corte (Irap e Costituzione uno sguardo al passato).

- Non è possibile in questa sede dare conto delle numerose questioni portate all'esame del giudice delle leggi. Tuttavia occorre ricordare che, al di là delle questioni concernenti il conflitto di attribuzione tra Stato e Regioni (14) tutte le eccezioni sollevate in ordine alla idoneità del presupposto dell'Irap ad essere compatibile con la capacità contributiva disciplinata dall'art. 53 della Costituzione, sono state rigettate (15).

La Corte infatti, nel solo 2002 (16), dichiarando sei delle sette questioni di legittimità Costituzionale sollevate in ordine all'Irap manifestamente inammissibili (17), ha costantemente riaffermato la piena discrezionalità del legislatore tributario nell'individuare i fatti imponibili da sottoporre a tassazione. L'unico limite individuato è stato quello della ragionevolezza, congruità ed equità del criterio di riparto adottato.

È stato inoltre costantemente precisato come l'oggetto della tassazione debba essere riconducibile ad un fatto economico espressivo in qualche modo di una "ricchezza".

(14) Corte costituzionale ord. 22 luglio 1998 n. 320; sent. 22 aprile 1999 n. 138.

(15) In particolare si veda Corte cost., ord. 23 luglio 2001 n. 286 e Corte cost., ord. 10 aprile 2002 n. 103. In dottrina, oltre agli Autori già citati si veda: FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in Boll. trib., 1998, 486; Id., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in Fisco 2001, 8723; BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in questa Rivista, I, 2000, I, 95; PERRUCCI, *Irap legittima anche se medioevale*, in Boll. trib., 2001, 826; G. CORSO, *Profili di illegittimità Costituzionale dell'Irap*, in Corr. trib., 2000, 1581.

(16) Si veda Corte cost., ord., 10 aprile 2002 n. 103 cit., la quale riunisce varie questioni poste all'esame della Consulta in materia di Irap.

(17) Formula che la Corte adotta quando la questione di costituzionalità non ha neppure la consistenza per essere decisa ed in ordine alla quale la Corte muove una specie di rimprovero al giudice remittente per averla sollevata. In tal senso DE MITA, *Corte costituzionale: ultimi interventi nella materia tributaria*, in Dir. prat. trib., I, 2003, 8.

Tale articolato ragionamento della Consulta affonda le sue radici già in una sentenza non ancora concernente l'Irap bensì l'Ici (18) e richiamata più volte successivamente in cui è stato sostenuto che "rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei soli fatti espressivi della capacità contributiva, che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale" (19).

Anche quando la Corte pronuncia una ordinanza di manifesta inammissibilità delle questioni proposte (20) tiene comunque a ribadire il sopra-citato principio della discrezionalità del legislatore. La Consulta inoltre, nel medesimo provvedimento, specifica che "è pienamente conforme ai principi di eguaglianza e capacità contributiva l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata sia essa di carattere imprenditoriale o professionale identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta" (21).

Tale costante orientamento è stato confermato, pur se la problematica veniva analizzata da una diversa prospettiva, anche da una recente sentenza (22).

In questo caso i giudici della Consulta, chiamati a verificare la costituzionalità dell'Irap alla luce delle modifiche al titolo V della Costituzione, hanno dichiarato che tale imposta non è in violazione degli artt. 117 e 119. In particolare afferma la Corte che è potestà del legislatore nazionale istituire, modificare o estinguere, come in questo caso, le imposte locali dichiarando che "escluso che l'Irap possa considerarsi tributo proprio della Regione ed affermata la spettanza al legislatore statale della potestà di dettare norme modificative della disciplina stessa, si de-

(18) Si veda sul punto da ultimo FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in questa Rivista, 2004, I, 901 anche per una appassionata ricostruzione-difesa del principio di capacità contributiva.

(19) Corte cost., sent. 22 aprile 1997 n. 111.

(20) È il caso dell'ordinanza della Corte costituzionale del 10 aprile 2003 n. 124 dove il rigetto è giustificato dall'irrelevanza della questione nel giudizio *a quo*.

(21) A tal proposito DE MITA, *Corte costituzionale*, cit., 8, lamenta la mancanza da parte della Corte di un approfondimento volto a verificare se tale manifestazione di capacità contributiva significhi, anche secondo la sua giurisprudenza, disponibilità attuale di risorse monetarie per far fronte all'imposta.

(22) Corte costituzionale sent. 19 luglio 2004 n. 241.

ve aggiungere che il legislatore non ha violato il disposto del nuovo art. 119 Cost.”.

L'unica apertura fra le varie pronunzie della Corte ha riguardato la possibile esclusione dall'imposizione Irap per i professionisti “privi di organizzazione” (23). La sentenza della Corte, dichiarando non fondate le questioni di legittimità costituzionale in merito all'Irap, in un *obiter dictum* afferma che “nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterà mancante il presupposto stesso dell'Irap rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa”.

La Consulta dunque, nella decisione in esame, ha fatto riferimento al concetto civilistico di organizzazione. Infatti, se da un lato l'elemento organizzativo è insito nella nozione d'imprenditore come si evince dalla lettera dell'art. 2082 c.c., lo stesso non può dirsi in riferimento ai prestatori d'opera intellettuale per i quali, ai sensi dell'art. 2232 c.c., è fondamentale l'*intuitus personae* essendo la prestazione da questi offerta legata alle qualità e capacità personali non all'organizzazione dei beni strumentali impiegati (24).

Il successivo art. 2238 c.c. estende le norme relative all'imprenditore ai professionisti che esercitino la propria attività in forma d'impresa, riflettendosi tale disciplina sul piano fiscale poiché in tal caso il reddito del professionista non rientrerà nella categoria di reddito da lavoro autonomo ex art. 49 Tuir (ora art. 53 a seguito della modifica del D.Lgs. n.

(23) Corte cost. 21 maggio 2001, n. 156, in *Rass. trib.*, 2001, 833, con nota di BATTISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap; si veda ancora la stessa sentenza*, in questa Rivista, 2003, II, 3, con nota di COCIANI, *Attività autonomamente organizzata e Irap*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2001, 985, con commento di MARONGIU, *Dalla Corte costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*; GOLINO, *Irap La sentenza della Corte costituzionale e sue possibili implicazioni*, in *Fisco*, 2001, 9751.

(24) Critico sul punto BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 314. L'Autore lamenta come il criterio impiegato dalla Corte limiti il rilievo dell'organizzazione, assegnando rilevanza alle sole ipotesi di eteroorganizzazione, come se l'imposta potesse applicarsi solo quando i fattori della produzione sono molteplici e non anche nell'autoorganizzazione. “La soluzione prescelta” continua Basilavecchia “sembra appiattita sulle conclusioni a suo tempo raggiunte dalla Corte in tema di Ilor, e non considera la profonda diversità dell'Irap rispetto all'imposta sostituita”.

344/2003), bensì in quella del reddito d'impresa ex art. 51 (ora art. 55) con le note conseguenze in particolare riferimento alla sua determinazione.

La Corte ha inoltre dichiarato che “Nel caso dell'Irap il legislatore (...) ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate”, e che “il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva” (25).

Dopo aver chiarito quale sia il presupposto dell'imposta, la stessa Corte ha specificato che “mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui” (26).

Pertanto, sempre a parere della Corte, “è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposi-

(25) Critico sulla sentenza DE MITA, *Fisco e Costituzione*, III, Milano, 2003, 1123, il quale afferma che “giuridicamente la Corte ha ampliato di tanto il concetto di capacità contributiva fino a uscire da una sua delimitazione concettualmente definita”.

(26) Lo stesso Presidente della Corte, nella sua relazione annuale (tenuta l'11 febbraio 2002) sottolinea come “l'elemento organizzativo sia connaturato alla nozione stessa di impresa così da doversi ritenere mancante il presupposto dell'imposizione nel caso di attività professionale che difetti di tale elemento”. Si veda in proposito MARONGIU, *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. trib.*, 2002, 2692, anche per una attenta ricostruzione storica della fattispecie. L'Autore propone in altro scritto (cfr. MARONGIU, *Dalla Corte Costituzionale*, cit., 1001) un ritorno al dettato dell'imposta di ricchezza mobile con la previsione di due aliquote una per le imprese vere e proprie e l'altra per i lavoratori autonomi e per le imprese minori. In tal senso adesivo CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 1036 ove si evidenzia come il legislatore abbia già previsto una modulazione delle aliquote per alcune categorie di contribuenti (banche e compagnie assicurative del settore agricolo). Ancora più radicale l'ipotesi *de iure condendo* avanzata da SALLUSTIO (*Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002, 1319) il quale propone di escludere completamente dall'assoggettamento ad Irap i professionisti privi di dipendenti e con beni strumentali di valore marginale rispetto ai ricavi dichiarati. In tal modo si riconoscerebbe implicitamente che “l'attività autonomamente organizzata si identifica con l'etero-organizzazione e che la presenza del lavoro altrui è essenziale affinché sia configurabile un'attività di lavoro autonomo idonea a produrre valore aggiunto autonomamente dal titolare”.

zioni normative, costituisce questione di mero fatto – risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

La dottrina (27), così attenta fin dal sorgere dell'imposta ai profili costituzionali della stessa, ha ampiamente commentato la sentenza citata anche alla luce delle successive ordinanze pronunciate sul medesimo tema (28), nonché a seguito dell'intervento dell'Agenzia delle Entra-

(27) FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Fisco*, 2001, 8722 il quale afferma che la sentenza della Corte "è una di quelle che si possono comparare ad un bicchiere pieno a metà." Il chiaro Autore, pure schierandosi tra coloro che vedono il bicchiere mezzo pieno, muove una parziale critica alla decisione relativamente al profilo della traslazione economica del tributo. (sul punto vedi infra, par. 2.5) Più di recente, lo stesso Autore, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in questa Rivista, 2004, I, 901, precisa che "della sentenza sull'Irap, si può consentire o dissentire ma non si può dire che la Corte ha abiurato la capacità contributiva. Ha supposto come reale e ha dato, discutibilmente, rilevanza giuridica alla (presunta) traslazione economica dell'imposta sui consumatori ma ha tenuto fermo il postulato della forza economica soggettiva come presupposto di qualunque prelievo contributivo." CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 856. L'Autrice critica il ragionamento della Consulta relativamente al requisito dell'eterorganizzazione poiché a suo parere questo è un requisito indifferente, una variabile indipendente, nell'economia del sistema normativo Irpef. È insomma privo di riscontro normativo l'assunto della Corte secondo cui le attività produttive di reddito di impresa sarebbero sempre autonomamente organizzate.

(28) Si veda Corte cost., 23 luglio 2001, n. 286 cit. la quale recita "È pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva l'assoggettamento dell'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, identica essendo in entrambi i casi l' idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta". A commento della pronuncia della Corte FALSITTA, *Ulteriori osservazioni in tema di costituzionalità dell'Irap*, in questa Rivista, 2001, II, 788 lamenta la mancata estensione della non debenza del tributo oltre che per i professionisti senza organizzazione, anche alle imprese prive di tale requisito. Ed invero "è cosa nota e risaputa che ci sono settori non marginali di imprese che mancano di organizzazione... Pertanto cade in palese illogicità o irragionevolezza il legislatore allorché con l'occhio destro dell'Irpef-Irpeg vede che ci sono imprese non organizzate e con l'occhio sinistro dell'Irap non vede tali imprese e reputa che non vi possa essere impresa senza organizzazione". Con successiva ord. 10 aprile 2002, n. 103 cit. la Corte precisava che "nessuna ingiustificata disparità di trattamento può d'altro canto ravvisarsi nell'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi, in quanto esercenti attività autonomamente organizzate, e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione".

te (29) volto a riconoscere comunque esistente, all'interno della categoria del lavoro autonomo, il requisito dell'organizzazione, essendo questo un connotato tipico del lavoro autonomo al quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente (30).

La posizione dell'Agenzia appare viepiù isolata (31) soprattutto se paragonata alle decisioni del giudice tributario che, sia in primo che in secondo grado, in gran numero riconoscono al contribuente sprovvisto di autonoma organizzazione il diritto al rimborso dell'Irap versata (32). Da ultimo merita ricordare l'auspicio di un Autore (33) il quale si augura "un diverso orientamento interpretativo della giurisprudenza tributaria o quanto meno un riesame in sede normativa del problema tale da definire in modo meno incerto (ma l'esperienza dell'Ilor induce al pessimismo) i soggetti con organizzazione minimale che abbiano titolo all'esclusione dall'ambito applicativo dell'imposta regionale sulle attività produttive".

2. Irap e Normativa Comunitaria la nuova questione proposta al giudice nazionale: il contrasto con l'art. 33 della VI Direttiva (uno sguardo al futuro). - Proprio la costante giurisprudenza della Corte, che ha sempre rigettato, fatta salva la fattispecie del professionista senza organizzazione, l'ipotesi di contrasto dell'Irap con la Costituzione, aveva già indotto il contribuente, nell'ipotesi della ordinanza cremonese sopraccitata, ad ampliare la prospettiva da un ambito puramente nazionale a quello comunitario. Il giudice tributario era stato così investito dell'onere di decidere sulla possibile sussistenza di un contrasto tra il decreto istitutivo dell'Irap e l'art. 33 della VI Direttiva. Acutamente il giu-

(29) Risoluzione 31 gennaio 2002, n. 32/E, in Fisco, 2002, 1116.

(30) Non soggiacciono all'imposizione Irap, sempre secondo il pensiero dell'Agenzia, le sole attività artistiche o professionali rese da collaboratori coordinati e continuativi qualora siano svolte senza l'impiego di mezzi propri, e le prestazioni occasionali.

(31) Critico anche LEONI, *I lavoratori autonomi sono da considerarsi sempre soggetti passivi ai fini Irap?*, in Fisco 2002, 6750. Il commentatore giudica l'intervento dell'Agenzia un abbaglio o un tentativo - grottesco e autolesionista perché può provocare il risultato opposto - di arginare il fenomeno dei ricorsi dinanzi alle Commissioni.

(32) Fra le molte favorevoli al rimborso si veda da ultimo fra le Decisioni delle Commissioni regionali: Comm. trib. reg. Lombardia 27 gennaio 2004, n. 9/LXIV/04; Comm. trib. reg. Emilia Romagna sez. stacc. Parma, 18 marzo 2003, n. 26/3503; Comm. trib. reg. Lombardia luglio 2003, n. 36/41/03; Comm. trib. reg. Lombardia 10 ottobre 2003 n. 46/41/03. Fra le sentenze contrarie cfr. Comm. trib. reg. Piemonte 17 febbraio 2004 n. 9/28/04; Comm. trib. reg. Toscana 18 gennaio 2003, n. 70/27/03; Emilia Romagna 23 ottobre 2002 n. 120/15/02.

(33) BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità*, cit., 315.

dice di Cremona, valutando "la novità della questione e l'assoluta mancanza di precedenti giurisprudenziali", aveva deciso di non esercitare il potere di disapplicazione della norma.

Accogliendo la tesi del ricorrente quindi, la Commissione di Cremona, ha deciso di sospendere il giudizio e, mediante ordinanza di rinvio, sollevare ai sensi dell'art. 234 (ex 177) del Trattato Ce la questione pregiudiziale vertente sul profilo dell'art. 33 della VI Direttiva. L'ordinanza in esame chiede dunque alla Corte di Giustizia se "l'art. 33 della Direttiva n. 77/388/Cee (così come modificato dalla direttiva n. 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 un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

La Corte di Giustizia, ai sensi del cit. art. 234, ha il compito di pronunciarsi sulla validità e l'interpretazione delle disposizioni di diritto comunitario anche al fine di una interpretazione uniforme dello stesso.

La Corte si trova dunque a svolgere un'attività non solo puramente giurisdizionale ma contribuisce anche, con le sue sentenze, alla creazione e al rafforzamento del diritto comunitario.

Di conseguenza, e come giustamente sottolinea l'ordinanza cremone, il rinvio pregiudiziale si è trasformato "nella sostanza, in rinvio alla Corte di Giustizia per la valutazione circa la conformità o meno di un provvedimento interno con la norma comunitaria stessa (34)".

L'art. 33 della citata direttiva la quale com'è noto, ha istituito e regolamentato l'Iva a livello comunitario, recita: "fatte salve le altre disposizioni comunitarie, 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 di affari" (35).

(34) La stessa Corte ha affermato chiaramente che il suo compito è quello di dare al giudice nazionale *a quo* gli elementi che gli consentano di decidere la causa pendente "soprattutto in merito all'eventuale incompatibilità tra norme interne e norme comunitarie (sent. 3 ottobre 1985 causa 249/84)".

(35) In merito alla definizione di "cifra d'affari" si veda CASERTANO, SPERA, *L'Iva nei rapporti intracomunitari*, in *Rass. trib.*, 1993, 13. L'Autore chiarisce che "il concetto di cifra d'affari o volume degli affari o ancora volume delle vendite deriva dal diritto francese e va individuato nell'ammontare delle vendite effettuate da una impresa, in un determinato periodo di tempo. In sostanza, un tributo, perché si possa qualificare come

La *ratio* di tale articolo è quello di evitare l'istituzione di tributi che compromettano il funzionamento del sistema comune dell'Iva (36).

Tale direttiva è stata giudicata dal giudice cremonese da iscriversi al *genus* delle direttive incondizionate e precise e dunque direttamente applicabili (37).

La Corte dovrà dunque accertare se l'Irap possa essere annoverata tra le imposte in conflitto con quelle di cui all'articolo citato e, in particolare, se essa possa essere considerata imposta sulla cifra d'affari.

Tale accertamento è stato invece direttamente effettuato dalla Commissione regionale piemontese nella sentenza in esame.

La sentenza dunque ha in un certo qual modo anticipato quelle che saranno le indagini che sarà chiamata a svolgere la Corte di Giustizia a seguito del rinvio dei Giudici cremonesi e si è preoccupata innanzitutto di verificare "se il tributo controverso sia tale da colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'Iva, accertando se possieda le caratteristiche essenziali della stessa" (38).

Già infatti la Corte di Giustizia si era più volte pronunciata sulle modalità con cui effettuare tale indagine ed aveva chiarito che "devono essere in ogni caso considerati provvedimenti del genere" cioè imposte sulla cifra d'affari "le imposte, i diritti e le tasse aventi le caratteristiche essenziali dell'Iva pur se non identici a quest'ultima sotto tutti gli aspetti. Come la Corte ha già rilevato in più occasioni tali caratteristiche sono le seguenti:

appartenente al gruppo delle imposte sulla cifra d'affari, deve rispondere alle seguenti caratteristiche:

- colpire con carattere di generalità sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizi;
- essere applicato *ad valorem*, cioè sul corrispettivo della cessione o del servizio;
- avere un effetto traslativo in avanti, in modo che, attraverso i successivi trasferimenti, l'imposta venga a gravare sul consumatore finale;
- avere un tipo di accertamento basato su una autoliquidazione posta a carico del soggetto interessato;
- non tener conto, ai fini del prelievo, del grado di redditività dell'impresa".

Più in generale sullo stesso argomento si veda anche CARMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, II ed., Padova, 2002.

(36) Corte di Giustizia Ce, sent. del 26 giugno 1997 cause riunite C-370/95 (*Careda S.A.*), C-371/95 (*Femara*) e C-372/95 (*Facomare*) punto 24.

(37) Corte di Giustizia Ce, sent. 19 novembre 1991 in cause riunite C-6/90 (*Franovich*) e C-9/90 (*Bonifaci*).

(38) *Ibidem*, punto 25.

- l'Iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- è proporzionale al prezzo dei detti beni e servizi a prescindere dal numero di operazioni effettuate;
- viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione;
- infine si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di una operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione" (39).

Tali punti sono i medesimi richiamati dalla sentenza in commento la quale, ravvisando gli elementi suddetti, conclude statuendo che l'Irap presenta le caratteristiche sostanziali dell'Iva "con conseguente divieto dell'istituzione di tale imposta per contrasto con l'art. 33 della VI Direttiva e disapplicazione della normativa statale per contrasto con la normativa comunitaria".

Pur se la Corte di Giustizia non si è ancora pronunciata in merito al contrasto Irap-VI Direttiva essa lo ha comunque fatto nell'ipotesi di conflitto tra le disposizioni di tale direttiva e le imposte di altri paesi della UE che presentavano elementi comuni.

3. Irap e Normativa Comunitaria: indagine sulla sussistenza dei quattro requisiti necessari a dichiarare l'incompatibilità dell'imposta. - In particolare secondo i Giudici piemontesi ed in relazione al primo dei suddetti requisiti "l'Irap trova applicazione in riferimento a tutte le operazioni commerciali relative alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, relativamente ad attività commerciale o professionale; anche se l'Irap può essere riscossa in un momento diverso da quello dell'Iva (ad esempio nel caso in cui i beni prodotti restino invenduti) in quanto, comunque, gravante sulla successiva cessione, presenta, per tale aspetto, le caratteristiche sostanziali dell'Iva".

Non a caso, la caratteristica dell'applicabilità dell'imposta in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è stata indicata, anche dalla Corte, come il primo e pregiudiziale requisito rispetto ai successivi.

Ed invero, in quasi tutti i casi in cui la Corte abbia rilevato la ca-

(39) Corte di Giustizia Ce, sent. del 9 marzo 2000 causa C-437/97 (*Evangelischer Krakenhausverein*).

renza di tale presupposto, ha ritenuto non necessario procedere all'accertamento della presenza delle ulteriori caratteristiche (40).

A nostro sommo avviso tale requisito è evidentemente presente già nella formulazione dell'art. 2 del Decreto istitutivo dell'Irap, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale individua il presupposto impositivo nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Non v'è dunque chi non veda una quasi perfetta coincidenza con il dettato dell'art. 1 del Decreto istitutivo dell'Iva, DPR 26 ottobre 1972, n. 633. In altri termini, e sotto il profilo soggettivo, tutti i soggetti Iva sono anche soggetti Irap. Ci si potrebbe chiedere a questo punto se la decisione della Corte costituzionale n. 156/2001, escludendo dal presupposto impositivo una categoria di contribuenti quali i professionisti senza organizzazione di capitale o lavoro altrui, possa aver "limitato" il requisito di generalità tanto da escluderlo. Le stesse perplessità si ritrovano anche nelle conclusioni dell'ufficio legale della Commissione Europea (41) in relazione al giudizio promosso dalla Commissione di Cremona, nelle quali però si legge come "tale ipotesi di non sussistenza del presupposto dell'Irap dovuta alla totale mancanza di elementi di organizzazione, comporti un'esclusione di rilevanza del tutto marginale di talune attività economiche dal campo di applicazione dell'Irap".

Secondo tale opinione quindi "lungi dall'essere un elemento di differenza, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Irap dei "microcontribuenti" privi di una qualsiasi organizzazione di mezzi produttivi, si presenta al contrario come un fattore di similarità rispetto alla disciplina dell'Iva ... posto che anche l'art. 24 della VI Direttiva Iva consente agli Stati membri, in una logica del tutto analoga di economia di gestione, di concedere un'esenzione dall'Iva ai soggetti passivi la cui cifra d'affari era pari, nel 1977, a 5.000 unità di conto".

La Commissione piemontese si è pronunciata anche in ordine alla sussistenza del secondo requisito, cioè l'applicazione proporzionale

(40) Per una puntuale analisi delle sentenze in cui la Corte si è dovuta pronunciare su tale punto si rinvia alle cause: Corte di Giustizia Ce, sent. del 13 luglio 1989 cause riunite 93/88 (*Wisselink*) e 94/88 (*Abemij*); Corte di Giustizia Ce, sent. del 19 marzo 1991 causa C-109/90 (*Giant*); Corte di Giustizia Ce, sent. del 7 maggio 1992 causa C-347/90 (*Bozzi*); Corte di Giustizia Ce, sent. del 17 settembre 1997 causa C-130/96 (*Fazenda pubblica*); Corte di Giustizia Ce, sent. del 9 marzo 2000 causa C-437/1997 (*Evangelischer Krakenhausverein*).

(41) Cfr. Osservazioni del Servizio Giuridico della Commissione Europea 9 marzo 2004 punto 29.

dell'imposta al prezzo dei beni o servizi a prescindere dal numero di operazioni effettuate, stabilendo che l'Irap e l'Iva sono imposte generali e proporzionali al prezzo di cessione al consumo di beni e servizi, indipendentemente dal numero di operazioni. Infatti "la somma dell'Irap riscossa nelle varie fasi di produzione è pari all'aliquota applicata al prezzo finale di vendita al consumo dei beni e servizi".

Anche in ordine alla sussistenza di tale requisito la Corte di Giustizia si è varie volte pronunciata nel passato (42) ed in particolare tale sussistenza è stata riscontrata dalla Corte nel già citato caso *Denkavit*.

Anche per quanto concerne l'Irap, a parere di chi scrive, è possibile ravvisare la presenza del requisito della proporzionalità, così come richiesta dalla Corte stessa, con particolare riferimento al disposto dell'art. 16 del D.Lgs. n. 446/1997. In tale disposizione si stabilisce che "l'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento" (43).

Esaustive sul punto sono anche le considerazioni dell'Ordinanza Cremonese le quali ricordano che "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. Nonostante il frazionamento, quindi, l'Irap finisce per agire come una imposta generale e proporzionale sul prezzo di cessione al consumo di beni e servizi." Tali considerazioni sono condivise dall'ufficio legale della Commissione Europea il quale ulteriormente precisa che "la facoltà conferita alle Regioni di variare l'aliquota base" prevista al comma 3 dell'art. 16 "non costituisce di per sé una ragione di esclusione dell'applicazione dell'art. 33 della VI Direttiva." A riprova di tale affermazione vengono citate due sentenze della Corte (44) nelle quali viene affermato che l'unicità del tasso non è caratteristica essenziale dell'Iva armonizzata. *Mutatis mutandis* le eventuali variazioni regionali dell'aliquota Irap non costituiscono di per sé ragione di esclusione dell'applicazione dell'art. 33 della VI Direttiva.

Il terzo necessario requisito richiesto dai giudici comunitari per poter qualificare l'imposta in esame come imposta avente le medesime ca-

(42) Oltre alla già citata sentenza *Bozzi* si vedano: Corte di Giustizia Ce, sent. dell'8 giugno 1999 cause riunite C-338/97 (*Pelzl*), C-344/97 (*Wiener Staedische Allgemeine Versicherungs AG*) e C-390/97 (*STUAG Bau-Aktiengesellschaft*).

(43) Si veda la formulazione completa dell'art. 16 per tutte le ipotesi di possibile variazione dell'aliquota.

(44) Corte di Giustizia Ce, sent. del 3 maggio 2001 causa C-481/98 e sent. dell'8 maggio 2003 causa C-384/01.

ratteristiche dell'Iva e, quindi, in conflitto con il disposto di cui all'art. 33 della VI Direttiva, è costituito dalla riscossione della stessa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione.

Secondo i Giudici di Torino la sussistenza di tale requisito è indubbia ed invero entrambe le imposte sono riscosse in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione ed ogni operatore imponibile è tenuto al pagamento della relativa imposta in base al valore aggiunto.

Anche su tale punto la giurisprudenza comunitaria si è pronunciata esaminando imposte europee che presuntivamente avevano tale requisito (45).

Non si può del resto non condividere l'affermazione della Commissione provinciale di Cremona secondo cui tale requisito è proprio anche dell'Irap la quale infatti "è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione, poiché ogni operatore che si inserisce in una fase del ciclo producendo valore aggiunto tassabile viene elevato, dalla legge, a soggetto passivo d'imposta" rinvenendo dunque, ancora una volta, la sussistenza anche nel tributo in esame di una caratteristica propria dell'imposta sulla cifra d'affari. Appare di palmare evidenza la quasi perfetta corrispondenza tra i soggetti passivi previsti dall'art. 1 del DPR n. 633/1972 e quelli individuati dall'art. 3 del decreto istitutivo dell'Irap. Questi ultimi, individuabili in buona sostanza nei professionisti e negli imprenditori, sono proprio quei soggetti che pongono in essere le attività di produzione e distribuzione, attività che, tassate in ogni loro fase, costituiscono uno dei presupposti per l'individuazione delle caratteristiche essenziali dell'imposta sulla cifra d'affari.

Dello stesso avviso sono i redattori delle osservazioni dell'ufficio legale della Commissione europea i quali addirittura precisano che "sono assoggettati all'Irap, infatti, anche quei venditori di beni e quei prestatori di servizi che si situano, per così dire, all'ultimo anello della catena di distribuzione e che hanno pertanto come clienti/acquirenti unicamente dei consumatori finali. Il meccanismo di deduzione "base da base" assicura poi che il numero delle operazioni effettuate precedentemente all'operazione di vendita al consumatore finale non abbia alcuna influenza sulla imposta riscossa allo stadio finale del processo di distribuzione (46)".

Verificata la sussistenza dei tre precedenti necessari requisiti occorre infine accertare, sia secondo il parere della Commissione Piemontese

(45) Vedi le già citate sentenze *Pelz, Bozzi e Denkavit*.

(46) Cfr. Osservazioni del Servizio Giuridico della Commissione Europea 9 marzo 2004 punto 31.

che secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, la presenza nell'Irap anche dell'ultima caratteristica tipica dell'imposta sulla cifra d'affari e cioè che essa venga applicata sul valore aggiunto dei beni e dei servizi.

La Corte Piemontese sottolinea che seppure "il metodo di calcolo delle due imposte è diverso in quanto per l'Iva l'imposta a monte pagata sugli acquisti viene dedotta dall'imposta a valle, incassata sulle vendite, mentre per l'Irap i costi di acquisto del venduto sono dedotti dai ricavi delle vendite, tuttavia la base imponibile è costituita, per entrambe le imposte dal valore netto aggiunto dal soggetto d'imposta ai beni e servizi".

Anche tale verifica è stata oggetto di indagine da parte della Corte europea, negli anni passati, per vari tributi ipoteticamente in conflitto con il disposto di cui all'art. 33 della VI Direttiva (47).

Sicuramente esaustivo, per la verifica della sussistenza della caratteristica ora ora citata anche nel meccanismo di determinazione della base imponibile dell'Irap, appare la lettura data dalla nostra Corte costituzionale dell'art. 4 del D.Lgs. n. 446/1997. Nella sentenza n. 156/2001 analizzando ed esplicando il disposto del cit. art. 4 la Corte ben chiarisce che la "base imponibile" è determinata dal "valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti costituita dalla differenza tra ricavi e costi, esclusi tuttavia gli interessi passivi ed i costi relativi al personale" (48).

L'Irap è dunque un tributo su quel valore aggiunto dal soggetto passivo ai beni o servizi prodotti o distribuiti.

Del resto già Falsitta, da sempre attento e critico studioso dell'Irap quale possibile duplicazione dell'imposta sul valore aggiunto, aveva evidenziato acutamente come "l'Irap colpisca il valore netto derivante dall'attività produttiva ossia il valore netto, "aggiunto" al prodotto dal produttore. E se nell'Iva la quantificazione e tassazione della frazione o segmento di valore aggiunto prodottasi presso il singolo produttore avvengono con il meccanismo della detrazione imposta da imposta, nell'Irap la frazione è calcolata e tassata deducendo ad un di presso dal ricavato delle "vendite" il costo del "venduto" (49).

Inoltre, le stesse memorie del ricorrente innanzi alla Commissione

(47) Vedi la già citata sent. *Giant*, punto 14, la sent. *Bozzi* e la sent. *Denkavit*.

(48) Corte cost. n. 156/2001 cit.

(49) Si veda FALSITTA, *Nuove riflessioni*, cit., 486. Non a caso uno dei paragrafi dell'articolo citato è stato polemicamente, ma a nostro giudizio assai verosimilmente, intitolato "Si scrive Irap ma si deve leggere Iva-due".

europea nel giudizio instaurato davanti ai giudici Cremonesi, puntualmente ricordano che le differenze "per le misurazione dell'imponibile e dell'imposta" non possono dunque essere assunte quali elementi discriminanti "tra i due tributi, posto che oggetto di entrambi è la imposizione del "valore aggiunto", per la cui determinazione si è fatto semplicemente ricorso a due distinti sistemi di calcolo".

4. *L'espressa previsione di rivalsa: un'assenza non determinante.* - Non è possibile sottacere, qui giunti, che un attento esame dell'ultimo dei requisiti or ora analizzati, potrebbe individuare l'assenza di un requisito fondamentale dell'imposta sugli affari. All'interno delle quattro caratteristiche summenzionate appare infatti evidente la necessaria presenza del cosiddetto meccanismo della rivalsa, elemento tipico dell'imposta sugli affari il quale però, come appena detto, sembrerebbe *prima facie* assente.

L'Irap infatti, al contrario dell'Iva, non prevede espressamente meccanismi giuridici di traslazione dell'imposta. È dunque possibile, in mancanza di tale requisito, considerare la stessa come una imposta sul consumo (50)?

Un possibile aiuto interpretativo viene fornito dalla sentenza *Careda* del 1997 (51) nella quale, la Corte di Giustizia, analizzava una "tassa sulla gestione di macchine per giochi" spagnola per verificare l'ipotesi di un eventuale conflitto con l'art. 33 della VI Direttiva. In tale ipotesi, a sostegno della non equiparazione dell'imposta a quella sulla cifra d'affari, veniva evidenziato che non era previsto alcun rilascio di fattura o di qualsiasi altro documento equivalente. L'assenza di tale obbligo era considerato elemento sufficiente per escludere la possibilità di trasferimento e dunque la caratteristica tipica di un'imposta sul consumo.

La Corte, al contrario, ha chiarito che "l'art. 33 della VI Direttiva deve essere interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carat-

(50) Una risposta negativa a tale domanda con una netta presa di posizione si trova in LUPI-STEVANATO, *Il caso Irap-Iva: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base della imposizione fiscale*, in *Dialoghi di Dir. trib.*, 2004, 1579. Gli Autori infatti affermano che il tratto differenziale dell'Irap rispetto all'imposta sul valore aggiunto è dato proprio dalla mancanza della rivalsa giuridica. L'eventuale traslazione economica dell'imposta pare agli Autori irrilevante in quanto le transazioni commerciali hanno luogo anteriormente al verificarsi del presupposto, mentre l'Irap è quantificabile solo a consuntivo, al termine del periodo di riferimento.

(51) Corte di Giustizia Ce, sent. 26 giugno 1997 cit. cause riunite C-370/95 (*Careda S.A.*), C-371/95 (*Femara*) e C-372/95 (*Facomare*).

tere di imposta sulla cifra di affari, non è necessario che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferirlo al consumatore" (52).

In tal modo la Corte sottolinea come, l'espressa previsione di una rivalsa giuridica, non sia condizione indispensabile affinché la stessa possa considerarsi imposta sul consumo.

Il ragionamento seguito dai giudici europei può, *mutatis mutandis*, applicarsi anche all'imposta regionale sulle attività produttive. Anche nella disciplina applicativa di tale tributo non è prevista alcuna norma che imponga la traslazione dell'imposta. Ciononostante non vi è alcun dubbio che l'Irap venga trasferita economicamente sul consumatore finale; a giustificazione di questo assunto basta ricordare la pronuncia della nostra Corte costituzionale (53) secondo la quale è irrilevante la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo d'imposta (54).

È la stessa Corte che chiarisce come per qualsiasi costo, anche fiscale, gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta regionale "potrà essere trasferito sul "prezzo" dei beni o servizi prodotti secondo le leggi del mercato".

Certamente il termine prezzo non è stato utilizzato a caso dai giudici in questa pronuncia poiché in tal modo si è voluto sottolineare come la traslazione economica non avverrà nei confronti dei lavoratori e dei finanziatori dell'impresa ma sui consumatori.

L'assenza dunque di una espressa previsione di rivalsa giuridica non solo non è di ostacolo al riconoscimento di una parificazione dell'imposta regionale con quella sulla cifra d'affari ma, inoltre, non impedisce il verificarsi della traslazione economica che è il vero elemento caratterizzante di quest'ultima.

Su tal punto Falsitta (55), prendendo lo spunto dalle affermazioni

(52) *Ibidem* punto 18.

(53) Corte cost. sent. 156/2001 cit.

(54) In questo caso l'assenza del diritto di rivalsa era indagata ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva.

(55) FALSITTA, *La sentenza della Consulta*, cit., 8725. In tale scritto però l'Autore critica la tesi della traslazione economica dell'Irap e la dichiara fondata sulla non conoscenza della struttura dell'imponibile del tributo. Dal momento che a causa della particolare conformazione della base imponibile il tributo si rende applicabile anche ai soggetti passivi che non realizzano un utile ma il cui risultato di esercizio è di pareggio o di perdita. In tal caso non vi è dubbio secondo l'autore che l'Irap resterà a carico dell'imprenditore, che non potrà effettuare di fatto alcuna traslazione, e andrà ad intaccare il patrimonio dell'impresa.

appena riportate della sentenza dei giudici costituzionali giunge ad affermare che, proprio tale lettura dell'imposta, cancella ogni differenza tra Irap e Iva e fa rinascere i dubbi di legittimità comunitaria già avanzati (56).

A nostro parere resta comunque indubbio che anche l'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi rafforza l'effetto traslativo dell'imposta stessa; ed infatti non vi è chi non veda come tale previsione renda l'imposta regionale un costo aggiuntivo per il soggetto passivo che si vedrà costretto a ricomprenderlo nel corrispettivo contrattuale dell'operazione economica.

5. *La posizione della dottrina con riferimento alla sussistenza del contrasto tra Irap e imposta sulla cifra d'affari.* - Se la sentenza in commento appare essere la prima pronuncia giurisprudenziale - se si eccettua l'ordinanza di rinvio dei giudici cremonesi - sul contrasto tra Irap e imposta sulla cifra d'affari, numerosi sono invece stati i contributi degli studiosi su tale questione.

Secondo un'autorevole voce della dottrina (57) i due tributi - Irap e Iva - non solo non si sovrappongono ma sono diametralmente opposti. L'Iva infatti in quanto imposta sui consumi, tassa le importazioni ed esenta le esportazioni. Per l'Irap il costo delle merci importate è invece deducibile; questa deducibilità sussiste sia per le materie prime, sia per i beni strumentali, tramite gli ammortamenti.

Ancora, c'è chi sostiene (58), che le differenze tra l'Irap e l'imposta sulla cifra d'affari siano tante e tali da dover condurre a concludere per il non contrasto con le norme comunitarie. Le argomentazioni addotte a sostegno di questa tesi si fondano sostanzialmente su tre elementi. Innanzitutto l'Irap risulta dovuta se ed in quanto vi sia un valore netto della produzione di segno positivo. In secondo luogo i frequenti richiami alla disciplina delle imposte sui redditi sembrerebbero consentire una qualche maggiore assimilazione del tributo a quelli di tipo diretto piuttosto che a quelli di tipo indiretto (59). Infine la mancata espressa previsione della traslazione del carico fiscale sugli acquirenti dei beni e sui fruitori dei servizi oggetto dell'attività impedirebbe all'Irap di potersi considerare un'imposta sui consumi.

(56) Id., *Nuove riflessioni*, cit., 486.

(57) LUPI STEVANATO, *Il caso Irap-Iva*, cit. 1579; ancora LUPI, *Il fuorviante accostamento*, cit., 847.

(58) Si veda COCIANI, *L'autonomia tributaria*, cit., 445.

(59) Sul punto si rinvia alle considerazioni sulla difficoltà di individuare le categorie di imposte dirette o indirette già segnalate in FANTOZZI, *Manuale*, cit., 1039.

Partendo dall'ultima delle tre considerazioni citate non riteniamo di doverci ulteriormente soffermare visto quanto già indicato al precedente paragrafo proprio in merito all'influenza di una espressa previsione di rivalsa anche sulla base delle precisazioni della Corte costituzionale ivi riportate. Per quanto concerne il secondo punto, e cioè i frequenti richiami alla disciplina delle imposte sui redditi, essi non appaiono particolarmente importanti né conclusivi ai fini di una classificazione della norma stessa. Sicuramente degno di maggior attenzione appare invece il primo punto esaminato e cioè il fatto che l'imposta regionale sia dovuta se ed in quanto vi sia un valore netto della produzione di segno positivo. Occorre però ricordare cosa si deve intendere come valore netto della produzione ed ancor più come lo stesso debba essere calcolato. Lungi dall'essere equiparabile ad un risultato positivo di gestione esso è invece costituito dalla differenza tra determinati componenti positivi e negativi del bilancio così come individuati dal D.Lgs. n. 446/1997. Ben può dunque verificarsi l'ipotesi in cui, pur in presenza di un risultato di gestione negativo il contribuente si trovi comunque tenuto a versare l'imposta regionale (60).

Su posizioni meno estreme di quelle precedentemente citate troviamo altra parte della dottrina che apprezza comunque lo sforzo del legislatore di differenziare le caratteristiche tra l'imposta regionale e l'imposta sulla cifra d'affari ritenendolo sufficiente per evitare di incorrere nel divieto di cui all'art. 33 della VI Direttiva (61).

Merita infine di essere citata una ultima tesi, a nostro avviso da condividere, la quale sostiene che "se è vero che giuridicamente l'Irap è un'imposta sul valore della produzione, è altrettanto vero che in termini economici è un'imposta sul valore aggiunto. Ferme restando le differenze in merito al meccanismo di determinazione e riscossione dei due tributi da un punto di vista economico la base imponibile Irap è confrontabile con quella dell'Iva. Entrambe le imposte in esame tassano, in ogni fase del processo produttivo, la frazione di valore aggiunto formata di volta in volta presso il singolo produttore" (62).

(60) Per quanto concerne la questione di compatibilità tra la tassazione Irap e un risultato di gestione negativo vi è unanimità di consensi in dottrina sulla sua legittimità anche tra coloro che sostengono il contrasto o meglio l'irrazionalità del tributo regionale con il principio di capacità contributiva.

(61) SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale*, cit., 853.

(62) SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627.

6. *Sulla diretta disapplicazione della normativa nazionale da parte dei giudici italiani.* - Ma l'aver esaminato da un punto di vista giurisprudenziale e dottrinale l'ipotesi di contrasto tra l'Irap e l'imposta sulla cifra d'affari non esaurisce le problematiche sottese alla decisione in esame. Ed invero la via scelta dai giudici piemontesi, ovvero la disapplicazione della normativa interna per contrasto con quella comunitaria, appare ai primi commentatori perlomeno azzardata.

Secondo un'autorevole dottrina (63) infatti "il riferimento fatto dal giudice italiano all'art. 33 non è idoneo a dare a tale disposizione una diretta applicazione, perché questa non si risolverebbe nella individuazione di una disciplina comunitaria prevalente rispetto a quella italiana in quanto porrebbe invece il divieto per l'ordinamento italiano di istituire l'Irap, divieto sul quale può pronunciarsi solo la Corte di Giustizia."

Secondo l'autore citato la possibilità di disapplicazione esisterebbe infatti solo nel caso in cui una normativa nazionale, che imponga un obbligo di fare, sia in contrasto con una normativa comunitaria che imponga anch'essa un obbligo positivo. Solo in tal caso si imporrebbe, per il giudice nazionale adito, l'obbligo di effettuare una vera e propria scelta su quale delle due normative applicare con evidente supremazia di quella comunitaria.

Nel caso invece di norma comunitaria che imponga un divieto, e con particolare riferimento ad una ipotesi come quella in esame in cui tale divieto non possa considerarsi specifico, quella effettuata dal giudice nazionale non sarà più da considerarsi disapplicazione bensì pronuncia sulla illegittimità della normativa nazionale perché contraria al divieto comunitario e su tale divieto "può pronunciarsi solo la Corte di Giustizia".

Tale affermazione appare di difficile comprensione, e non del tutto condivisibile a chi scrive, in particolare con riferimento alla eccezione mossa per le ipotesi in cui la norma comunitaria imporrebbe un divieto e non una disciplina di diretta applicazione.

È altresì vero infatti che in materia tributaria, per quanto concerne il nostro ordinamento e stante la disposizione dell'art. 23 Cost., è difficile attribuire la natura di direttiva *self executing* ad una normativa comunitaria in materia fiscale se non proprio a quelle che impongono ai destinatari obblighi di non tenere un determinato comportamento (64). E, se

(63) DE MITA, *Irap, Torino sbaglia nel gioco di anticipo*, in *Il Sole-24 Ore*, 4 giugno 2005.

(64) In tal senso e sui requisiti per la diretta applicabilità delle direttive non recipite (comprese quelle che impongano ai destinatari solo obblighi negativi) si veda per tut-

è indubbio che le direttive che impongano divieti possano anch'esse essere dichiarate *self executing* è altrettanto indubbio che da ciò discende la possibilità per il giudice nazionale di disapplicare la norma interna in contrasto con tale divieto.

Diversa questione sarebbe invece se, ma non sembra questa l'obiezione sollevata dall'autore se non marginalmente, il divieto di cui all'art. 33 della VI Direttiva debba considerarsi non riferito a fattispecie specifiche. In tal caso quindi, non sussistendo il necessario requisito della precisione, la direttiva stessa non potrebbe essere considerata *self executing* e conseguentemente non consentirebbe al giudice nazionale la possibilità di disapplicare la norma interna contrastante. Del resto la passata giurisprudenza della Corte di Giustizia, già citata nelle note al par. 3, non ha mai messo in dubbio la possibilità di diretta applicazione del succitato articolo.

Né basta, sempre a nostro parere, sostenere che il giudice piemontese non poteva disapplicare poiché una Commissione tributaria italiana "non può sostituirsi alla Corte di Giustizia anticipando il giudizio che questa si appresta a dare (65)".

Se tale assunto ci trova concordi da un punto di vista di opportunità non ci sembra essere però supportato da una norma giuridica che imponga al giudice nazionale di sospendere il giudizio in attesa della decisione della Corte. Tale obbligo sussiste infatti solo per il giudice remittente (in questo caso quello cremonese) e non certo per quello torinese. Al contrario, un'eventuale sospensione del processo "ai sensi dell'art. 295 c.p.c., in attesa della sentenza della Corte di giustizia, investita di identica o analoga questione da altro giudice (nazionale o non), in quanto si risolve in una sospensione per ragioni di pura opportunità, è palesemente illegittima, sia perché collide con la lettera e le ragioni della richiamata disciplina speciale (66), sia perché, comunque, è estranea ai presupposti dell'istituto della "sospensione necessaria" del processo" (67).

In sostanza, a nostro parere, se proprio una critica può essere mossa al giudice piemontese non è quella di avere forzato o tanto meno violato il meccanismo giuridico bensì quella di aver scelto, pur se legittimamente ma forse inopportuno, la strada del sicuro protagonismo.

ti: AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da Chiti e Greco, Milano, 30 nonché MINGOZZI, *Il diritto comunitario e dell'Unione Europea*, Padova, 1997, 152 ss.

(65) DE MITA, *Irap*, cit.

(66) Quella cioè relativa al procedimento davanti alla Corte di Giustizia (n.d.a.).

(67) Cass. civ., sez. I, 14 settembre 1999, n. 9813.

Ci chiediamo infatti perché, i giudici della sentenza in commento, abbiano voluto forzatamente inserire, in una classica controversia sulla debenza dell'Irap da parte di professionisti senza organizzazione, il contrasto di tale imposta con l'art. 33 della VI Direttiva.

Tale contrasto non era stato minimamente sollevato dal ricorrente e ben più agevole sarebbe stato per la Commissione stessa, ma probabilmente di meno effetto, accogliere o respingere il ricorso basandosi sugli ormai consolidati pronunciamenti delle sentenze di merito e sulle linee guida fornite dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156/2001.

Di analogo parere appare essere altro commentatore il quale ben afferma che "la via seguita dai giudici di Torino appare superare i primi dubbi di manifesta infondatezza" (68) e presuppone "che l'opportuna coltivazione del contenzioso porti a risultati conformi alla sentenza interpretativa che perverrà dalla Corte di Giustizia". Lo stesso autore ricorda anche però che "il tema aperto attiene al bilanciamento tra uniforme interpretazione del diritto comunitario, economia processuale e libero convincimento del giudice sulla rilevanza della questione interpretativa".

Se dunque perlomeno da un punto di vista formale la scelta dei giudici torinesi appare non contestabile resta da chiedersi quali effetti produrrebbe una eventuale sentenza della Corte di Giustizia di segno opposto a quella antonelliana.

Gli scenari ipotizzabili divergono a seconda se contro la sentenza in esame venga proposto ricorso per Cassazione o se invece essa diventerà definitiva per mancata impugnazione.

Nell'ultima ipotesi la forza del giudicato non dovrebbe venire intaccata da una eventuale sentenza della Corte di Giustizia ad essa contraria e di conseguenza dovrebbe restare dovuto il rimborso riconosciuto al ricorrente. Se, al contrario, la sentenza fosse portata all'esame della Suprema Corte diventerebbe applicabile l'art. 234 del Trattato UE e la questione interpretativa dovrebbe obbligatoriamente essere portata a conoscenza della Corte di Giustizia (69).

(68) BODRITO, *Inapplicabilità dell'Irap per contrasto con la normativa comunitaria*, in GT, Riv. giur. trib., 2005, 744.

(69) Secondo il disposto degli ultimi due commi dell'art. 234 del Trattato UE, infatti, quando una questione pregiudiziale "è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti ad una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ri-

I condizionali sono d'obbligo vista la recente sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee in seduta plenaria (sent. 13 gennaio 2004, causa C-453/00) la quale ha affermato che in presenza di una successiva giurisprudenza comunitaria difforme, il principio di cooperazione contenuto nell'art. 10 del Trattato della Comunità Europea rende doveroso, per l'amministrazione nazionale, il riesame su istanza di parte dei provvedimenti adottati anche se divenuti definitivi in seguito al passaggio in giudicato di una sentenza interna di ultima istanza.

Una risoluta critica alla decisione antonelliana, dal punto di vista dell'inopportunità dell'immediata pronuncia, viene anche da chi sostiene che "contrariamene a quanto disposto dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona – la quale, in considerazione della delicatezza ed importanza della problematica sottoposta al suo giudizio, aveva ritenuto opportuno rivolgere al giudice europeo una domanda pregiudiziale – la Commissione piemontese non ha voluto né emulare né attendere la sentenza della Corte di Giustizia ma assumere un ruolo da protagonista" (70).

A nostro sommo avviso tale critica appare ancora più condivisibile se si considera che nella decisione che la Corte di Giustizia sarà chiamata a rendere, accanto alle considerazioni giuridiche, che in verità dovrebbero essere le sole a guidarla, la stessa Corte potrebbe, inoltre, essere influenzata da riflessioni in un certo qual senso "meta-giuridiche".

In altre parole è evidente che una eventuale pronuncia, che riconoscesse il contrasto dell'Irap con l'art. 33 della VI Direttiva n. 77/388/Cee in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, comporterebbe per lo Stato italiano un corrispondente problema finanziario di elevatissime proporzioni (71). Da un lato infatti il venir meno dell'Irap provocherebbe un immediato mi-

corso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di giustizia".

(70) PROCOPIO, *Il giudice di merito disapplica l'Irap per contrasto con la VI Direttiva*, in *Corr. trib.*, 2005, 2066.

(71) Ci ricorda SPINA, *La presunta incompatibilità dell'Irap con la VI direttiva alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue*, in *Rass. trib.*, 2005, 855, che il gettito annuale dell'Irap è pari a circa 32 miliardi di euro a confronto del Prodotto Interno Lordo che nel 2004 è stato di poco superiore ai 1300 miliardi di euro e il totale del gettito delle imposte, sempre nel 2004 è stato pari a circa 366 miliardi di euro. "In altri termini – conclude l'Autore – l'Irap è un'imposta che, per i contribuenti pesa per oltre il 2 per cento del PIL, ma che da sola produce quasi il 10 per cento del totale delle annuali entrate da imposte e tasse per lo Stato".

nor gettito annuale di notevole entità, dall'altro una tale pronuncia consentirebbe la richiesta di rimborso di quanto indebitamente pagato.

Basti qui ricordare dati di comune esperienza quali la sentenza che ha riconosciuto il contrasto della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese con la Direttiva n. 69/335/Cee concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (72).

In tale ultimo caso infatti la Corte, interpretando l'artt. 10 e 12 della direttiva, ha valutato la non conformità della norma interna con quanto previsto dalle disposizioni comunitarie aprendo la strada alle numerose domande di rimborso della tassa pagata in contrasto con la direttiva medesima.

Se dunque ancora una volta la Corte non tenesse in considerazione possibili "freni economici" si dovrebbe giungere ad una pronuncia del tenore di quella contenuta nella sentenza del 2003 (73), la quale ha riconosciuto il contrasto dell'imposta sul consumo degli olii lubrificanti con gli obblighi imposti dalla Direttiva Cee.

Se i motivi metagiuridici anzidetti ci spingono ad essere concordi con Procopio sulla non opportunità per il giudice torinese di pronunciarsi direttamente non possiamo però essere altrettanto d'accordo con il medesimo autore, e per tutti i motivi esposti nei paragrafi precedenti, sulle considerazioni conclusive in cui sostiene che "Irap ed Iva sono due imposte diametralmente opposte" (74).

Occorre infine ricordare che la sorte di questa imposta appare comunque segnata dalla delega al Governo per la riforma del sistema fiscale. Ed invero all'art. 8 della legge 7 aprile 2003 n. 80 è disposto che "il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per l'eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive." L'imposta in esame è dunque destinata ad essere eliminata anche perché appare inevitabile essere d'accordo con chi sostiene che, per l'imposta regionale, "l'unica sensata via di uscita sembra essere un totale ripensamento strutturale di questo discusso tributo, assai anomalo e privo di riscontri in tutti gli altri Paesi della Comunità europea" (75).

(72) Corte di Giustizia Ce, sent. 20 aprile 1993 cause riunite C-71/91 (*Ponente Carni*) e C-178/91 (*Cispadana Costruzioni*).

(73) Corte di Giustizia Ce, sent. del 25 settembre 2003 causa C-437/01.

(74) PROCOPPIO, *Il giudice di merito*, cit., 2073.

(75) FALSITTA, *L'Irap? Una seconda Iva da ripensare*, in *Il Sole -24 Ore*, 30 luglio 2004.

Sulla base di tutte le suddette considerazioni appare difficile credere che la decisione della Commissione antonelliana non abbia subito in qualche modo il peso di tutte le aspettative che indubbiamente si sono create.

SANDRO CENSI
ALESSANDRA MAGLIARO