

La disciplina dell'IRAP fra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario

della prof. Luciana Di Renzo

Le recenti vicende che hanno coinvolto gli assetti dell'IRAP, imposta del nostro ordinamento che forse più di qualunque altra ha suscitato polemiche e resistenze, sono abbondantemente note. Tuttavia, se i vari ricorsi alla Corte Costituzionale prima e alla Corte di Giustizia poi, non hanno intaccato sostanzialmente l'imposta né la tesi dell'amministrazione finanziaria che, a esclusione dei dipendenti, ha sempre ritenuto l'IRAP dovuta da tutti i professionisti e autonomi, un varco è stato inesorabilmente aperto dal gruppo di sentenze rese dalla Corte di Cassazione. Il contenzioso IRAP decolla, infatti nel 2001, quando la Corte Costituzionale (sentenza n. 156/2001) afferma la legittimità dell'IRAP sia sotto il profilo della capacità contributiva sia dell'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, ma specifica che "... mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo". Da tale ammissione sono derivati i vari ricorsi degli esercenti arti e professioni, sui quali la Cassazione ha fornito il criterio interpretativo, suscitando, così, un dibattito vivacissimo alimentato, a sua volta, dalla precedente sentenza del 3 ottobre 2006 (causa G 475/03) resa dalla Corte di Giustizia relativamente alla compatibilità dell'imposta con la sesta direttiva comunitaria in materia di IVA (77/388/cee). Sulla scia di tali premesse, il caso – IRAP non può certo considerarsi esaurito dal momento che in retroguardia incombono, in estrema sintesi, questioni relative a tre versanti: l'europeo, il nazionale, il regionale. Si tratta, infatti, di problematiche che, ben lungi dall'essere distinte, s'intrecciano reciprocamente richiedendo riflessioni su un insieme di tematiche che, se affrontate unilateralmente, non offrirebbero soluzioni coerenti e razionali né per la finanza pubblica né per un'ordinata coesistenza sociale. Il tema IRAP rappresenta l'anello di congiunzione delle tre aree prima accennate e dalla loro interferenza sulla struttura di un sistema tributario nazionale e, in conseguenza, sull'assetto finanziario pubblico del paese. Gli spunti sono molteplici, ma ponendosi l'Italia in un assetto finanziario multilivello, conviene cominciare con l'Europa.

Con una sintetica sentenza la Corte di Giustizia posto la parola fine sulla vicenda IRAP – IVA, ritenendo infondata l'accusa di una sostanziale identità tra i due tributi, così ribaltano completamente i pronostici e confutando le tesi sostenute nelle conclusioni presentate dagli avv. generali (Jacobs, prima, e Stix-Hack, poi).

L'attività processuale si era caratterizzata infatti, per una particolare intensità consistente in due udienze, un'ordinanza di formulazione di quesiti, la riapertura della fase orale, la presentazione di memorie a difesa dell'imposta da parte di quindici stati membri preoccupati per gli effetti delle pronunce della Corte sui sistemi tributari nazionali. E in effetti, la posta in gioco riguardava la sovranità fiscale nazionale e il potere d'incisione su questa da parte di un'entità sovranazionale, l'Unione Europea: sovranità che, secondo il trattato, è prerogativa esclusiva degli stati membri che in tale settore rimangono i veri "signori del trattato" (Corte di Giustizia, sentenza del 9/10/2003 causa C-338/01). La sindacabilità della norma fiscale nazionale da parte delle istituzioni comunitarie è, tuttavia, resa possibile dall'incompatibilità di questa con i casi in cui esiste una legislazione comunitaria in materia fiscale (IVA, accise, dogane, etc.) essenzialmente relativa all'armonizzazione delle imposte indirette ex artt. 90,91,92 e 93 TUE; oppure, quando essa incida sulle libertà fondamentali del mercato unico con il mancato rispetto del principio di non discriminazione fiscale; o, ancora, con le regole della concorrenza ex artt. 87 e segg. in relazione agli aiuti fiscali di stato. Ne consegue che, a parte i tributi indiretti comunitarizzati e, quindi, immersi nelle regole europee, ormai anche i tributi diretti nazionali debbono rispettare i limiti imposti dall'esigenza di garantire un mercato unico europeo in cui merci, persone, capitali, servizi, professionisti e imprese possono circolare liberamente e in cui venga garantita la concorrenza libera e non falsata; e tali esigenze valgono anche in campo fiscale. Sembra essere solo questa la

prospettiva per cui numerose norme fiscali nazionali possono essere vagliate dalla Corte di Giustizia, oppure ai sensi dell'art. 87 del trattato dalla Commissione. Il che vale a dire che a livello europeo i principi fondamentali per lo scrutinio di compatibilità delle norme tributarie nazionali con il diritto comunitario sono: neutralità, non discriminazione fiscale in base alle libertà economiche nel mercato unico, non alterazione della concorrenza in una visione della funzione della norma tributaria come strumentale al buon andamento del mercato europeo che non può essere ostacolato dalle cd. "barriere fiscali" che restringono, appunto, l'esercizio delle libertà economiche. Del resto, lo stesso art. 93 TUE consente l'armonizzazione fiscale delle imposte dirette come misura necessaria per un corretto funzionamento del mercato interno. La salvaguardia di tale principio emerge chiaramente nell'art. 33 della VI direttiva IVA che, sancendo il divieto per gli stati membri di istituire tributi con il carattere di imposta sulla cifra d'affari, persegue l'obiettivo di evitare che il funzionamento del sistema comune IVA sia lesa da provvedimenti fiscali gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi con limitazione dei traffici commerciali in modo analogo all'imposta su valore aggiunto (Corte di Giustizia, causa C-437/97). Alla luce di tali considerazioni, risulta evidente che il concetto e la funzione della norma fiscale per il diritto europeo si distaccano chiaramente dal concetto e la funzione che un tributo riveste nel diritto tributario nazionale. La norma fiscale assume, in questa sede, ben altro ruolo e funzioni che trovano il loro fondamento nei principi fondamentali espressi dalla Costituzione, e diversamente dai principi europei, in primis, la non neutralità del tributo rispetto all'economia e il suo essere strumento di attuazione della politica economico/finanziaria, pilotando azioni e attività al fine di conseguire solidarietà, equità, sviluppo, giustizia fiscale.

La differente percezione del ruolo del tributo tra il livello europeo e quello nazionale sta generando problemi di non poco conto nei sistemi fiscali nazionali, se solo si pensa, con riferimento alla questione IRAP, che si tratta della terza imposta per gettito e una pronuncia di arresto avrebbe scompaginato l'intero sistema con buona pace dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento; principi, questi, fondamentali per ambedue gli ordinamenti. Le istituzioni comunitarie che passano al vaglio di compatibilità le norme fiscali nazionali (in riferimento anche alla Commissione per l'art. 87 TUE) non possono prescindere dalla visione del ruolo che un tributo assolve nel sistema interno (*rule of reason*), dalla configurazione completa, dell'oggetto o della funzione. Del resto, una timida apertura in questo senso, può ricavarsi dallo stesso trattato laddove, con espressa deroga rispetto all'art. 91, consente esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri stati membri e tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli stati membri per periodi limitati e riguardo a imposizioni diverse delle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette (art. 92 TUE). Nelle caratteristiche di un'imposta contano anche gli scopi di politica tributaria che con essa si perseguono mediante la definizione di precisi oggetti imponibili, ed è proprio riguardo alla struttura di un sistema fiscale coerente con tale scopo che sorge la visione duale e divergente dei due livelli ordinamentali. L'Europa tutela le libertà economiche conformemente al principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza (art. 4 TUE) in un contesto, dunque, di neoliberalismo economico cui corrisponde la risalente teoria della finanza neutrale. Per gli stati membri, la funzione tributaria si estende oltre le mere esigenze del mercato in un contesto di finanza funzionale caratterizzato dal richiamo all'interesse fiscale inteso come interesse della comunità dei consociati all'acquisizione di risorse tributarie destinate a favorire lo sviluppo sociale, il progresso delle istituzioni, l'operatività dello stato sociale, il concreto perseguimento di una logica redistributiva della ricchezza nazionale e dei benefici sociali. In sostanza, l'Unione Europea tutela e svolge una funzione antisovrana sulla fiscalità degli Stati membri, senza avere una propria sovranità fiscale: cosa davvero singolare, contraddittoria e poco fondata rispetto alla vastità degli obiettivi che intende perseguire ma dirompente per i sistemi fiscali nazionali.

I termini generali ciò che appare inappropriato è l'approccio complessivo dell'Unione nell'affrontare il tema cruciale del coordinamento e dell'armonizzazione fiscale al fine di garantire il buon funzionamento del mercato unico mentre l'armonizzazione tributaria deve essere anche armonizzazione di principi di giustizia ed equità

fiscale. Siamo, ormai, in una fase in cui le questioni della *harmful competition* e dell'armonizzazione vanno affrontate nello scenario delle nuove finalità, non più preminentemente mercantili, dell'Unione e, dunque, non più delimitate dalle esigenze del mercato unico, ma rivolte ad assicurare il nuovo valore di "spazio unico di libertà e giustizia" che deve riguardare la giustizia fiscale fondata sui principi di uguaglianza, solidarietà, socialità, coerenza. Procedendo in modo divergente, difficilmente le sentenze della Corte di Giustizia e le decisioni della Commissione, potranno costituire un puzzle armonioso di guida e indirizzo piuttosto che essere fonti di rischio per le fondamenta dei sistemi tributari nazionali.

Riguardo poi al livello nazionale, il legislatore non può non tenere in conto quanto è emerso in questi anni di applicazione del tributo. Vale a dire la necessità della modifica dell'imposta. Nonostante i tentativi di giustificazione dell'impianto, in comparazione con altri sistemi (Francia, Spagna, Germania) essa è e rimane un'imposta unica nel panorama internazionale, studiata a tavolino e ristrutturata anno per anno attraverso la legge finanziaria per assecondare le richieste dei gruppi di rilievo nella ponderazione dei voti e, pertanto capaci di maggiori pressioni nella scelta delle aree o dei soggetti da tassare o da discriminare fiscalmente, alimentando, così, un contenzioso infinito.

Infatti nonostante la fondamentale sentenza n. 156/2001 sulla conformità dell'imposta rispetto al principio di capacità contributiva e quello di uguaglianza (confermati in quella più recente n. 25/2005), la questione è nuovamente all'esame della Corte Costituzionale in riferimento alla mancata previsione di deducibilità dell'IRAP ai fini IRPEF e IRES (CTP Parma, Piacenza e Genova). Ad aggravare la situazione, sono di questi giorni i dubbi da parte dell'Unione Europea, sul taglio selettivo dell'IRAP relativamente al cuneo fiscale introdotto con la legge finanziaria per il 2007 (legge n. 296/2006, art. 1, comm 266-270). Questa volta entra in campo la Commissione che pone al centro del suo dubbio la selettività degli sgravi fiscali che escludendo alcune aziende potrebbe costituire un aiuto di stato illegittimo. Le disposizioni contenute nel comma 266 e seguenti hanno lo scopo di ridurre, seppure indirettamente, il costo del lavoro, incidendo sull'IRAP mediante nuove forme di deduzione dalla base imponibile del tributo regionale, aventi ad oggetto il costo del personale dipendente a tempo indeterminato. Sono previste due modalità di deduzione: una prima, basata su importo forfettario (pari a 5000 € o a 10.000 € se il lavoratore è impiegato nelle regioni svantaggiate); una seconda, prevede la deducibilità dei contributi assistenziali e previdenziali a carico dei datori di lavoro. Bruxelles, in sostanza, ha chiesto a Roma chiarimenti in merito alla selettività del provvedimento che esclude banche, assicurazioni, imprese che operano su concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle comunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti. Se per motivi di coerenza con la fiscalità generale, l'esclusione di banche e assicurazioni non ha suscitato perplessità (nonostante i ricorsi presentati da ABI e ANIA per l'esclusione), a non convincere la Commissione è l'aver lasciato fuori dal perimetro degli sgravi IRAP le *public utilities*, il che comporterebbe un aggravio per il solo 2008 di circa un miliardo di euro rispetto al costo originariamente stimato.

Nel quadro della finanza territoriale, l'IRAP si pone, con ampio riferimento alla realtà dei paesi occidentali, come tributo regionale sul valore aggiunto (*business taxation*) non del tipo consumo ma del tipo reddito – produzione. L'imposta costituisce il pilastro dell'autonomia finanziaria regionale, risultando evidente che qualsiasi suo ridimensionamento si ribalta sui bilanci delle Regioni e sui target di spesa da queste sostenibili. L'attuale instabilità del quadro costituzionale, la complessità dell'avvio del federalismo fiscale ai sensi del nuovo articolo 119, il blocco sostanziale attuato con le leggi finanziarie tramite il congelamento delle aliquote IRAP manovrabili dalle regioni, hanno determinato un inesauribile contenzioso costituzionale, da cui è paradossalmente derivata, nonostante la svolta federalista, un'interpretazione restrittiva dell'autonomia impositiva regionale alla quale non viene lasciato alcun margine di intervento (sentenze n. 296/2003; n. 241/2004 e n. 2/2006).

Un notevole passo avanti, tuttavia, si è avuto con la finanziaria 2007 che ha tolto il blocco della manovrabilità delle aliquote IRAP, restituendo, così, margini di politica fiscale alle regioni. La mappa dei correttivi

introdotti dagli enti regionali all'aliquota generale del 4,25% mostra, infatti, una realtà sempre più variegata di manovre discrezionalmente decise a livello regionale fatta di esenzioni, agevolazioni o maggiorazioni fino ad arrivare alla scelta del Friuli Venezia Giulia che ha deliberato la concessione di un credito d'imposta. In riferimento a tale potestà di manovra sulle aliquote in funzione incentivante-promozionale tramite criteri di selettività per soggetti o per settore, sorge il problema della compatibilità delle misure con la disciplina comunitaria degli aiuti di stato. Proprio riguardo a questa questione, ad esempio, recentemente (febbraio 2007) la Commissione europea ha deciso che gli incentivi fiscali disposti dalla Regione Sicilia con due leggi regionali (n. 21/2003 e n. 17/2004) sono incompatibili con le regole sugli aiuti di stato contenute nel trattato U.E.

In base a dette leggi regionali, talune nuove imprese create nel 2004 e determinate imprese già esistenti possono beneficiare di un'esenzione quinquennale dal pagamento dell'IRAP. La misura si applica alle nuove imprese che iniziano l'attività dall'anno 2004 nei settori turistico - alberghiero, dell'artigianato, dei beni culturali, agroalimentari e dell'informazione tecnologica e a tutte le imprese industriali con un fatturato inferiore a 10 milioni di euro all'anno. Inoltre, le leggi regionali prevedono l'esenzione IRAP per i cinque anni di imposta successivi all'esercizio 2004 per tutte le imprese già operanti in Sicilia per la parte di base imponibile eccedente la media di quella dichiarata nel triennio 2001-2003, ad esclusione delle industrie chimiche e petrolchimiche. La Commissione ha considerato tali misure aiuti al funzionamento in quanto consistenti in riduzioni selettive degli oneri fiscali normalmente sostenuti dalle società nello svolgimento della loro attività e, pertanto, idonei ad alterare la concorrenza all'interno del mercato unico dell'UE e non passibili di esecuzione.

E' vero che, con particolare riguardo alla materia fiscale, il *tertium comparationis* (livello di tassazione normale) è rappresentato dal trattamento fiscale riservato alle imprese all'interno dell'intero territorio nazionale, ma l'attuazione del federalismo fiscale (peraltro, richiesto dalla Costituzione all'art. 119) presuppone la configurazione del territorio regionale quale "giurisdizione fiscale" autonoma e unitaria, le cui misure a carattere generale sono giustificate dalla struttura multilivello di un sistema fiscale nazionale. L'ambito di riferimento, pertanto, non dovrebbe essere il territorio nazionale ma il territorio regionale sulla cui giurisdizione, in *pendant* con l'attuazione del principio di sussidiarietà fiscale, l'ente regionale esercita la potestà normativa tributaria. Del resto, questa tesi era già stata considerata nella pronuncia resa dalla Corte di Giustizia con la sentenza Azzorre (6 settembre 2006, causa C-88/03), che, in effetti da un lato, sconfessa il consolidato orientamento (adottato dalla Commissione) teorico della selettività territoriale senza alcun collegamento con l'autonomia politico/finanziaria dell'ente che la adotta; e dall'altro, elimina un significativo ostacolo alla definizione di misure strutturali di fiscalità di vantaggio a livello regionale, fondando il ragionamento proprio sulla necessità dell'individuazione di giurisdizioni fiscali autonome nell'esercizio della potestà tributaria. Ma, come si è succintamente riportato, la Commissione continua a prescindere dalle aperture che la stessa Corte di Giustizia offre, confermando la tesi tradizionale della incompatibilità con il diritto comunitario degli sgravi fiscali adottati da enti territoriali, costituzionalmente garantiti, diversi dallo stato centrale. Orientamento anacronistico, poco conciliabile con la tendenza al federalismo fiscale che caratterizza gli stati europei ma comprovante una improcrastinabile attuazione di un fisco federale che, per le riflessioni che si sono svolte, rappresenta una priorità assoluta. La filosofia dell'UE, in poche parole, boccia la solidarietà fiscale ed esalta la concorrenza nell'enfasi continua delle libertà economiche e dei diritti proprietari, nella visione di una statualità servente le esigenze del mercato e non le sostanziali esigenze di equità fiscale: non solo l'*homo aeconomicus* che scambia merci, percepisce dividendi, mobilita imprese, ma anche la persona con i suoi diritti fondamentali di cui, in fin dei conti, i tributi rappresentano il costo.

Nota bibliografica

- Riguardo agli ultimi orientamenti giurisprudenziali in materia di IRAP un importante contributo è stato apportato dalla Sezione Tributaria della Cassazione con due gruppi di sentenze per l'interpretazione del

concetto di attività autonomamente organizzata. Per il primo gruppo di sentenze, in particolare Corte di Cassazione, V sezione, 16 febbraio 2007, sent. nn. 3672-3673-3674-3676-3677-3678-3679-3682; per il secondo, sent. nn. 6499-6500-6501-6505, del 19 marzo 2007. A giudizio della Corte, il presupposto dell'imposta è applicabile solo nel caso in cui il contribuente dia luogo ad un'attività autonomamente organizzata che potenzia ed accresce la di lui capacità contributiva intesa come impiego di capitale e lavoro aggiuntivi rispetto agli strumenti strettamente necessari allo svolgimento dell'attività. In riferimento alla questione di legittimità costituzionale sollevata da alcune commissioni tributarie sulla mancata previsione di deducibilità dell'imposta personale ai fini IRPEF e IRES, si vedano: CTP Parma, ordinanze di promovimento n. 105/08/06 e n. 23/08/06; CTP Piacenza, ordinanze di promovimento n. 31/02/05 e n. 150/10/05; CTP Genova n. 84/01/04. Sulla stessa questione, si confronti, poi, Corte Costituzionale, Ordinanza n. 100/07.

- Per una disamina generale della relazione fra sovranità fiscale nazionale e vincoli dell'ordinamento europeo, si veda P. Boria, *L'antisovrano*, Torino, 2004. Con riguardo alla diversa caratterizzazione della funzione e il ruolo del tributo assumono nella fiscalità europea e nella fiscalità nazionali, si veda F. Gallo, *Il ruolo dell'imposizione dal trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in Rass trib. N. 5/2003; e anche *l'Ordinamento comunitario 2 principi costituzionali tributari*, ivi, n. 2/2006; nonché, F. Moschetti, *La nazionalità del prelievo e il concorso alle spese pubbliche*, Relazione al Convegno. *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna 26-27 settembre 2003, paper, e C. Sacchetto, *Il dovere di solidarietà del diritto tributario*, in B. Pezzini - C. Sacchetto (a cura di) *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005. Per la questione della compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario, cfr. L. Di Renzo, *A proposito della questione IRAP – Corte di Giustizia*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2/2006, www.innovazionediritto.unina.it, e la bibliografia ivi riportata; e anche, R. Lupi – D. Stevanato, *Il valore aggiunto fra IVA e IRAP: le due facce di un equivoco*, in R.D.F. e S.F.L. XIV, 2, 2005.

-Nella prospettiva dell'interferenza fra fiscalità di vantaggio a livello regionale e compatibilità della disciplina comunitaria degli aiuti di stato, si veda L. Antonini – M. Barbero, *E' necessario attuare il federalismo*, in *Il Sole 24 ore*, 07 settembre 2006; G. Vegas – G. Vialetti, *Riforma IRAP, una chance per sviluppo e federalismo*, *Il Sole 24 ore*, 15 aprile 2005; A. Fantozzi, *La sentenza della Corte di Giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, www.astridonline.it; A. Carinci, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del T. U. E.*, in Ras. Trib. 2004, 1201 e ss.