

## **Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria nel caso Irap**

di *Edoardo C. Raffiotta*

Più di un interrogativo suscita la questione della compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) con la sesta direttiva comunitaria in materia di Iva (77/388/CEE), sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona (C-475/03), e di imminente decisione da parte della Corte di giustizia europea. Come è noto la disciplina europea, in attuazione del principio di armonizzazione, prescrive un sistema comune d'imposizione sulla cifra di affari, fissando una base imponibile uniforme, ed escludendo la possibilità per ciascun ordinamento di istituire ulteriori imposte o differenti aliquote sul valore aggiunto.

La soluzione della questione non sembra affatto semplice. Ne è una spia il fatto che la Grande sezione della Corte abbia assunto la rara iniziativa di riaprire la fase orale del procedimento e tenere una seconda udienza, per chiarire ulteriormente le posizioni degli Stati membri e dell'Avvocatura generale. Le conclusioni dei due Avvocati generali (Jacobs del 17 marzo 2005 e Stix-Hackal del 14 marzo 2006) sono chiaramente andate verso una pronuncia di accoglimento, giustificata - secondo le loro conclusioni - dalla sostanziale coincidenza di tutti gli elementi costitutivi delle imposte.

Come è noto l'Irap (D.L.vo 15 dicembre 1997, n. 446), tra le sue finalità, perseguiva lo scopo di dotare le regioni di un adeguato gettito che consentisse loro di adempiere alle funzioni delegate dalle "leggi Bassanini" - in particolare in materia di sanità - nonché di semplificare con un'unica imposta un sistema fiscale molto complesso gravante in capo ad analoghe basi imponibili.

Sin dalla sua istituzione la dottrina aveva espresso molti dubbi di costituzionalità: al di là del fatto che essa non fosse rinvenibile in nessun altro Paese comunitario, la tesi maggioritaria in particolare focalizzava l'attenzione sull'incompatibilità della base imponibile dell'imposta con il principio della capacità contributiva garantito dall'art. 53 della Costituzione. Più di recente, del resto, il legislatore nel quadro di un generale riordino del sistema fiscale con l'art. 8 della legge 7 aprile 2003, n. 80, ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per la sua progressiva sostituzione.

Prescindendo dal voler prendere posizioni sui temi e della costituzionalità e della compatibilità con i principi comunitari dell'Irap, sembra necessario interrogarsi sui problemi di ordine teorico e pratico derivanti da un'eventuale decisione di accoglimento della Corte di giustizia europea.

Già altre volte la Corte europea ha dichiarato l'incompatibilità di imposte nazionali con i principi comunitari. Tra queste possiamo ricordare: la cosiddetta tassa sul marmo, un'imposta statale istituita a favore del comune di Massa Carrara, al fine di coprire le spese sopportate dall'ente locale per la riparazione della rete stradale sfruttata dai commercianti di marmo (sent. 9 settembre 2004, Causa C-72/03); o il caso Dansk Denkvit, richiamato dall'Avvocato generale nella causa Irap come la prima sentenza in cui la Corte di giustizia ha elaborato un elenco formale di «caratteristiche essenziali» dell'Iva. In detta sentenza un tributo danese - pur non essendo del tutto simile all'Iva - venne dichiarato incompatibile con la sesta direttiva in quanto possedeva le caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto (sent. 31 marzo 1992, causa C-200/90).

Al di là dei precedenti, possiamo ritenere legittima, allo stato attuale del processo di integrazione europea, un'ingerenza del Giudice comunitario sulla sovranità fiscale degli Stati membri? Può l'ordinamento comunitario, che non ha competenze nella materia fiscale, dichiarare incompatibili fattispecie impositive degli ordinamenti nazionali fondando il proprio intervento solo sull'attuazione del principio di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri?

Nei Trattati - come nel "Trattato Costituzionale" - sembra chiara la volontà politica degli Stati di escludere la competenza fiscale tra le materie comunitarie. Le ragioni di ordine politico non sono solo da ricercare nella naturale ritrosia degli Stati membri nel cedere quella che tradizionalmente rappresenta una prerogativa essenziale. La sovranità impositiva, infatti, costituisce il principale strumento di politica economico sociale di uno Stato. Il giudizio di valore sulla determinazione delle spese e dei tributi resta nella volontà dei Paesi membri, esclusiva competenza degli stessi. Certo, un ordinamento che ha l'ambizione di divenire federale non può non avere un sistema fiscale armonizzato o addirittura

unitario. Ma ciò porrebbe ancor più il problema del deficit democratico che caratterizza le modalità di assunzione delle scelte politiche delle istituzioni comunitarie. Tra i principi cardine considerati patrimonio comune di tutti gli Stati democratici vi è quello del: "no taxation without representation". Possiamo certo dire che il cammino dei Paesi membri verso un'integrazione che va al di là del mercato comune vi è sicuramente stata, ma non sembrano essere state assunte - neppure nel "Trattato costituzionale" - quelle scelte, ed istituite quelle procedure, in grado di coinvolgere adeguatamente i cittadini. Ad oggi il Parlamento europeo risulta avere ancora competenze assai limitate nel procedimento legislativo. La dialettica tra Stato e popolo sulle decisioni fiscali e di spesa pubblica avviene tramite le scelte dei cittadini e, quindi, tramite le scelte elettorali. Il principio della *taxation "with" representation* è, infatti, alla base della discrezionalità politica del legislatore nazionale nell'individuare le fattispecie imponibili. Ad essa sembra costantemente riferirsi la giurisprudenza della Corte costituzionale quando afferma che: "rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che...può essere desunta da qualsiasi indice che sia rilevatore di ricchezza" (sent. n. 156/2001).

Alle considerazioni sin qui svolte, sembra necessario aggiungere come in materia fiscale, più che in altre discipline normative, vi siano questioni di carattere pratico che non possono essere trascurate. Una prima pare essere rappresentata dalla difficoltà di interpretare e ricostruire le fattispecie tributarie. La quale, conseguentemente, determina l'ulteriore difficoltà di stabilire l'incompatibilità tra normativa nazionale e principi comunitari. Questioni espressamente rilevate - in particolare nelle ultime conclusioni - dallo stesso Avvocato generale, che ha sottolineato come, anche qualora la sentenza della Corte dovesse dichiarare l'incompatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria - a causa delle dettagliate caratteristiche della imposta - le condizioni rilevate dal Giudice comunitario dovrebbero essere verificate dal giudice nazionale, al quale, quindi, sembra essere rimessa l'ultima parola.

Eppure, se volessimo rinvenire nella giurisprudenza costituzionale elementi per una soluzione del caso, o una posizione circa la coincidenza o meno della base oggetto delle due imposte, la potremmo individuare nelle numerose pronunce nelle quali la Corte costituzionale incidentalmente, al fine di escludere le censure di illegittimità dell'imposta, ha interpretato l'Irap come un tributo differente rispetto agli altri, e quindi anche rispetto all'Iva, facendo leva soprattutto sull'originalità della base imponibile Irap. Lettura questa che non consentirebbe di individuare con certezza una violazione dei principi comunitari.

Oscillante sembra essere invece la prassi giurisprudenziale delle Commissioni Tributarie nazionali. All'indomani delle prime conclusioni dell'Avvocato generale nel maggio 2005, infatti, si sono susseguite numerose istanze di rimborso Irap giustificate proprio dalla presunta incompatibilità tra Irap e norme comunitarie. Nonostante la già citata questione pregiudiziale sollevata dalla Commissione tributaria di Cremona, vanno segnalate le pronunce delle Commissioni di Rovigo (sent. 27 marzo 2006, n. 6) e Vicenza (sent. 15 ottobre 2005, n. 113), le quali hanno al contrario escluso il contrasto del diritto nazionale con quello comunitario. Questi giudici hanno ritenuto, infatti, che mentre l'Iva è un'imposta sui consumi, l'Irap è un'imposta sui redditi, escludendo alcun fenomeno di duplice imposizione fiscale della cifra d'affari.

Del tutto isolata, e per molti versi stravagante, è la decisione della Commissione Tributaria Regionale di Torino (sent. 27 maggio 2005, n. 15), la quale, andando al di là delle istanze di rimborso dei ricorrenti, ha ritenuto di poter sollevare d'ufficio la questione sulla compatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria e, accogliendo la questione, ha disapplicato la normativa nazionale per palese contrasto con la normativa comunitaria.

Non sembra possibile non valutare, inoltre, le connesse conseguenze che una pronuncia di accoglimento della Corte di giustizia determinerebbe sulla finanza pubblica nazionale. Basti considerare, infatti, che l'Irap rappresenta una delle principali entrate dello Stato. Al venir meno di una consistente entrata, bisogna aggiungere che i soggetti passivi Irap avrebbero il diritto di richiedere i rimborsi delle imposte versate allo Stato sino ad un ammontare che si aggirerebbe a 120 miliardi di euro. Effetti che potrebbero essere solo contenuti dalla limitazione temporale della sentenza, come proposto dagli Avvocati generali. A tal proposito non dobbiamo dimenticare infatti che persino la Corte costituzionale, dopo un'iniziale apertura, ha limitato le pronunce additive che comportassero aggravii per il bilancio dello Stato, al fine di evitare ingerenze in quella discrezionalità che il legislatore ha in materia fiscale.

Connessi a tali effetti sembrano essere quelli sull'autonomia fiscale delle regioni. Nonostante l'Irap sia un'imposta erariale (C.Cost. n. 296/03), destinatarie dell'intero gettito sono le regioni. I problemi di omogeneizzazione emersi nei rapporti tra sistemi fiscali nazionali e normativa comunitaria sembrano accentuarsi nel quadro di ordinamenti regionali o federali. Il già difficile cammino del c.d. federalismo fiscale, nel nostro caso, potrebbe essere ulteriormente ostacolato da "distanti" principi di omogeneizzazione, che non tengano conto delle scelte politiche degli Stati membri e della

complessità dei sistemi fiscali nazionali.

E' vero che normalmente la Corte di Giustizia conferma l'esito delle conclusioni dell'Avvocato generale. Nonostante ciò, non possiamo sapere quale sarà la sorte dell'Irap nel caso di specie. Da ultimo, infatti, in materie particolarmente complesse - come nel noto caso "sul falso in bilancio", nel quale era in gioco un altro settore, la materia penale, nel quale la sovranità degli stati si esprime al massimo grado - essa ha sconfessato dette conclusioni.

I quesiti sin qui posti spingono a ritenere, però, come dall'esito della sentenza in oggetto un dato potrebbe acquisire chiarezza, ovvero se in nome del principio di omogeneizzazione del diritto comunitario la Corte possa attribuire all'Unione competenze, come quelle in materia fiscale, che i Trattati non le hanno conferito. Ma soprattutto potrebbe confermare i timori di una tendenza della Corte ad assumere, nell'attuazione del diritto comunitario, decisioni volte, più che all'applicazione del diritto, all'assunzione di scelte politicamente rilevanti.

Forum di Quaderni Costituzionali

Forum di Quaderni Costituzionali