



Istanza di rimborso Irap per incompatibilità con la VI direttiva CEE

Documento n. 26 del 22 novembre 2004

La Corte di giustizia europea dovrà decidere sulla incompatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria. Al fine di beneficiare degli effetti retroattivi, potrebbe essere necessaria un'istanza di rimborso ed un conseguente ricorso tributario precedenti al deposito della sentenza. E' opportuno che gli atti siano motivati con l'incompatibilità suddetta.

NOTA OPERATIVA

Istanza di rimborso Irap per incompatibilità con la VI direttiva CEE

1. Premessa

Il 16 novembre scorso si è tenuta la prima udienza presso la Corte di giustizia europea in merito **alla compatibilità della disciplina dell'Irap con la normativa comunitaria.**

L'Avvocato generale della Comunità, sentite le parti si è riservata di redigere la propria opinione da sottoporre al giudice comunitario che quindi emetterà la sentenza.

2. La causa

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

A sollevare la questione presso la Corte di Lussemburgo è stata la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona sulla base di un ricorso presentato nel 2001. Il Servizio giuridico della Commissione europea ha predisposto una memoria depositata presso la Corte, nella quale ha rilevato e condiviso le cause di incompatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria, nel senso cioè che l'art. 33 della VI direttiva Iva osterebbe all'introduzione ed al mantenimento di un'imposta con le caratteristiche dell'Irap italiana. Si precisa che

detto giudizio non è vincolante per la Corte di Lussemburgo, tuttavia, rappresenta comunque un orientamento significativo in quanto coerente con la precedente giurisprudenza.

3. La giurisprudenza comunitaria

La Corte di Giustizia – come anche ricostruito nella memoria adesiva della Commissione di Bruxelles – ha chiarito (cfr. la causa C-437/97) che l'art. 33 della VI direttiva Iva lascia liberi gli Stati di istituire determinati tributi, a condizione che non abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari.

L'obiettivo è quello di evitare che il funzionamento del sistema comune dell'Iva sia lesa da provvedimenti fiscali che gravino sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscano i traffici commerciali in modo analogo all'imposta sul valore aggiunto. Ma significativa a tale proposito è soprattutto la causa C-200/90 Dansk Denkavit, che ha dichiarato illegittimo un prelievo simile all'Irap previsto dall'ordinamento danese.

4. La struttura dell'Irap e dell'Iva

I ricorrenti mettono in rilievo che Irap ed Iva hanno caratteristiche strutturali

comuni. In particolare, si sostiene che la capacità contributiva colpita dall'Irap corrisponderebbe a quella dell'Iva e cioè il valore aggiunto della produzione globale dell'impresa determinato sulla base della differenza, in termini d'imposta e su base annuale, tra ricavi ed acquisti.

L'Irap colpirebbe, dunque, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi nell'esercizio di impresa, arti o professioni secondo il modello dell'Iva, aggiungendosi a questa.

5. Gli orientamenti della dottrina

I pareri della dottrina non sono unanimi in ordine alla tesi avanzata dalla Commissione Ue davanti alla Corte di Lussemburgo, a sostegno del ricorso incidentale presentato dalla Commissione Tributaria di Cremona.

Alcuni negano la natura di imposta sulla cifra d'affari dell'Irap ritenendo forzata l'assimilazione Irap-Iva. Si rileva a tal riguardo come l'Irap sia una imposta reale che colpisce tutti i soggetti che producono un valore aggiunto (quindi non solo le imprese ma anche enti pubblici ed enti no profit), la seconda, invece, una imposta che si applica ai consumi ed ha ad oggetto il valore aggiunto che si viene a creare laddove si cedono beni o si prestano servizi esclusivamente nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali.

Altri, ritenendo che l'Irap sia una somma di tre imposte (un'addizionale sui profitti, una tassa uniforme sul costo del lavoro e una indeducibilità pro quota degli interessi passivi) sostengo-

no non configurabile alcuna tassazione del valore aggiunto e quindi impossibile l'assimilazione di dette tre imposte all'Iva.

Altri autori ancora danno un giudizio più cauto rimettendosi a quella che sarà la decisione della Corte Ue, evidenziando, però, che tale giudice nel valutare la compatibilità dell'Irap alle norme europee userà criteri tratti dal diritto comunitario e non da quello nazionale.

Altri autori sono orientati invece nel senso di una assoluta fondatezza della tesi sostenuta dalla Commissione Ue, rilevando l'identità strutturale delle due imposte, e qualificando entrambe come imposte sul consumo. Per detti autori è l'identità della base imponibile ad essere particolarmente significativa. Il valore aggiunto della produzione tassato dall'Irap, infatti, è composto dalla differenza tra i ricavi ed una specifica categoria di costi: quelli più direttamente imputabili alla produzione. Al risultato così ottenuto si applica l'aliquota Irap e si ottiene l'importo del tributo. Nel caso dell'Iva tradizionalmente si applica il meccanismo di "detrazione di imposta da imposta", calcolata separatamente sui ricavi e sui costi.

Ma il risultato non cambierebbe se applicassimo il tasso d'imposta ad una base imponibile determinata con la differenza tra i ricavi ed una categoria specifica di costi.

Si ottiene così una base imponibile iva coincidente con il valore aggiunto della produzione, certamente non identico ma molto prossimo a quello determinato per l'Irap.

6. Irap: dalla Consulta alla Corte di Giustizia. L'opportunità di una istanza di rimborso

L'Irap, dunque, continua ad essere al centro del panorama giurisprudenziale nazionale ed europeo. Dopo aver superato un giudizio di costituzionalità con la sentenza della Consulta n. 156 del 2001, l'arbitro del suo destino è a questo punto la Corte di Giustizia Europea. In considerazione di ciò, appare opportuno, per i contribuenti interessati a recuperare l'imposta versata, presentare istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. [Sul punto sono necessarie opportune specificazioni circa l'individuazione dell'ente cui destinare le istanze, i cui aspetti sono stati illustrati in una Nota operativa dedicata all'argomento]

Tuttavia, è bene precisare che, la Corte di giustizia, considerata l'eccessiva onerosità per lo Stato italiano, potrebbe disporre limitazioni al diritto di rimborso dei tributi già versati, così come in circostanze analoghe aveva già disposto.

In considerazione di ciò, è utile segnalare ai contribuenti che avessero già inoltrato istanze di rimborso che quelle valide ai fini dell'applicazione di una

eventuale sentenza della Corte nel senso della incompatibilità potrebbero essere ritenute valide solo quelle che contengano tra i motivi l'incompatibilità dell'Irap con la VI direttiva Iva (vedi modello di istanza allegato). **In altri termini, tutte le istanze di rimborso presentate in passato dai contribuenti non sarebbero valide in quanto non motivate dalle ragioni eventualmente accolte dalla Corte di giustizia.**

Inoltre, per quanto già pronunciato dalla Corte in circostanze analoghe, nel caso di specie, la presentazione dell'istanza di rimborso in pendenza dei 90 giorni in attesa del silenzio-rifiuto potrebbe non essere considerata ancora una "azione giudiziaria", condizione questa per essere legittimati a chiedere il rimborso in esecuzione della sentenza della Corte. Questa invece, sarebbe perfezionata solo dopo la scadenza di detto termine e con la presentazione del ricorso alla Commissione tributaria, ovviamente con i motivi della incompatibilità legislativa. Con questa interpretazione si renderebbe vieppiù **urgente ad oggi la presentazione delle istanze di rimborso**, auspicando però che il deposito della sentenza della Corte avvenga successivamente alla scadenza dei 90 giorni e quindi in tempo utile per presentare il conseguente ricorso tributario.

ISTANZA DI RIMBORSO I.R.A.P.

(Istanza di rimborso versamenti diretti ex art. 38 D.P.R. 602 del 1973)

(da spedire ai due destinatari)

Agenzia delle Entrate
Ufficio di.....
Via.....
Cap.....Città.....

Regione _____
Ufficio di.....
Via.....
Cap.....Città.....

Raccomandata A/R

Il sottoscritt..... nato a.....
il..... domiciliato a..... in via..... n°.....
Esercente l'attività [professionale di
con studio in via.....n°.....]
[Iscritto adi..... al n°.....]
Numero Partita Iva

PREMESSO

- Che la competenza a ricevere la presente istanza è dell'Agenzia delle Entrate a norma dell'art. 25 D.Lgs. 446/97, come interpretato con nota dell'Agenzia stessa del 17 giugno 2004 (prot. 2004/59871);
(ovvero in alternativa, che la competenza a ricevere la presente istanza è della Regione _____ a norma dell'art. 24 D.Lgs. 446/97, attuato con Legge regionale n. _____);
- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di primo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....
- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....
- che in dataprovvedeva al versamento, a titolo di saldo I.R.A.P. per l'anno, della somma di €.....
per un totale versato per il periodo d'imposta deldi €.....

[scrivere in modo analogo per tutti i periodi]

CONSIDERATO

- che il presupposto dell'I.R.A.P. consiste nell'esercizio "abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (ex art. 2 D. Lgs. n. 446 1997);
- che l'Irap, si applica sul valore aggiunto globale della produzione determinato sulla base della differenza tra ricavi ed acquisti;
- che l'ambito di applicazione dell'Irap consiste nelle cessioni di beni e le prestazioni di servizi nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- che l'Irap è una imposta applicata in misura proporzionale sulla base imponibile;
- che le caratteristiche strutturali dell'Irap, pur non essendo coincidenti, presentano delle marcate similarità con quelle tipiche dell'Iva quanto a generalità, ai requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti ed alla proporzionalità dell'aliquota;
- che l'art. 33 della VI direttiva IVA 77/388 CEE del 17 maggio 1977, vieta agli stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia carattere di imposta sulla cifra d'affari;
- che il D.lgs n.466/1997 istitutivo dell'Irap si configura in palese contrasto con quanto prescritto dalla normativa comunitaria dell'art. 33 della VI Direttiva 77/388 CEE

CHIEDE

che codesto ufficio voglia disporre il rimborso delle somme indicate in premessa versate a titolo di I.R.A.P. per il periodo, oltre che ai corrispondenti interessi legali.

.....li,.....

(Firma)

.....

Si allega:

1) copie ricevute versamenti

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI SECONDO GLI IAS

Analisi delle differenze tra disciplina contabile nazionale e principi contabili internazionali (IAS 16)

a cura dell'OSSERVATORIO PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Documento n. 24 dell'11 novembre 2004

Pagg. 130 - € 12,00 (iva inclusa)



CARATTERISTICHE DEL DOCUMENTO

- RIFERIMENTI ALLO IAS 16 (VERSIONE 2003)
- OLTRE 20 ESEMPI PROPOSTI
- ESTRATTI DI BILANCIO IAS
- TABELLE SINOTTICHE
- SCRITTURE CONTABILI
- LINK IPERTESTUALI
- SCHEDA DI SINTESI FINALE

Il nuovo documento dell'Osservatorio principi contabili internazionali "Le immobilizzazioni materiali secondo gli IAS" analizza le differenze tra la disciplina contabile nazionale e i principi contabili internazionali in materia di rilevazione contabile delle immobilizzazioni materiali.

L'obiettivo del volume è duplice: da un lato, risponde all'esigenza di quanti, professionisti, imprese e operatori in genere, dovranno prossimamente applicare i principi contabili internazionali, dall'altro, favorisce chi, più in generale, si "cimenta" per la prima volta nello studio della materia.

In tale prospettiva si offre un'analisi ampia e dettagliata della disciplina contabile nazionale e dei principi contabili internazionali. Per agevolare il confronto, la trattazione delle singole tematiche è stata arricchita con link ipertestuali, esempi, scritture contabili, estratti di bilancio di società che già adottano i principi contabili internazionali e tabelle sinottiche.

A completamento dell'analisi, l'ultima parte del documento è dedicata ad una scheda di sintesi che mette a confronto le due discipline, permettendo l'immediata individuazione e consultazione delle differenze più rilevanti.

L'opera è, infine, corredata da un'appendice normativa contenente la prassi di riferimento.

Fondazione Luca Pacioli



BUONO D'ORDINE

Per ordinare il documento n. 24 dell'11 novembre 2004 dal titolo "Le immobilizzazioni materiali secondo gli IAS", (€ 12 Iva inclusa - pagg. 130), sarà sufficiente compilare il presente modulo indicando la modalità di pagamento prescelta.

Dati per la fatturazione

NOME E COGNOME

(RAGIONE SOCIALE)

PROFESSIONE

INDIRIZZO

C.A.P. CITTÀ PROVINCIA

CODICE FISCALE O PARTITA IVA

INDIRIZZO E-MAIL

NUMERO TELEFONO E FAX

Modalità di pagamento

Bonifico su Banca di Roma c/c n. 60668/36 abi 03002 cab 03251 Agenzia n. 107 di Roma intestato alla Fondazione Luca Pacioli;

Assegno NON TRASFERIBILE intestato alla Fondazione Luca Pacioli da inviare in busta chiusa presso la sede di Via Paisiello, 24, Roma - 00198.

Il presente buono d'ordine va compilato in tutte le sue parti e spedito per posta, via e-mail o tramite fax (06/85.440.223), unitamente all'assegno o alla copia del bonifico attestante l'avvenuto pagamento.

Il documento sarà trasmesso a mezzo e-mail presso l'indirizzo di posta elettronica sopra indicato, al momento del ricevimento della copia del bonifico (o dell'assegno bancario) e del presente buono d'ordine.

Informazioni privacy

I dati personali da Lei forniti saranno trattati dalla Fondazione Luca Pacioli nel rispetto del .Lgs. 30 giugno 2003, n. 196. Ai sensi dell'articolo 13 dello stesso decreto, Le forniamo le seguenti informazioni:

1. i dati forniti verranno trattati per le seguenti finalità: invio gratuito ed informazioni commerciali relative a documenti elaborati dalla Fondazione Luca Pacioli;
2. il trattamento sarà effettuato con le seguenti modalità: automatizzato;
3. il conferimento dei dati è facoltativo e l'eventuale rifiuto a fornire tali dati non produce alcuna conseguenza;
4. i dati non saranno comunicati ad altri soggetti, né saranno oggetto di diffusione;
5. il titolare del trattamento è: Fondazione Luca Pacioli - Via Giovanni Paisiello, n. 24 - 00198 ROMA;
6. al titolare del trattamento ci si potrà rivolgere per far valere i diritti, di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196*.

Nel caso non desiderasse ricevere ulteriori comunicazioni, barri la casella

* **Articolo 7 Decreto Legislativo, 30 giugno 2003, n 196**

Diritto di accesso ai dati personali ed altri diritti

1. L'interessato ha diritto di ottenere la conferma dell'esistenza o meno di dati personali che lo riguardano, anche se non ancora registrati, e la loro comunicazione in forma intelligibile.
2. L'interessato ha diritto di ottenere l'indicazione:
 - a) dell'origine dei dati personali;
 - b) delle finalità e modalità del trattamento;
 - c) della logica applicata in caso di trattamento effettuato con l'ausilio di strumenti elettronici;
 - d) degli estremi identificativi del titolare, dei responsabili e del rappresentante designato ai sensi dell'articolo 5, comma 2;
 - e) dei soggetti o delle categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza in qualità di rappresentante designato nel territorio dello Stato, di responsabili o incaricati.

3. L'interessato ha diritto di ottenere:

- a) l'aggiornamento, la rettificazione ovvero, quando vi ha interesse, l'integrazione dei dati;
 - b) la cancellazione, la trasformazione in forma anonima o il blocco dei dati trattati in violazione di legge, compresi quelli di cui non è necessaria la conservazione in relazione agli scopi per i quali i dati sono stati raccolti o successivamente trattati;
 - c) l'attestazione che le operazioni di cui alle lettere a) e b) sono state portate a conoscenza, anche per quanto riguarda il loro contenuto, di coloro ai quali i dati sono stati comunicati o diffusi, eccettuato il caso in cui tale adempimento si rivela impossibile o comporta un impiego di mezzi manifestamente sproporzionato rispetto al diritto tutelato.
4. L'interessato ha diritto di opporsi, in tutto o in parte:
- a) per motivi legittimi al trattamento dei dati personali che lo riguardano, ancorché pertinenti allo scopo della raccolta;
 - b) al trattamento di dati personali che lo riguardano a fini di invio di materiale pubblicitario o di vendita diretta o per il compimento di ricerche di mercato o di comunicazione commerciale.