

## RELAZIONE D'UDIENZA \*

«IVA – Direttiva 77/388/CEE – Sesta direttiva – Art. 33 – Divieto di esigere altre imposte nazionali che abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari – Nozione di “imposte sulla cifra d'affari” – Imposta come l'imposta regionale sulle attività produttive applicata in Italia»

Nel procedimento C-475/03,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art.234 CE,

introdotta dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona con decisione 9 ottobre 2003, pervenuta alla Corte il 17 novembre 2003, nella causa tra

**Banca popolare di Cremona soc. coop.arl**

e

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona,**

vertente sull'interpretazione dell'art. 33 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L145, pag.1).

### **I – Ambito normativo**

#### *A – Diritto comunitario*

- 1 Ai termini dell'art.33, n. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»):

---

\* Lingua processuale: l'italiano.

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, 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 d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

#### *B – Diritto nazionale*

- 2 L'imposta regionale sulle attività produttive (in prosieguo: l'«IRAP») è stata istituita con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (GURI 198 del 23 dicembre 1997; in prosieguo: il «decreto legislativo»).
- 3 Gli artt. 1-4 del detto decreto recitano quanto segue:

##### «Art.1. Istituzione dell'imposta

1. È istituita l'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni.
2. L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

##### Art.2. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

##### Art.3. Soggetti passivi

1. Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta:
  - a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
  - b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate (...), nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico;

- c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate (...) esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico;
  - d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario (...);
  - e) gli enti privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del citato testo unico n. 917 del 1986, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma;
- e-bis) le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.
2. Non sono soggetti passivi dell'imposta:
- a) i fondi comuni di investimento (...);
  - b) i fondi di pensione (...);
  - c) i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) (...).

#### Art.4. Base imponibile

1. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.
2. (...)
3. Gli atti generali concernenti l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono adottati dal Ministero delle finanze, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome (...).
4. Gli artt. 5-11 bis del decreto legislativo contengono i criteri di determinazione del «valore della produzione netta», che variano in funzione delle differenti attività economiche il cui esercizio genera l'imposta.
5. L'art.5 del detto decreto precisa che per i soggetti di cui all'art. 3, n. 1, lett. a) e b), di questo stesso decreto non esercenti le attività delle banche, degli altri enti e società finanziari e delle imprese di assicurazione, «la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma delle voci classificabili nel valore della produzione di cui al primo comma, lettera A), dell'articolo 2425 del codice civile e la somma di quelle classificabili nei costi della produzione di cui alla lettera B) del medesimo comma, ad esclusione delle perdite su crediti e delle spese per il personale dipendente».

- 6 Ai termini dell'art.8 del decreto legislativo in ordine ad attività come le arti o e le professioni liberali, «la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata (...), esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente».
- 7 Ai sensi dell'art. 14 del detto decreto, «[l]'imposta è dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi».
- 8 In forza dell'art. 16 del decreto legislativo, per regola generale, «[l]'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento». La regione in cui ha sede l'impresa ha facoltà di variare l'aliquota.

## **II – Causa principale e questione pregiudiziale**

- 9 La Banca Popolare di Cremona ha impugnato dinanzi al giudice nazionale la decisione dell'Ufficio di Cremona dell'Agenzia delle Entrate che le rifiutava il rimborso dell'IRAP versata negli anni 1998 e 1999.
- 10 Secondo tale Banca il decreto legislativo è incompatibile con l'art. 33 della sesta direttiva.
- 11 Per il giudice nazionale:
  - Primo. L'IRAP si applica, in modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione o di scambio aventi ad oggetto beni e servizi poste in essere nell'esercizio abituale di un'attività volta a tal fine, vale a dire nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.
  - Secondo. Sia pure con procedimento diverso da quello proprio dell'IVA, l'IRAP colpisce il valore netto derivante dall'attività produttiva, ossia il valore netto «aggiunto» al prodotto dal produttore, e sarebbe perciò un'imposta sul valore aggiunto.
  - Terzo. L'IRAP è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione.
  - Quarto. 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.
- 12 Il giudice nazionale si domanda, tuttavia, se le differenze tra IVA e IRAP vertano su elementi essenziali e caratteristiche che determinano o non l'appartenenza dell'una e dell'altra imposta alla medesima specie.

- 13 È per questo che ha sospeso il giudizio e sottoposto alla Corte la questione pregiudiziale seguente:

«Se l'art. 33 della [sesta direttiva] 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».

### **III – Procedimento dinanzi alla Corte**

- 14 Conformemente all'art. 23 dello Statuto CE della Corte di giustizia hanno depositato osservazioni scritte:

- la Banca Popolare di Cremona, rappresentata dall'avv. R. Pieghi;
- la Repubblica italiana, rappresentata dai sigg. I.M. Braguglia e G. De Bellis, in qualità di agenti;
- la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. E. Traversa e D. Triantafyllou, in qualità di agenti.

- 15 Su relazione del giudice relatore, sentite le conclusioni dell'avvocato generale, la Corte ha deciso di avviare il procedimento orale senza misure preventive e di rimettere la causa alla grande sezione.

### **IV – Soluzioni proposte**

- 16 La Banca Popolare di Cremona chiede alla Corte di dichiarare che l'art. 33 della sesta direttiva osta al mantenimento dell'imposta istituita con il decreto legislativo.

- 17 Il governo italiano suggerisce alla Corte di rispondere alla questione del giudice a quo come segue:

«L'art. 33 della [sesta direttiva] non osta ad una tassa avente le caratteristiche dell'IRAP e che si applica sul valore della produzione di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

- 18 La Commissione propone per la questione sollevata dal giudice a quo la seguente risposta:

«L'articolo 33 della [sesta direttiva] osta all'introduzione e al mantenimento di un'imposta avente le caratteristiche dell'imposta regionale sulle attività produttive

(IRAP) italiana che colpisce in generale il valore della produzione netta derivante dall'esercizio di un'attività economica "autonomamente organizzata" e la cui base imponibile è determinata dalla differenza fra l'ammontare dei compensi percepiti dal soggetto passivo e l'ammontare dei costi dallo stesso sostenuti ed inerenti all'attività esercitata».

N. Colneric  
giudice relatore