



*STEFANIA LORENZINI, STEFANO PIPERNO, ANTONELLA ROLETTI, LUCREZIA SCALZOTTO*

## **L'IRAP IN PIEMONTE. ANALISI DELLE DICHIARAZIONI 2001 - 2003**

222/2008

Stefania Lorenzini, Stefano Piperno, Antonella Roletti, Lucrezia Scalzotto

## **L'IRAP IN PIEMONTE. ANALISI DELLE DICHIARAZIONI 2001-2003**

Contributo di ricerca n. 222/2008



L'IRES PIEMONTE è un istituto di ricerca che svolge la sua attività d'indagine in campo socioeconomico e territoriale, fornendo un supporto all'azione di programmazione della Regione Piemonte e delle altre istituzioni ed enti locali piemontesi.

Costituito nel 1958 su iniziativa della Provincia e del Comune di Torino con la partecipazione di altri enti pubblici e privati, l'IRES ha visto successivamente l'adesione di tutte le Province piemontesi; dal 1991 l'Istituto è un ente strumentale della Regione Piemonte.

L'IRES è un ente pubblico regionale dotato di autonomia funzionale disciplinato dalla legge regionale n. 43 del 3 settembre 1991.

Costituiscono oggetto dell'attività dell'Istituto:

- la relazione annuale sull'andamento socio-economico e territoriale della regione;
- l'osservazione, la documentazione e l'analisi delle principali grandezze socio-economiche e territoriali del Piemonte;
- rassegne congiunturali sull'economia regionale;
- ricerche e analisi per il piano regionale di sviluppo;
- ricerche di settore per conto della Regione Piemonte e di altri enti e inoltre la collaborazione con la Giunta Regionale alla stesura del Documento di programmazione economico finanziaria (art. 5 l.r. n. 7/2001).

#### **CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE**

Angelo Pichierrì, *Presidente*

Brunello Mantelli, *Vicepresidente*

Paolo Accusani di Retorto e Portanova, Antonio Buzzigoli, Maria Luigia Gioria, Carmelo Inì,  
Roberto Ravello, Maurizio Ravidà, Giovanni Salerno

#### **COMITATO SCIENTIFICO**

Giorgio Brosio, *Presidente*

Giuseppe Berta, Cesare Emanuel, Adriana Luciano,  
Mario Montinaro, Nicola Negri, Giovanni Ossola

#### **COLLEGIO DEI REVISORI**

Emanuele Davide Ruffino, *Presidente*

Fabrizio Allasia e Massimo Melone, *Membri effettivi*

Liliana Maciariello e Mario Marino, *Membri supplenti*

#### **DIRETTORE**

Marcello La Rosa

#### **STAFF**

Luciano Abburrà, Stefano Aimone, Enrico Allasino, Loredana Annaloro, Cristina Aruga,  
Maria Teresa Avato, Marco Bagliani, Davide Barella, Cristina Bargero, Giorgio Bertolla,  
Paola Borriore, Laura Carovigno, Renato Cagno, Luciana Conforti, Alberto Crescimanno,  
Alessandro Cunsolo, Elena Donati, Carlo Alberto Dondona, Fiorenzo Ferlaino, Vittorio Ferrero,  
Anna Gallice, Filomena Gallo, Tommaso Garosci, Maria Inglese, Simone Landini,  
Antonio Larotonda, Eugenia Madonia, Maurizio Maggi, Maria Cristina Migliore, Giuseppe Mosso,  
Carla Nanni, Daniela Nepote, Sylvie Occelli, Giovanna Perino, Santino Piazza, Stefano Piperno,  
Sonia Pizzuto, Elena Poggio, Lucrezia Scalzotto, Filomena Tallarico, Giuseppe Virelli

©2008 IRES – Istituto di Ricerche Economico-Sociali del Piemonte  
via Nizza 18 - 10125 Torino - Tel. 011/6666411 - Fax 011/6696012  
[www.ires.piemonte.it](http://www.ires.piemonte.it)

*Si autorizza la riproduzione, la diffusione e l'utilizzazione del contenuto del volume con la citazione della fonte.*



## INDICE

INTRODUZIONE	3
PRIMA PARTE	
<b>I PRIMI 10 ANNI DI IRAP NELLE REGIONI ITALIANE</b>	<b>13</b>
1. Valutazioni generali sull'esperienza IRAP	13
2. Le cifre a livello nazionale e regionale	17
3. Le manovre delle Regioni italiane	23
4. I problemi più sentiti dalle Regioni	27
SECONDA PARTE	
<b>L'IRAP DICHIARATA IN PIEMONTE</b>	<b>33</b>
5. Il quadro aggregato dell'IRAP privata al 2003	33
6. L'IRAP per settore di attività	35
7. L'IRAP per natura giuridica	45
8. L'IRAP per classe d'imponibile	49
APPENDICE	51
Novità fiscali in materia di IRAP 2007-2008	51





## INTRODUZIONE

### *Motivazioni dello studio*

Questo contributo è dedicato ad un'analisi delle dichiarazioni IRAP presentate in Piemonte nel periodo 2001-2003 (ovvero sui redditi 2000-2002): si tratta di un aggiornamento di un precedente studio sulle dichiarazioni dei contribuenti piemontesi del 1999 e 2000<sup>1</sup>. In realtà, il lavoro costituisce qualcosa di più di un mero aggiornamento in quanto comprende anche una riflessione complessiva sui primi dieci anni di funzionamento dell'IRAP utilizzando dati secondari nazionali. La disciplina dell'IRAP ha infatti subito una continua trasformazione dalla sua origine fino a prevedere una sua abolizione o per disposizioni di legge (la L. n.80 del 2003, riforma Tremonti) o per via giudiziaria. Come noto, la storia è stata diversa. La Corte di giustizia della UE ha ritenuto legittima questa imposta nel 2005 e il governo insediatosi dopo le elezioni 2006 ne ha poi consolidato l'esistenza se pure con delle modifiche significative. Mentre scriviamo (dicembre 2008), però, il programma del nuovo governo ne propone ancora una volta la (graduale) abolizione e ciò lascia presagire un'altra fase travagliata di esistenza per questa imposta che compie ormai dieci anni. Considerato però che l'IRAP rimane la più importante imposta locale del nostro sistema tributario abbiamo ritenuto utili svolgere questo approfondimento riconducibile alle attività di ricerca dell'IRES in merito ai problemi attuativi del federalismo fiscale in base alle più recenti proposte legislative in materia<sup>2</sup>.

### *Il peso dell'IRAP nel sistema delle imposte locali*

A livello nazionale, nel 2007, l'IRAP rappresentava più dell'8 per cento del totale delle imposte dirette ed indirette delle Amministrazioni Pubbliche in Italia. La seconda imposta locale in ordine d'importanza, è infatti l'ICI totale (su immobili ed aree edificabili), che prima della recente abolizione della sua componente sulla prima casa, pesava per il 3 per cento circa (Tabella I e Figura I).

Tra il 2001 e il 2007 si è assistito ad una crescita dell'autonomia tributaria locale, con il peso delle entrate tributarie locali sul totale delle entrate tributarie delle pubbliche amministrazioni che è salito di circa un punto percentuale. L'IRAP è cresciuta ad un ritmo medio del 5,2 per cento medio annuo con un trend che non rispecchia quello del valore aggiunto al costo dei fattori a prezzi correnti, che ne dovrebbe rappresentare la *proxy* più vicina in termini di contabilità nazionale (Figura II).

---

<sup>1</sup> Cfr. IRES, 2005, (a cura di Stefania Lorenzini e Stefano Piperno), "L'IRAP in Piemonte. Analisi delle dichiarazioni 1999 e 2000", Contributi di Ricerca n. 191/2005.

<sup>2</sup> Sulla base di quanto previsto dalle D.D 4-6-2007 n. 692 e D.D. 8 -6-2007 n. 710 della Direzione gabinetto della Presidenza della Giunta regionale che hanno costituito un gruppo tecnico di studio misto Regione IRES Piemonte per il supporto alle attività connesse all'attuazione del federalismo fiscale



TABELLA I – DINAMICA DELLE IMPOSTE LOCALI IN ITALIA

Valori a prezzi correnti (milioni di euro)

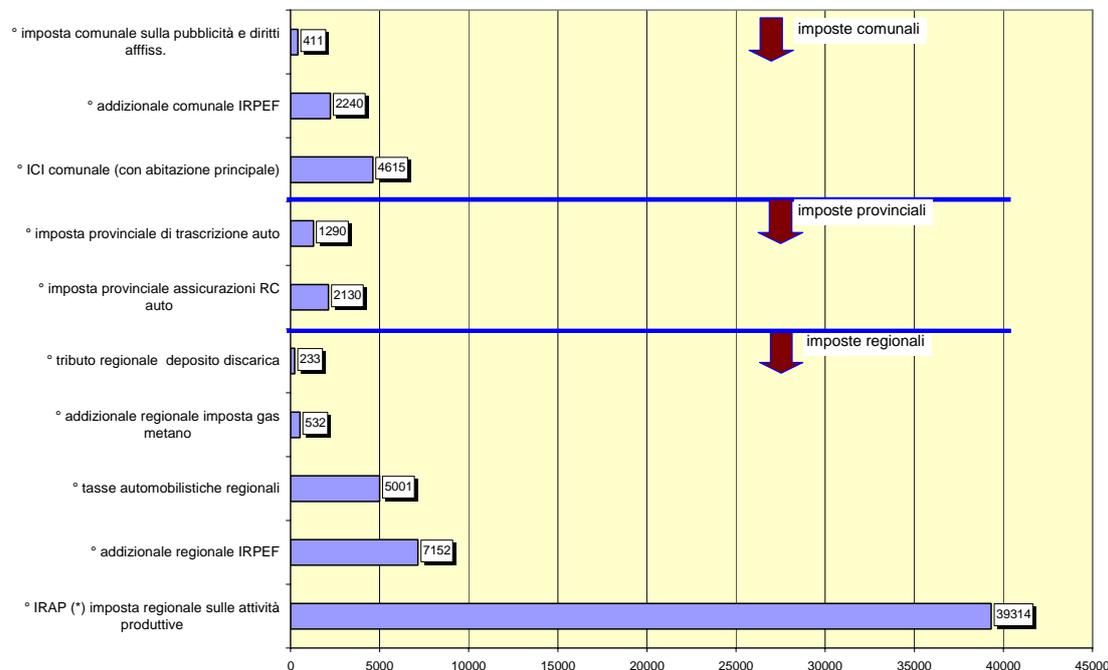
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	valori percentuali	
								2001	2007
<b>Imposte dirette Amm.locali</b>	19389	21058	23370	24558	23595	24660	27899	<b>6,01</b>	<b>5,73</b>
<b>Regioni</b>	17530	18559	20356	21329	20847	21974	24574	4,77	5,05
° addizionale IRPEF	4627	4975	6166	6548	6091	5939	7152	1,26	1,35
° tasse automobilistiche (famiglie)	3519	3607	3647	3641	3808	4034	4044	0,96	0,98
<b>Comuni</b>	1851	2499	3014	3229	2748	2686	3325	0,50	0,68
° addizionale IRPEF	864	1099	1576	1630	1528	1563	2240	0,24	0,30
° ICI (aree edificabili)	953	1044	1084	1135	819	649	649	0,26	0,28
<b>Imposte indirette Amm. Locali</b>	57475	60688	63080	63407	67184	71447	74805	<b>15,64</b>	<b>16,52</b>
<b>Regioni</b>	42056	43553	44018	43360	46514	49919	53088	11,44	11,85
° IRAP (*)	29935	31132	32097	31693	34690	37524	39314	8,15	8,47
° quota regionale accisa benzina	3362	2885	3703	3488	3284	2948	3305	0,91	0,79
° tasse automobilistiche (imprese)	820	852	864	868	903	956	957	0,22	0,23
° addizionale imposta gas metano	751	418	521	494	554	528	532	0,20	0,11
° tributo speciale deposito discarica	289	251	231	235	234	233	233	0,08	0,07
<b>Province</b>	3169	3719	3922	4143	4194	4334	4396	0,86	1,01
° imposta assicurazioni RC auto	1522	1827	1920	1981	2082	2100	2130	0,41	0,50
° imposta di trascrizione	1057	1076	1123	1216	1186	1272	1290	0,29	0,29
<b>Comuni</b>	12250	13416	14146	14847	15370	16074	16171	3,33	3,65
° ICI al netto aree edificabili	8744	9581	9951	10417	10885	11441	11436	2,38	2,61
° imposta sulla pubblicità e diritti affiss.	396	303	382	398	405	411	411	0,11	0,08
Altri enti delle amministrazioni locali			994	1057	1106	1150	1150	0,00	0,00
<b>Totale imposte Amm. Locali</b>	76864	81746	86450	87965	90779	96137	102704	<b>20,92</b>	<b>22,25</b>
<b>Imposte dirette Amm.Pubbliche</b>	183998	179554	178745	185378	189815	213308	233660	<b>50,07</b>	<b>50,37</b>
<b>Imposte indirette Amm. Pubbliche (**)</b>	183471	189861	190811	199183	206357	224182	230189	<b>49,93</b>	<b>49,63</b>
<b>Totale imposte Amm. Pubbliche</b>	367469	369415	369556	384561	396172	437490	463849	<b>100</b>	<b>100</b>

(\*) al netto dei rimborsi dati 2001 non esatti

(\*\*) compresi prelievi istituzioni comunitarie

Fonte: Banca d'Italia, 2008

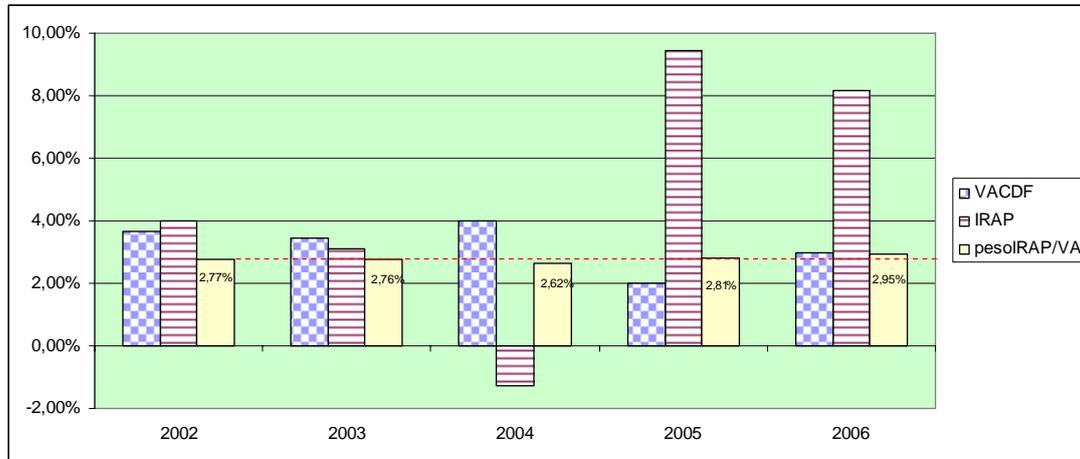
FIGURA I – LE PRINCIPALI IMPOSTE REGIONALI E LOCALI IN ITALIA, 2007 (MILIONI DI EURO)



Fonte: Banca d'Italia, 2008



FIGURA II – TASSI DI INCREMENTO DEL VALORE AGGIUNTO AL COSTO DEI FATTORI A PREZZI CORRENTI E DELL'IRAP IN ITALIA DAL 2002 AL 2006. PESO PERCENTUALE DELL'IRAP SUL VALORE AGGIUNTO AL COSTO DEI FATTORI

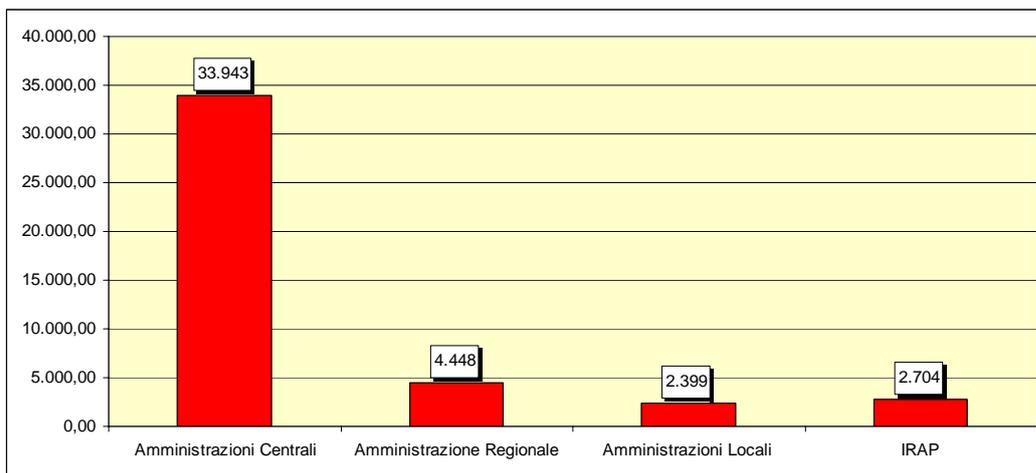


Fonte: ISTAT e Banca d'Italia, 2008. Per l'IRAP accertamenti di bilancio  
Valore aggiunto al costo dei fattori al netto dei servizi bancari imputati

Vi è quindi sin d'ora da segnalare un problema di coerenza tra dati di contabilità nazionale e di tipo fiscale, relativamente alla base imponibile e al gettito IRAP, che si riscontra anche a livello regionale e che in buona parte può essere riconducibile a problemi di evasione fiscale<sup>3</sup>. Tra il 2002 e il 2005 si assiste comunque ad un significativo aumento del peso degli accertamenti IRAP sul valore aggiunto al costo dei fattori (pari allo 0,18% del valore aggiunto).

In Piemonte, le entrate tributarie della Regione e degli enti locali ammontavano nel 2006 a 6.847 milioni di euro rappresentando il 16 per cento di tutte le entrate tributarie delle

FIGURA III – ENTRATE TRIBUTARIE DEL SETTORE PUBBLICO CENTRALE E LOCALE IN PIEMONTE. 2006



Fonte: Conti pubblici territoriali della Regione Piemonte, dati di cassa. Nei Comuni e nelle Province è compresa la compartecipazione all'IRPEF. Milioni di euro. Per l'IRAP dati relativi alle dichiarazioni 2006 sull'anno di imposta 2005

<sup>3</sup> Si tratta ovviamente di un confronto approssimativo. Per arrivare a confronti omogenei occorrerebbe effettuare interventi di omogeneizzazione tra i dati relativi alle basi imponibili IRAP i dati di contabilità nazionale secondo la metodologia esposta in Agenzia delle Entrate, 2006, (a cura di Stefano Pisani e Cristiano Polito), "Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di contabilità nazionale", Documenti di lavoro dell'Ufficio studi, Roma.



pubbliche amministrazioni in Piemonte (Stato, Regione, Province, Comuni, altri enti locali). L'IRAP da sola costituisce circa il 40 per cento delle entrate tributarie della Regione e delle amministrazioni locali (Fig. III).

#### *L'IRAP dal 2000 al 2007*

Nella prima parte del lavoro si svolge una breve analisi dell'evoluzione dell'IRAP negli ultimi anni utilizzando i dati ufficiali disponibili sul sito del Ministero dell'Economia relativi alle dichiarazioni sino al 2005. Si confermano alcune indicazioni date nel precedente rapporto, a cominciare dalla perdurante squilibrio nella distribuzione della base imponibile. È interessante rilevare che, a livello aggregato e sulla base dei dati forniti dal Ministero dell'Economia, nel 2004 solo due Regioni – Lombardia e Lazio – risultavano esportatrici di imposta, ovvero con un gettito per sede legale di impresa superiore a quello effettivamente prodotto all'interno dei confini regionali.

Guardando ai margini di autonomia dell'IRAP fino al 2007 questi sono sinora stati utilizzati nelle diverse Regioni in maniera relativamente limitata e soprattutto in diminuzione relativamente ad alcuni settori da privilegiare, a cominciare da quello delle ONLUS.

In realtà i primi dieci anni di vita dell'IRAP hanno visto da parte dello Stato una continua opera di modifica della normativa del tributo (specialmente a partire dal 2001), che è andata al di là della sua "ordinaria manutenzione" modificandone aspetti rilevanti con la conseguenza di rendere difficile la possibilità di prevederne il gettito. Il culmine dell'intromissione statale si è avuto con il blocco della possibilità di manovrare le aliquote dal 2003 al 2006. Altri problemi emergono dai sistemi di amministrazione dell'imposta che sinora hanno reso impossibile una gestione autonoma degli incassi effettivi di questo tributo che vengono erogati dallo stato in relazione ai fabbisogni di spesa sanitaria. La situazione potrebbe cambiare a partire dalle disposizioni della finanziaria per il 2008 che ha disposto la "regionalizzazione" dell'IRAP. L'IRAP è diventata un tributo proprio regionale e dovrà essere istituito con legge regionale a partire dal 1 gennaio 2009<sup>4</sup>. Le Regioni non potranno modificare le basi imponibili, ma potranno intervenire, nei limiti stabiliti dalle leggi statali, sulle aliquote, su detrazioni e deduzioni e introdurre speciali agevolazioni. Per disciplinare l'imposta sarà varato uno schema tipo di regolamento regionale su liquidazione, riscossione e accertamento. Infine, anche le dichiarazioni dovranno essere presentate direttamente alle Regioni e non più in forma unificata. Si tratta di una innovazione sostanziale che potrà avere effetti diretti anche nella gestione degli incassi che dovranno essere attribuiti direttamente alle Regioni. Certo, risulta un po' contraddittorio prevedere una imposta regionale da introdurre con legge quando nel ddl sul federalismo fiscale (versione di Dicembre 2008)<sup>5</sup> si prevede la graduale abolizione dell'IRAP, a meno che questo non voglia dire solo l'abolizione dell'IRAP in quanto tributo erariale.

#### *L'IRAP in Piemonte*

Il rapporto aggiorna la precedente fotografia dell'IRAP in Piemonte compiuta con riferimento ai primi due anni di applicazione di questa imposta, il 1998 e il 1999 (dichiarazioni 1999 e 2000). L'analisi è articolata per tipologia di contribuenti, classi di imponibile e settori di attività. I dati – a differenza dalla precedente analisi<sup>6</sup>

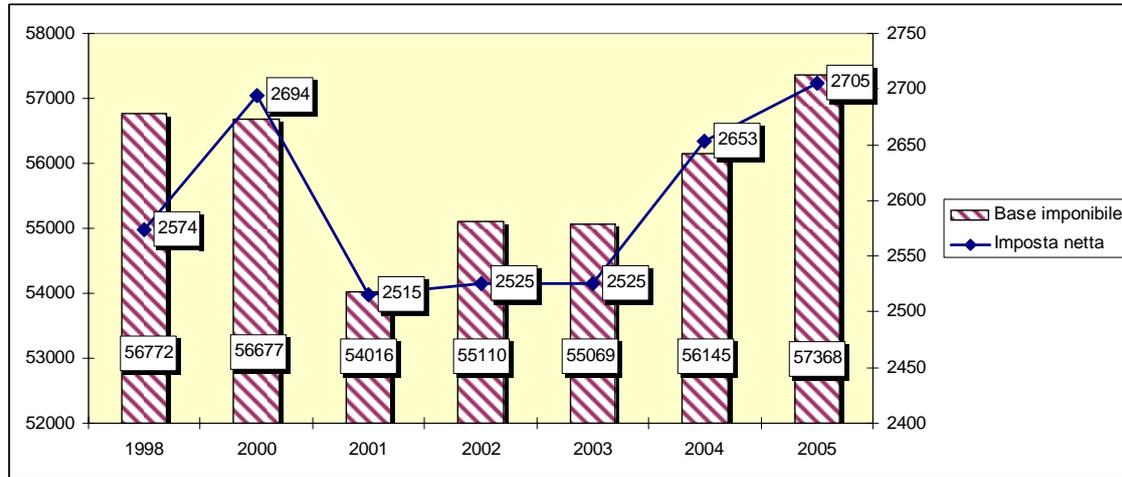
<sup>4</sup> Termine rinviato al 1 Gennaio 2010 dal DL. n. 207 del 30 dicembre 2008, nell'attesa dell'approvazione del disegno di legge recante delega al governo in materia di federalismo fiscale. La Regione Piemonte ha istituito l'IRAP con la L.R. 30 Dicembre n. 35, Legge finanziaria per l'anno 2009 (art. 3).

<sup>5</sup> Più precisamente si tratta del disegno di legge A.S. N. 1117, "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione".

<sup>6</sup> Cfr. nota 1.



FIGURA IV – EVOLUZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL' IMPOSTA NETTA IRAP IN PIEMONTE  
Anni di imposta 1998-2005



Fonte: Ns. elaborazioni su dati dello sportello CENT (dal 2000 al 2003) e del Dipartimento delle Finanze (1998, 2004 e 2005). Milioni di euro. Per l'anno di imposta 2002 il Dipartimento delle Finanze segnala 53.148 milioni di base imponibile e 2.521 milioni di gettito; nel 2003, 55.069 di base imponibile e 2.525 milioni di gettito

quando si erano elaborati i dati grezzi delle dichiarazioni forniti dalla Regione Piemonte – provengono dall'archivio CENT (cruscotto delle entrate tributarie) gestito dalla Sogei e disponibile presso la Direzione Bilancio della Regione Piemonte. Sono state effettuate anche elaborazioni sull'archivio delle dichiarazioni individuali che hanno messo in luce la perdurante inattendibilità di tali informazioni senza un'opera attenta di ripulitura. Peraltro, anche le analisi desunte dall'archivio CENT presentano delle difformità rispetto alle informazioni disponibili sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia<sup>7</sup>. Nella figura IV abbiamo cercato di ricostruire l'evoluzione della base imponibile e dell'imposta netta IRAP dal 1998 al 2005 (anni di imposta). La base imponibile risulta in discesa sino al 2003 da 57 miliardi nell'anno di imposta 1998 a circa 55 miliardi nel 2003 per poi risalire a più di 57 miliardi<sup>8</sup> nel 2005. Il gettito dell'imposta dopo un picco nel 2000 pari a circa 2,7 miliardi diminuisce, in parallelo alla diminuzione della base imponibile attestandosi su un valore di circa 2,5 miliardi fino al 2003. Solo a partire dall'anno di imposta 2004 si è assistito ad una crescita che ha portato il gettito a circa 2,7 miliardi<sup>9</sup>. La riduzione della base imponibile e la stabilità del gettito sino al 2003 può essere ricondotta sia alle crescenti modifiche al ribasso della base imponibile (deduzioni) operate dalle varie leggi finanziarie che a un probabile aumento delle trasformazioni dei rapporti di lavoro dipendente in rapporti di lavoro autonomo. La successiva ripresa è invece ascrivibile alla dinamica del valore aggiunto regionale.

Dal punto di vista del gettito i quattro settori di attività più importanti risultano quello della intermediazione monetaria e finanziaria (10 per cento), del commercio (11 per cento), dell'informatica, ricerca e altre attività professionali (11 per cento) e dei trasporti (17 per cento). In totale, il gettito dell' IRAP privata nel 2003 proveniva per il 42 per cento dal

<sup>7</sup> [www.finanze.gov.it/studi\\_stat\\_new](http://www.finanze.gov.it/studi_stat_new). Va notato che per gli anni di imposta 2002 e 2003 per i quali abbiamo sia la fonte CENT che i dati del Dipartimento delle Finanze i dati sulla base imponibile e sul gettito risultano molto simili (vedi nota in calce alla Figura IV)

<sup>8</sup> Per la fonte di questo ultimo dato vedi la nota 7.

<sup>9</sup> Per la fonte di questo ultimo dato vedi la nota 7.



comparto industriale, per il 57 per cento dal terziario e per meno dell'1 per cento dal settore agricolo, con una forte variabilità nella dinamica dei diversi settori.

Comparando la distribuzione delle basi imponibili settoriali con quella del valore aggiunto di contabilità regionale si confermano alcune significative discrepanze già segnalate nel precedente contributo di ricerca sia per quanto concerne la dinamica che la distribuzione. Vi sono chiari indizi di una sottostima del valore aggiunto dei servizi nella distribuzione della base imponibile IRAP. Anche se i dati di contabilità nazionale e quelli desunti dalle dichiarazioni non sono direttamente confrontabili<sup>10</sup>, la presenza di fenomeni di evasione ed elusione è difficilmente confutabile, come del resto è stato efficacemente evidenziato dalle analisi dell'Ufficio studi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Riquadro I1).

Nel 2003 il 77 per cento del gettito derivava dalle società di capitale (a fronte dell'11 per cento di contribuenti), mentre le persone fisiche e le società di persone, che rappresentano l'87 per cento circa dei contribuenti, garantivano solo il 22 per cento del gettito. Gli enti non commerciali coprono le restanti quote. Solo mille imprese (tutte in forma di società di capitale) in Piemonte nel 2003 presentavano valori di produzione superiori ai cinque milioni di euro. Questo sottogruppo di contribuenti dichiarava più della metà del gettito dell'IRAP regionale sostenendo un carico fiscale medio di circa 1,5 milioni di euro.

#### *L'IRAP sulle amministrazioni pubbliche*

Più di un quarto del gettito IRAP a livello nazionale deriva dalle pubbliche amministrazioni, ed è in sostanza una partita di giro all'interno del settore pubblico, sulla quale le Regioni non hanno alcuna libertà di manovra (l'aliquota è fissa all'8,5 per cento). Il peso del gettito derivante dal settore pubblico varia molto tra regioni (Figura V): oscilla tra il 13 per cento della Lombardia e il 55 per cento della Calabria. In tutte le regioni meridionali ad eccezione dell'Abruzzo si avvicina o supera la metà del gettito totale. Ne consegue che l'autonomia fiscale delle regioni meridionali è assai più limitata, anche teoricamente, rispetto a quelle del Nord, potendosi esercitare solo sulla base imponibile relativa al settore privato.

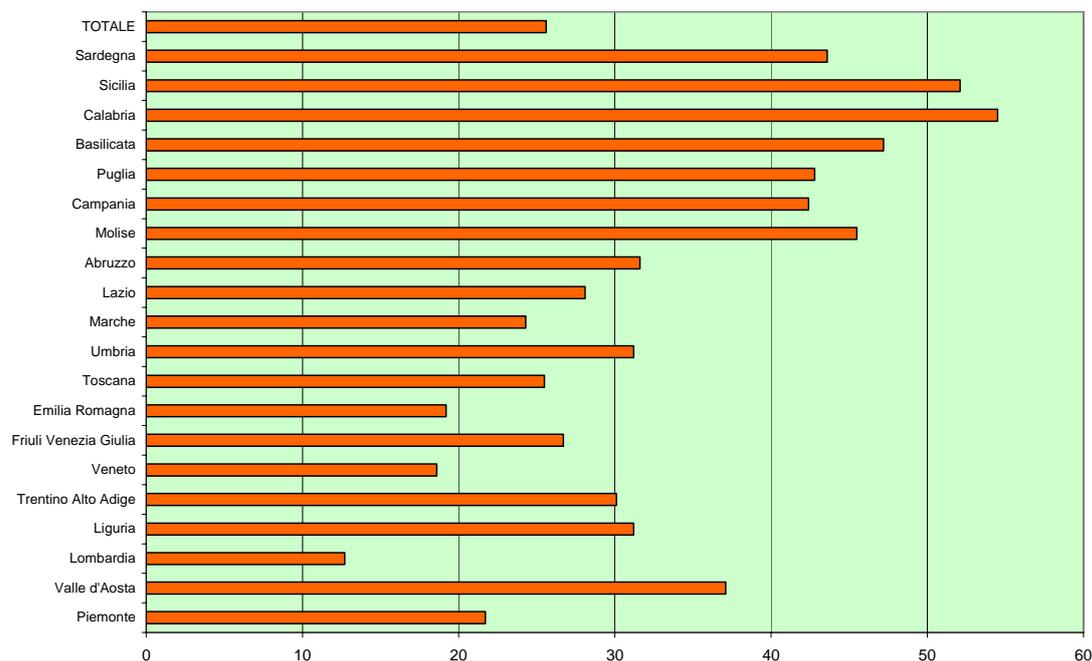
In Piemonte l'incidenza dell'IRAP pubblica (22 per cento) sul totale risulta superiore a quella di Lombardia (12 per cento) e Veneto (19 per cento).

Le analisi svolte a livello piemontese sull'IRAP pubblica hanno presentato numerose difficoltà. I dati desunti dalle dichiarazioni non coincidono con quelli elaborati tramite lo sportello CENT. Ugualmente i dati pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze – da ritenere come ufficiali – non sono coerenti con quelli dello sportello CENT. Sarà quindi necessario approfondire l'analisi sull'IRAP delle Pubbliche Amministrazioni in futuro sulla base dei dati disponibili a livello regionale per verificare l'origine di queste incongruenze. Nella tabella II vengono riportate le serie sulla base imponibile e sull'imposta a partire dalle diverse fonti. Come si può notare, i dati aggregati desumibili dallo sportello CENT e dalle dichiarazioni individuali risultano sottostimati rispetto alla fonte Dipartimento delle Finanze. Considerato però che gli aggregati totali sulle basi imponibili e sul gettito dell'IRAP (commentati nella figura IV) non presentano grosse differenze nelle due fonti si può presumere che il problema sia legato a problemi di difformità nella classificazione di alcuni soggetti. All'interno delle Pubbliche Amministrazioni è possibile identificare un aggregato di amministrazioni principali, definito amministrazioni “core”, che comprende i settori delle amministrazioni pubbliche, difesa e assicurazioni sociali obbligatorie, istruzione, sanità e altri servizi sociali. Questi – in base ai dati CENT – rappresentano ormai più del 90 per cento della base imponibile e dell'imposta netta di tutte le amministrazioni pubbliche. Si tratta di un aspetto importante anche per quanto concerne le potenzialità delle politiche tributarie regionali: pensiamo solo alle manovre che la Regione potrebbe fare rispetto alle

<sup>10</sup> Cfr.: la nota 3.



FIGURA V – INCIDENZA DELL'IRAP PUBBLICA SUL TOTALE DELL'IRAP  
Anno di imposta 2005



Fonte: Elaborazioni su dati del Ministero dell'Economia – Dipartimento delle Finanze ([www.finanze.gov.it/studi\\_stat\\_new](http://www.finanze.gov.it/studi_stat_new)).

aziende sanitarie rispetto alle quali l'IRAP rappresenta una mera partita di giro. In più, va ricordato che la Commissione Vitaletti<sup>11</sup> aveva proposto di attribuire alle Regioni la possibilità di manovrare l'aliquota IRAP sulle Amministrazioni pubbliche entro un

TABELLA II. BASE IMPONIBILE E GETTITO DELL'IRAP SULLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN PIEMONTE- ANNI DI IMPOSTA 2001-2005

Valori in migliaia di euro

	2001	2002	2003	2004	2005
Cent					
Base imponibile (*)	6.339.097	4.033.456	3.904.818	4.252.462	
Imposta netta (**)	538.382	342.771	331.440	360.855	
Dichiarazioni individuali					
Base imponibile	8.215.093	6.068.767	n.d.	n.d.	n.d.
Imposta netta	698.250	515.836	n.d.	n.d.	n.d.
Dipartimento finanze					
Base imponibile	n.d.	6.230.498	6.482.089	6.803.815	6.907.791
Imposta netta	n.d.	528.444	549.758	577.065	586.033
(*) di cui sanità e altri servizi sociali	419.386	743.295	733.965	696.382	
(*) di cui Pubbl. ammini. e difesa; assic. soc.obbl.	2.623.772	2.583.169	2.643.763	3.045.389	
(*) di cui Istruzione	2.121.390	152.989	157.944	178.806	
(*) di cui Ammin. Pubbliche "core"	5.164.548	3.479.453	3.535.672	3.920.577	
(**) di cui sanità e altri servizi sociali	35.544	63.040	62.319	59.130	
(**) di cui Pubbl. ammini. e difesa; assic. soc.obbl.	222.730	219.202	224.534	258.621	
(**) di cui Istruzione	180.261	12.926	13.325	15.010	
(**) di cui Ammin. Pubbliche "core"	438.535	295.168	300.178	332.761	

Fonte: Elaborazioni IRES da sportello CENT e sulle dichiarazioni individuali IRAP, Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia

<sup>11</sup> Per una sintesi delle proposte della commissione Vitaletti, dal nome del presidente dell'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF), si veda il numero monografico della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, n. 1 del Marzo 2006.



marginale di oscillazione del 10 per cento. Ciò voleva dire che l'aliquota ordinaria dell'8,5 per cento poteva oscillare tra il 7,65 per cento e il 9,35 per cento.

L'impossibilità di svolgere analisi accurate sino a quando non sia definita una base informativa coerente ha però suggerito di rinviare gli approfondimenti dell'IRAP sulle Pubbliche Amministrazioni all'agenda di ricerca del futuro.

#### RIQUADRO I.1 UNA STIMA DELL'EVASIONE DELL'IRAP NEL PERIODO 1998-2002

L'ufficio studi dell'Agenzia delle Entrate ha proposto un'analisi dell'evasione IRAP a partire dall'incrocio dei dati di contabilità nazionale (ISTAT) con i dati fiscali riferiti alle stesse dichiarazioni IRAP. Il riferimento temporale è costituito dal periodo 1998-2002. Rimandiamo al contributo originale per una descrizione della metodologia utilizzata<sup>12</sup>. Il confronto è interessante in quanto permette di costruire indicatori che misurano indirettamente non solo l'entità dell'evasione, ovvero la misura dell'ammontare di base imponibile sottratta allo Stato, ma anche l'intensità dell'evasione, ovvero il rapporto tra entità sottratta e base imponibile dichiarata, e la dinamica di ripristino della legalità, ovvero la diminuzione dell'intensità dell'evasione. Il primo indicatore, l'entità, rileva ai fini del recupero di gettito, il secondo, l'intensità, rileva invece ai fini dell'equità fiscale. Esso costituisce anche una misura standardizzata in quanto non risente – come l'ammontare assoluto – dei differenziali economici tra i territori. Il risultato che risulta particolarmente interessante in questa sede si riferisce all'analisi regionale, e alla posizione relativa del Piemonte nella classifica dell'entità e dell'intensità di evasione.

Per quel che riguarda l'entità dell'evasione, il Piemonte si collocava, nella media di periodo 1998-2002, al quarto posto dopo Lombardia, Campania e Sicilia con circa 18.000 milioni di euro, ovvero la quarta regione italiana per valore di base imponibile teoricamente recuperabile. Ovviamente, questo dato va standardizzato per tenere anche conto delle dimensioni delle attività presenti in loco e delle dimensioni geografiche, ovvero si deve calcolare l'intensità dell'evasione. A questo proposito di scopre che il Piemonte è all'ottavo posto nella graduatoria relativa al rapporto tra entità d'evasione e base effettivamente dichiarata. Il Piemonte è comunque lontano dalle elevatissime percentuali delle regioni più grandi del sud e con un grado di intensità che ci colloca nel pacchetto delle regioni centrali (con un'intensità del 30,5% circa). È interessante rilevare infine come il Piemonte, nella classifica del recupero di "legalità", per usare il termine con cui lo studio descrive informalmente il significato dell'indicatore relativo alla variazione dell'intensità, sia all'ultimo posto della graduatoria (solo il Molise mostra un aumento dell'intensità).

L'analisi della coerenza tra basi imponibili IRAP e valutazioni compiute sui dati di contabilità regionale relativi al valore aggiunto conferma i risultati del nostro precedente contributo<sup>13</sup> relativo all'analisi delle dichiarazioni IRAP per il periodo 1999-2000. Le nuove stime sull'entità dell'evasione fornite dall'Agenzia delle Entrate per la media degli imponibili dichiarati nel periodo 1998-2002 non si discostano in maniera sostanziale dalle risultanze indirette desumibili da tale studio per l'anno d'imposta 1999, ovvero la misura parziale dello scostamento tra base imponibile dichiarata e stime del valore aggiunto al costo dei fattori netto. Le discrepanze tra andamento delle basi imponibili del settore privato e valore aggiunto, così come la concentrazione di questo fenomeno in alcuni settori specifici, meritano quindi un rinnovato interesse all'interno della politica fiscale regionale.

<sup>12</sup> Agenzia delle Entrate, 2006, (a cura di Stefano Pisani e Cristiano Polito), *Analisi dell'evasione fondata sui dati IRAP. Anni 1998-2002*, Documenti di lavoro dell'Ufficio studi, Roma.

<sup>13</sup> Cfr. nota 1.



TABELLA I.1 ALCUNI INDICATORI SULL'EVASIONE IRAP A LIVELLO REGIONALE  
(Per l'entità dell'evasione IRAP valori in milioni di euro)

(A) ENTITÀ EVASIONE IRAP			(B) INTENSITÀ EVASIONE IRAP			(C) VARIAZIONE INTENSITÀ EVASIONE		
Regioni	Entità media	Ordine	Regioni	Intensità media	Ordine	Regioni	Percentuali 2002-1998	Ordine
Valle d'Aosta	484	1	Lombardia	13,04	1	Sicilia	-25,42	1
Molise	1.287	2	Emilia			Umbria	-21,63	2
Basilicata	2.117	3	Romagna	22,05	2	Calabria	-21,40	3
Umbria	3.720	4	Veneto	22,26	3	Lazio	-18,10	4
Abruzzo	4.031	5	Lazio	26,05	4	Liguria	-16,52	5
Trentino Alto			Friuli Venezia					
Adige	4.323	6	Giulia	28,22	5	Sardegna	-13,41	6
Friuli Venezia			Valle d'Aosta	28,97	6	Veneto	-11,82	7
Giulia	4.470	7	Trentino Alto			Marche	-11,62	8
Marche	5.613	8	Adige	30,17	7	Campania	-11,57	9
Sardegna	6.335	9	Piemonte	30,53	8	Trentino Alto		
Liguria	8.508	10	Abruzzo	33,11	9	Adige	-11,03	10
Calabria	8.701	11	Toscana	33,67	10	Toscana	-9,45	11
Emilia			Marche	33,95	11	Lombardia	-8,88	12
Romagna	14.001	12	Umbria	44,51	12	Emilia		
Veneto	14.763	13	Basilicata	49,75	13	Romagna	-6,67	13
Puglia	14.780	14	Liguria	50,29	14	Basilicata	-6,36	14
Toscana	14.826	15	Molise	54,61	15	Friuli Venezia		
Lazio	16.456	16	Sardegna	54,71	16	Giulia	-6,07	15
Piemonte	18.082	17	Campania	60,55	17	Puglia	-5,99	16
Sicilia	18.319	18	Puglia	60,65	18	Valle d'Aosta	-5,79	17
Campania	20.353	19	Sicilia	65,89	19	Abruzzo	-4,25	18
Lombardia	21.489	20	Calabria	93,89	20	Piemonte	-1,40	19
						Molise	9,87	20

### Contenuti dello studio

Il rapporto è diviso in due parti. La prima ricostruisce l'evoluzione normativa dell'IRAP a livello nazionale effettuando una serie di confronti sulle diverse caratteristiche del tributo a livello regionale. Ciò consente di svolgere una valutazione finale sui primi dieci anni di vita di questo tributo tuttora assai controverso. Nella seconda parte viene svolta una breve analisi dei dati relativi al Piemonte sulla base delle informazioni dello sportello CENT della Sogei. L'Appendice contiene una descrizione del quadro normativo dell'IRAP sulla base delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie per il 2007 e il 2008.



## RICONOSCIMENTI

*La ricerca è frutto di un lavoro di impostazione e discussione collettiva da parte di un gruppo di lavoro dell'IRES composto da Stefano Piperno (IRES, coordinatore della ricerca), Stefania Lorenzini (IRPET), Antonella Roletti (Centro studi sul terzo settore dell'Ordine dei Commercialisti di Torino, Ivrea e Pinerolo) e, per quanto concerne l'analisi e l'elaborazione dei dati Lucrezia Scalzotto (IRES). La realizzazione del lavoro è stata effettuata anche grazie alla collaborazione e il supporto da parte del Settore Politiche fiscali della Direzione Risorse finanziarie della Regione Piemonte, in particolare da parte di Giovanni Tarizzo e Orazio Munafò ai quali va il sentito ringraziamento dell'IRES.*



## PRIMA PARTE

## I PRIMI 10 ANNI DI IRAP NELLE REGIONI ITALIANE

## 1. VALUTAZIONI GENERALI SULL'ESPERIENZA IRAP

L'introduzione dell'IRAP nel 1998 rispondeva a due ordini di ragioni:

- 1) la necessità di semplificare e razionalizzare il sistema fiscale a carico delle imprese;
- 2) la volontà di dare uno slancio al federalismo fiscale creando un tributo proprio regionale importante.

A distanza di dieci anni si possono avanzare alcune considerazioni generali su entrambi questi obiettivi, cercando di valutare gli effetti dell'IRAP, ipotetici e effettivi, secondo diversi punti di vista.

Partiamo dal primo obiettivo: il fine di semplificazione era insito nella riforma IRAP, dato che questa imposta nasceva in sostituzione di altri 7 tributi (ILOR, imposta patrimoniale, contributi sanitari e tassa sulla salute, Iciap, tassa sulle concessioni comunali e di concessione della partita IVA). Nell'immediato, quindi, la semplificazione per il contribuente c'è sicuramente stata, ma col tempo le imprese hanno percepito una complicazione nelle procedure di dichiarazione, dovuta alla necessità di calcolare la base imponibile IRAP attraverso una rielaborazione dei valori di bilancio, creando quello che spesso è stato chiamato il "doppio binario" (quello fiscale e quello civilistico).

Rispetto, poi, alla ipotizzata razionalizzazione del prelievo che ricade sulle imprese, il discorso va articolato in alcuni punti, in modo da chiarire cosa si debba intendere con il termine "razionalizzazione", a cui tendeva non solo l'IRAP ma anche l'introduzione della DIT (la riforma fiscale di quegli'anni le concepiva all'interno di uno schema unitario). La riforma IRAP veniva considerata razionale, perché poteva garantire la neutralità dell'imposizione rispetto alle scelte di finanziamento e di impiego dei fattori produttivi e perché riusciva a spostare una parte del finanziamento della spesa sanitaria anche sui fattori produttivi diversi dal lavoro.

Di per sé l'IRAP è, in effetti, un'imposta neutrale rispetto alle scelte di finanziamento, perché il cuneo fiscale che genera sul capitale è indipendente dalla possibilità di ricorrere al debito oppure al capitale proprio. È anche neutrale rispetto alle scelte d'impiego dei fattori produttivi, perché produce lo stesso cuneo fiscale su capitale e lavoro (se gli ammortamenti fiscali coincidono esattamente con il deprezzamento reale del patrimonio strumentale). La riforma IRAP, però, si è calata in una situazione in cui l'imposizione sulle imprese non era affatto neutrale e quindi, modificando il cuneo d'imposta, ha influenzato di conseguenza tanto la scelta fra lavoro e capitale quanto quella fra debito e capitale proprio.

Difatti, in questi dieci anni, spesso all'IRAP è stata rivolta la critica di deprimere la domanda di lavoro a causa dell'aumentato cuneo fiscale su questo fattore produttivo: l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte dirette, tra l'altro, determina un cuneo fiscale ben superiore al 4,25% (che oltrepassa l'8% per i redditi più alti), soprattutto nei settori con manodopera altamente qualificata e con più alta fiscalizzazione degli oneri sociali. La deducibilità degli ammortamenti, invece, ha reso più conveniente l'impiego del capitale rispetto al lavoro: secondo alcuni studi empirici gli investimenti sono aumentati, proprio grazie alla riduzione del costo del capitale. Nello stesso tempo l'IRAP ha aumentato il cuneo fiscale sul capitale preso a prestito e quindi ha contribuito a ridurre l'indebitamento, come si rileva da altre analisi empiriche. L'effetto congiunto però non è scontato: in alcuni casi l'aumento del



costo dell'indebitamento, al di là del vantaggio fiscale garantito dall'impiego del capitale, sembra aver scoraggiato, invece che stimolato, le scelte d'investimento.

La razionalità dell'IRAP veniva ricondotta anche alla possibilità di raccogliere volumi di gettito sufficienti a finanziare la spesa sanitaria sostenuta dalle Regioni, nella convinzione che quest'imposta, per sua natura, rispettasse entrambi i presupposti fondamentali dei sistemi fiscali: quello della capacità contributiva e quello del principio del beneficio. L'interpretazione prevalente era (e ancora è) infatti quella secondo cui le imprese pagano l'IRAP in funzione della loro capacità contributiva (propria di ogni attività produttiva e quindi diversa da quella personale), che è espressa dal valore aggiunto netto come risultato della capacità di organizzare i fattori produttivi, ma anche come controprestazione della fruizione – in senso lato – dei servizi pubblici ad esse offerti.

Anche su questo aspetto non sono mancate le critiche: a parte la questione che ha interessato i professionisti – che, in quanto privi di un'autonoma organizzazione, hanno fatto ricorso alla Corte costituzionale richiedendo l'esenzione dall'IRAP per assenza del presupposto d'imposta – in molti hanno messo in dubbio che l'IRAP sia davvero commisurata alla capacità contributiva, visto che deve essere pagata anche dalle imprese con reddito imponibile negativo (durante i primi anni duemila un terzo delle società di capitali si trovava in questa situazione). Le imprese hanno espresso forti obiezioni anche sul rispetto del principio del beneficio, basandosi sull'evidenza che l'IRAP finanzia un servizio a domanda individuale, come quello sanitario, che va a diretto beneficio degli individui e non delle imprese.

In questo contrapporsi fra pro e contro, nel dibattito politico degli anni duemila hanno preso spazio varie ipotesi di revisione dell'IRAP, che andavano dalla sua abolizione alla sua parziale riduzione, tramite l'eliminazione (totale o parziale) del costo del lavoro. Tutte queste ipotesi, avanzate dai vari governi in carica, si sono sempre arenate di fronte alla difficoltà di trovare una compensazione alla perdita di gettito che ne deriverebbe per le Regioni. Una revisione al rialzo delle rendite finanziarie e/o un recupero di IVA estendendo l'uso dell'aliquota standard non sono mai state considerate delle buone soluzioni di sostituzione perché ritenute inappropriate come tributi regionali; un aumento dell'addizionale regionale all'IRPEF è stata invece a lungo considerata l'opzione migliore, perché meno sperequata dal punto di vista territoriale e più rispondente ai principi di capacità contributiva e di beneficio, ma ritenuta molto rischiosa per le conseguenze in termini di iniquità orizzontale fra soggetti residenti in regioni diverse.

Negli anni più recenti è stata definitivamente abbandonata l'idea di sopprimere l'IRAP e si è scelta la strada di ridimensionarla tramite varie forme di deducibilità del costo del lavoro dalla sua base imponibile, senza porsi più il problema della compensazione con altre imposte. Gli sgravi IRAP sul costo del lavoro, quindi, da un lato hanno contribuito ad abbattere il cuneo fiscale, dall'altro però hanno avuto ripercussioni negative sulla finanza regionale. Tali effetti non sono stati solo immediati (calo delle entrate regionali) ma anche differiti nel tempo: quando diminuisce il peso del lavoro all'interno della base imponibile, tende ad aumentare la sperequazione territoriale del gettito, diventa più complessa la compensazione incrociata per i casi di multi-impianto e, infine, si riduce l'effettivo grado di autonomia fiscale delle Regioni.

A questo proposito ci si deve ricondurre a quello che era il secondo obiettivo dell'introduzione dell'IRAP, cioè attribuire ai governi regionali un tributo proprio importante e capace di dar loro maggior autonomia finanziaria. Oggi si può sicuramente affermare che l'IRAP è la voce più significativa fra le entrate proprie delle amministrazioni regionali ed è anche il tributo che consente i maggiori margini di intervento regionale, con la possibilità di variare l'aliquota di un punto percentuale (al rialzo o al ribasso) e differenziarla per settori d'attività e categorie di soggetti. È quindi un'imposta che, non



soltanto può garantire la raccolta di gettito, ma può essere molto utile alle Regioni che intendano usare la fiscalità per impostare una politica di sostegno all'investimento, spostando volumi consistenti di risorse da un settore ad un altro e da un gruppo all'altro di attività produttive.

Tutto questo è vero in teoria, ma la realtà è assai diversa. Come vedremo meglio in seguito (cfr.: par. 3), il ricorso a manovre sull'IRAP a discrezionalità regionale è stato assai limitato durante questi primi dieci anni, sia perché le addizionali regionali (come quelle locali) sono state congelate dal 2003 al 2006, sia perché, negli anni precedenti tale blocco, le Regioni hanno spesso optato per scelte o poco selettive (aumenti e diminuzioni generalizzate) o poco rilevanti (agevolazioni marginali, talvolta in concorrenza con altre forme di aiuto fiscale offerte da altri livelli di governo). A ciò si aggiunge il fatto che finora l'IRAP è stata gestita dallo Stato, che ha sistematicamente modificato la sua base imponibile e recentemente anche la sua aliquota (cfr.: par. 4), provocando tagli alle entrate regionali e contraddicendo nella sostanza uno dei principi guida della riforma, quello della non interferenza fra tributi regionali ed erariali, che ha sempre spiegato l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi.

In definitiva, in questi dieci anni l'IRAP è stata a tutti gli effetti un'imposta statale trasferita alle Regioni e non è stata il fondamento del federalismo fiscale: potrà diventarlo solo quando verrà effettivamente regionalizzata, dando un maggior significato alla funzione legislativa che le Regioni possono esercitare sulla base della nostra Costituzione. Questo traguardo potrebbe essere ormai molto vicino, a meno di rinvii della scadenza del 1° gennaio 2009 prevista dall'ultima Finanziaria.





## 2. LE CIFRE A LIVELLO NAZIONALE E REGIONALE

Dalle dichiarazioni dei redditi presentate nel 2005 in Italia (Tab. 2.1-2.2; Graf. 2.3) risulta che il gettito IRAP nell'anno d'imposta 2004 ammonta a quasi 33 miliardi di euro e proviene per circa un quarto dalle amministrazioni pubbliche (8,6 miliardi). 24 miliardi di euro è quindi la somma pagata dai 3,7 milioni di contribuenti del settore privato: i tre quarti dell'IRAP privata (18,3 miliardi di euro) derivano dalle società di capitale, che rappresentano soltanto il 15% dei contribuenti; le persone fisiche (65%) e le società di persone (19%) forniscono il restante quarto dell'IRAP privata totale (5,6 miliardi di euro), a meno di una piccola quota imputabile agli enti non commerciali.

TABELLA 2.1 – CONTRIBUENTI, BASE IMPONIBILE E GETTITO IRAP IN ITALIA. 2002-2004

	<i>Persone fisiche</i>	<i>Società di persone</i>	<i>Società di capitali</i>	<i>Enti non commerciali</i>	<i>TOTALE PRIVATA</i>	<i>Amm.azioni e enti pubblici</i>	<i>TOTALE</i>
Contribuenti (unità)							
2002	2.533.507	733.907	510.186	33.743	3.811.343	25.048	3.836.391
2003	2.349.963	714.461	522.157	30.160	3.616.741	25.103	3.641.844
2004	2.409.341	716.309	544.634	29.903	3.700.187	24.891	3.725.078
Base imponibile (mil. Euro)							
2002	74.752	64.575	388.620	7.004	534.951	92.538	627.489
2003	71.476	62.412	400.169	7.389	541.445	97.585	639.031
2004	74.169	63.330	425.044	8.006	570.549	101.709	672.257
Gettito (mil. Euro)							
2002	3.032	2.701	16.974	283	22.990	7.848	30.837
2003	2.878	2.605	17.272	305	23.059	8.275	31.334
2004	3.007	2.644	18.327	327	24.304	8.625	32.929
Imposta media (euro)							
2002	1.197	3.680	33.269	8.398	6.032	313.307	
2003	1.220	3.650	33.080	10.100	6.376	329.630	
2004	1.250	3.690	33.650	10.920	6.568	346.510	
Aliquota media (%)							
2002	4,06	4,18	4,37	4,05	4,30	8,48	
2003	4,03	4,17	4,32	4,12	4,26	8,48	
2004	4,05	4,18	4,31	4,08	4,26	8,48	

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2003-2005)

TABELLA 2.2 – CONTRIBUENTI, BASE IMPONIBILE E GETTITO IRAP PRIVATA IN ITALIA. 2002-2004

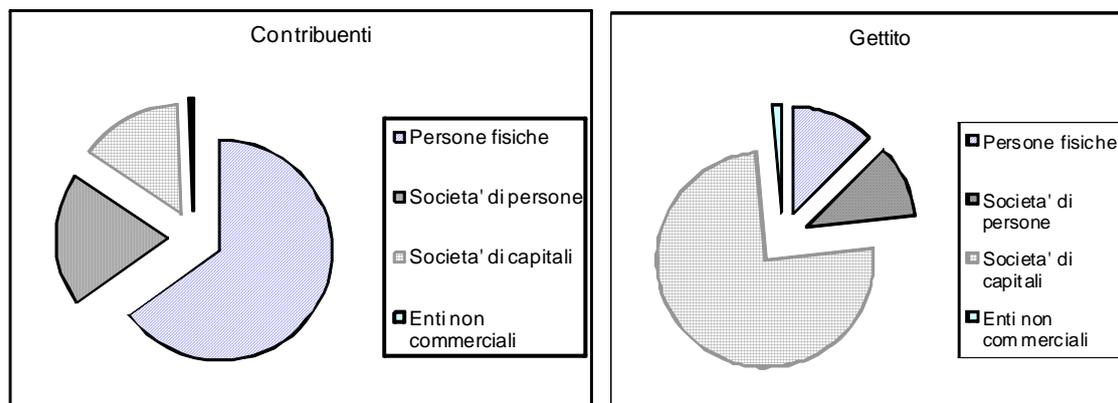
*Composizione percentuale*

	<i>Persone fisiche</i>	<i>Società di persone</i>	<i>Società di capitali</i>	<i>Enti non commerciali</i>	<i>TOTALE</i>
Contribuenti					
2002	66,5	19,3	13,4	0,9	100,0
2003	65,0	19,8	14,4	0,8	100,0
2004	65,1	19,4	14,7	0,8	100,0
Gettito					
2002	13,2	11,7	73,8	1,2	100,0
2003	12,5	11,3	74,9	1,3	100,0
2004	12,4	10,9	75,4	1,3	100,0

Fonte: Elaborazioni su Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2003-2005)



GRAFICO 2.3 – CONTRIBUTENTI E GETTITO IRAP PRIVATA IN ITALIA. 2004

*Composizione percentuale*

Fonte: Elaborazioni su Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2005)

L'evoluzione recente dell'imposta mostra, da un lato un andamento altalenante del numero dei contribuenti privati (in calo nel 2003 e di nuovo in crescita nel 2004, ma sempre al di sotto del 2002), ad eccezione delle società di capitali costantemente in aumento e dall'altro, una crescita regolare del gettito pagato, particolarmente consistente negli ultimi due anni. Ne risulta che l'imposta media per impresa è cresciuta (in tre anni da 6mila a 6,6 mila euro) per tutte le tipologie d'impresa, mantenendo una variabilità ovviamente molto ampia fra il carico fiscale medio delle attività individuali (1.200 euro) e quello delle grandi società strutturate (33.000 euro).

Uno degli aspetti dell'IRAP più criticato, tanto da ritenerla secondo alcuni una cattiva imposta regionale, è la sperequazione della sua base imponibile, che riflette innanzitutto i divari nella distribuzione territoriale della numerosità delle attività produttive (Tab. 2.4). Il 60% dei soggetti passivi risiede legalmente in sole 6 regioni, che nell'ordine sono: Lombardia (18%), Veneto (10%), Emilia Romagna e Lazio (9%), Piemonte (8%) e Toscana (7,6%). La distribuzione delle società di capitale è quella più polarizzata, con una grande concentrazione su due sole regioni (Lombardia e Lazio) per l'attrattività esercitata dalle grandi città di Roma e Milano.

Un effetto di tale distribuzione sbilanciata è il diverso peso che l'IRAP riveste all'interno dei bilanci come quota delle entrate proprie delle Regioni italiane (Graf. 2.5).



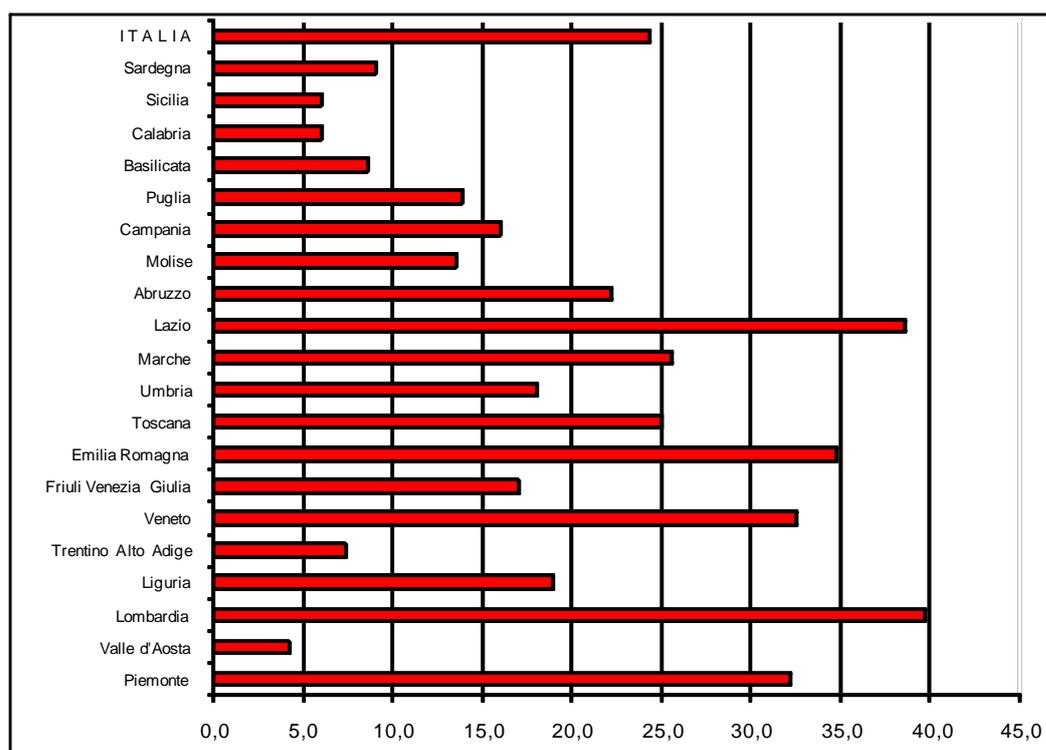
TABELLA 2.4 – CONTRIBUENTI IRAP PRIVATA PER SEDE LEGALE DI RESIDENZA. ANNO D'IMPOSTA 2002 E 2004

*Unità e percentuali*

	2002	2004	Comp.% TOTALE 2004	Comp.% Soc. cap. 2004
Piemonte	304.933	298.017	8,0	6,0
Valle d'Aosta	10.391	10.301	0,3	0,2
Lombardia	694.655	692.292	18,2	23,8
Liguria	111.544	109.701	2,9	2,2
Trentino Alto Adige	86.675	85.716	2,3	1,5
Veneto	372.179	361.900	9,8	9,5
Friuli Venezia Giulia	82.782	79.632	2,2	2,0
Emilia Romagna	354.145	343.427	9,3	9,4
Toscana	289.286	279.147	7,6	7,6
Umbria	59.747	57.548	1,6	1,3
Marche	115.875	112.218	3,0	2,8
Lazio	326.115	321.238	8,6	12,3
Abruzzo	83.822	80.606	2,2	1,7
Molise	18.623	17.195	0,5	0,3
Campania	254.598	243.351	6,7	6,9
Puglia	211.559	196.362	5,6	4,2
Basilicata	29.940	28.056	0,8	0,5
Calabria	84.967	79.993	2,2	1,4
Sicilia	226.209	211.864	5,9	4,4
Sardegna	93.298	91.623	2,4	1,9
TOTALE	3.811.343	3.725.078	100,0	100,0

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2003-2005)

GRAFICO 2.5 – PESO DELL'IRAP PRIVATA SULLE ENTRATE PROPRIE DELLE REGIONI. 2004

*Percentuali*

Fonte: Elaborazioni su Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2005)



In media essa rappresenta un quarto delle entrate proprie regionali, ma in Lombardia e nel Lazio si arriva a quasi il 40%, in Piemonte, Veneto e Emilia Romagna si supera il 30% mentre nel Sud, in molti casi, si oltrepassa appena la soglia del 5%.

La componente di IRAP pubblica, che deriva dall'applicazione di un'aliquota fissa sulle retribuzioni lorde del personale della Pubblica Amministrazione, naturalmente contribuisce a riequilibrare – ma solo in piccola parte – i divari fra Centro-nord e Sud (Tab. 2.6): l'IRAP pubblica in tutto il Sud costituisce una quota molto rilevante del gettito totale, compresa fra il 32 e il 55% (in Sicilia e in Calabria, l'IRAP pubblica è superiore a quella privata).

TABELLA 2.6 – IRAP PUBBLICA NELLE REGIONI. 2005

*Migliaia di euro e percentuali*

	<i>Contribuenti</i>	<i>Gettito</i>	<i>Gettito medio per ente</i>	<i>Incidenza % su IRAP totale</i>
Piemonte	2.585	586.033	226	21,7
Valle d'Aosta	193	33.039	171	37,1
Lombardia	3.491	1.047.375	300	12,7
Liguria	751	279.356	372	31,2
Trentino Alto Adige	1.043	224.048	215	30,1
Veneto	1.951	594.398	304	18,6
Friuli Venezia Giulia	713	218.838	306	26,7
Emilia Romagna	1.578	583.584	369	19,2
Toscana	1.350	556.708	412	25,5
Umbria	483	132.531	274	31,2
Marche	836	231.515	276	24,3
Lazio	2.010	1.167.522	2.581	28,1
Abruzzo	924	191.889	207	31,6
Molise	406	55.745	137	45,5
Campania	2.429	819.830	337	42,4
Puglia	1.629	566.908	348	42,8
Basilicata	529	100.123	189	47,2
Calabria	1.382	316.462	229	54,5
Sicilia	2.138	860.861	403	52,1
Sardegna	1.096	288.074	263	43,6
TOTALE	27.517	8.854.839	322	25,6

Fonte: Elaborazioni su Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2006)

L'elevata sperequazione della base imponibile IRAP è dunque un dato di fatto, che trova conferma nel confronto con altre grandi imposte, come ad esempio l'IRPEF (Tab. 2.7): i valori unitari, sia per contribuente che per abitante, mostrano per l'IRAP una variabilità intorno alla media ben più elevata di quella che si registra per l'IRPEF (il coefficiente di variazione è pari al doppio). I redditi d'impresa sono ovviamente più concentrati dei redditi familiari; quindi, fondare il finanziamento delle Regioni unicamente sui primi significa accettare l'idea di un intervento perequativo forte da parte dello Stato, per colmare i divari che necessariamente si creano.



TABELLA 2.7 – CONFRONTO IRAP PRIVATA – IRPEF NELLE REGIONI. 2004

*Valori medi in euro e numeri indice (Italia=100)*

	<i>IRAP per impresa</i>	<i>N. Indice</i>	<i>IRAP per abitante</i>	<i>N. Indice</i>	<i>IRPEF per contribuente</i>	<i>N. Indice</i>	<i>IRPEF per abitante</i>	<i>N. Indice</i>
Piemonte	7.518	114	517	124	4.238	102	2.526	119
Valle d'Aosta	5.339	81	448	108	4.220	101	2.657	125
Lombardia	10.507	160	774	186	4.956	119	2.970	140
Liguria	4.226	64	291	70	4.295	103	2.529	119
Trentino Alto Adige	5.691	87	501	120	4.361	105	2.621	124
Veneto	6.411	98	494	119	4.093	98	2.350	111
Friuli Venezia Giulia	7.200	110	476	114	4.083	98	2.515	119
Emilia Romagna	6.774	103	560	135	4.341	104	2.740	129
Toscana	5.160	79	400	96	4.044	97	2.338	110
Umbria	4.483	68	300	72	3.596	86	1.972	93
Marche	5.560	85	411	99	3.520	85	1.930	91
Lazio	10.122	154	617	148	5.051	121	2.640	124
Abruzzo	4.143	63	257	62	3.345	80	1.587	75
Molise	2.618	40	140	34	3.219	77	1.339	63
Campania	3.552	54	149	36	3.487	84	1.202	57
Puglia	2.921	44	141	34	3.167	76	1.225	58
Basilicata	3.105	47	146	35	2.988	72	1.181	56
Calabria	2.472	38	98	24	3.058	73	1.066	50
Sicilia	2.825	43	119	29	3.455	83	1.225	58
Sardegna	3.157	48	175	42	3.335	80	1.481	70
ITALIA	6.568	100	416	100	4.165	100	2.121	100
<i>Coeff. variazione</i>	<i>0,453</i>		<i>0,559</i>		<i>0,158</i>			<i>0,324</i>

Fonte: Elaborazioni su Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2005)

Una fiscalità regionale basata sull'IRAP richiede quindi un adeguato sistema di perequazione verticale Stato-Regioni, finalizzato a ridurre i divari territoriali nel gettito. Si tratta probabilmente dell'aspetto più controverso legato all'introduzione di questo tipo di imposta in quanto le altre critiche non sono completamente convincenti.

Ad esempio, la mobilità della sua base imponibile – in effetti più accentuata rispetto ad altre imposte locali – è un aspetto che non può essere visto unicamente come un rischio ma anche come una nuova opportunità per le Regioni, che possono così avere una leva in più per attrarre insediamenti produttivi. È vero che l'evidenza empirica dimostra che il fisco, da solo, non riesce ad attrarre investimenti, se mancano altre pre-condizioni essenziali alle scelte localizzative delle imprese, come le infrastrutture e i servizi: ciò non toglie, però, che l'IRAP sia uno strumento fiscale potenzialmente molto utile per influenzare tali scelte.

In genere, poi, si obietta che l'attribuzione regionale dell'IRAP è difficile perché comporta un accertamento a livello locale di una base imponibile, che si forma in più Regioni a causa delle imprese multimpianto. Anche questo è un problema reale: confrontando la distribuzione per regione di residenza con quella per regione di produzione (Tab. 2.8), si nota che Lombardia e Lazio sono le uniche regioni con un "debito" complessivo di IRAP nei confronti delle altre, cioè con un gettito per sede legale d'impresa superiore a quello effettivamente prodotto all'interno dei confini regionali.

L'IRAP per residenza corrisponde al gettito prodotto dalle imprese che hanno sede legale all'interno di una certa regione, ma che possono generare valore aggiunto sia all'interno che all'esterno della regione stessa (una parte dell'IRAP per residenza deve quindi essere esportata verso i luoghi dove effettivamente è prodotta); l'IRAP per produzione invece deriva dalle imprese con stabilimenti produttivi che operano all'interno di una regione,



indipendentemente dalla loro sede legale (che potrebbe essere sia interna che esterna). In pratica la prima è l'IRAP che teoricamente sarebbe "incassata" da ogni Regione (se le amministrazioni regionali avessero questa facoltà), mentre la seconda è l'IRAP che effettivamente spetta ad ogni Regione, come risultato delle compensazioni reciproche basate sulla distribuzione degli impianti produttivi.

TABELLA 2.8 – IRAP TOTALE NETTA PER REGIONE DI RESIDENZA E DI PRODUZIONE. ANNO D'IMPOSTA 2004  
*Migliaia di euro*

	<i>Residenza (a)</i>	<i>Produzione (b)</i>	<i>Differenza (b-a)</i>	<i>Residenza (%)</i>	<i>Produzione (%)</i>
Piemonte	2.621.029	2.652.872	31.843	8,0	8,1
Valle d'Aosta	83.939	85.405	1.466	0,3	0,3
Lombardia	7.933.597	7.737.948	-195.649	24,1	23,5
Liguria	658.450	882.894	224.444	2,0	2,7
Trentino Alto Adige	684.974	708.897	23.923	2,1	2,2
Veneto	2.693.300	3.062.288	368.988	8,2	9,3
Friuli Venezia Giulia	704.090	771.225	67.135	2,1	2,3
Emilia Romagna	2.718.001	2.940.171	222.170	8,3	8,9
Toscana	1.776.410	2.084.862	308.452	5,4	6,3
Umbria	343.602	414.494	70.892	1,0	1,3
Marche	756.005	908.346	152.341	2,3	2,8
Lazio	7.168.519	3.802.613	-3.365.906	21,8	11,5
Abruzzo	438.910	601.626	162.716	1,3	1,8
Molise	77.773	122.208	44.435	0,2	0,4
Campania	1.301.571	1.883.944	582.373	4,0	5,7
Puglia	887.726	1.266.835	379.109	2,7	3,8
Basilicata	141.834	207.863	66.029	0,4	0,6
Calabria	364.100	570.679	206.579	1,1	1,7
Sicilia	1.103.472	1.588.414	484.942	3,4	4,8
Sardegna	471.968	635.685	163.717	1,4	1,9
TOTALE	32.929.271	32.929.271	0	100,0	100,0

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze (UNICO 2003-2005)

A livello aggregato l'accertamento regionale non sembra complicato, perché due sole regioni esportano IRAP mentre le altre la importano; in realtà la situazione è più articolata perché dietro questo saldo finale vi sono molti flussi di interscambio in entrata e in uscita (IRAP importata/esportata) da ogni regione verso le altre. Con un buon sistema informativo condiviso e gestito a livello centrale, il problema delle imprese multimpianto pare risolvibile: un ente centrale, che detiene tutte le dichiarazioni dei contribuenti, può effettuare una contabilizzazione a posteriori dei flussi IRAP fra regioni. Se, però, l'IRAP sarà davvero regionalizzata fino in fondo, cioè riscossa direttamente dalle Regioni sulla base di dichiarazioni a queste presentate, allora il calcolo di ripartizione potrebbe diventare ingestibile: quindici Regioni a Statuto Ordinario difficilmente riuscirebbero a far quadrare i conti, attingendo ciascuna al *database* delle dichiarazioni dei propri soggetti passivi. Si potrebbe allora dover prevedere, solo per le imprese multimpianto, non più una dichiarazione unica bensì multipla, ovvero distinta per ogni unità di produzione. In questo modo ad ogni Regione giungerebbe esattamente l'IRAP dichiarata di sua competenza, senza più alcun bisogno di compensazioni interregionali: l'onere del calcolo, però, sarebbe spostato in capo all'impresa e ciò costituirebbe un notevole sovraccarico burocratico per il contribuente, in netta controtendenza con la semplificazione introdotta con il modello UNICO ormai da molti anni.



### 3. LE MANOVRE DELLE REGIONI ITALIANE

Guardando ai primi dieci anni di vita dell'IRAP, il giudizio sulle manovre messe in atto dalle Regioni non può essere soddisfacente, non solo a causa del blocco del rialzo dell'aliquota durato per ben quattro anni (dal 2003 al 2006), ma soprattutto perché prima del 2003 e dopo il 2006 le manovre in aumento sono state rare mentre quelle in diminuzione, sempre possibili, sono state frequenti ma poco significative. In sostanza le potenzialità dell'IRAP, derivanti dal fatto che senza ombra di dubbio costituisce la principale leva impositiva per i bilanci regionali, sia in termini quantitativi (80% delle manovre regionali al ribasso e il 55% di quelle al rialzo; cfr.: IRES Piemonte 2004) che qualitativi, non sono state finora sfruttate. In linea generale applicare l'IRAP con l'aliquota massima procurerebbe circa la metà dell'intero gettito aggiuntivo potenziale che le Regioni potrebbero raccogliere rialzando le aliquote di tutti i loro tributi propri (che non sono molti), secondo i margini consentiti dalla legge.

Ricostruendo il quadro delle manovre IRAP introdotte finora dalle Regioni (schema 3.1), si osserva che:

- fino al 2002 poche regioni avevano deciso di aumentare l'aliquota (Lazio, Lombardia, Marche, Molise, Sicilia e Veneto); il settore più colpito era quello bancario e assicurativo mentre gli altri settori penalizzati erano stati scelti in modo pressoché causale;
- le riduzioni di aliquota, piuttosto diffuse tra le Regioni fino al 2006, nella maggior parte dei casi hanno interessato le imprese nuove giovanili o femminili oppure al di sotto di una certa soglia di produzione netta, le Onlus e le cooperative sociali, le imprese localizzate in aree svantaggiate. Generalmente l'intensità dello sgravio fiscale è stata molto contenuta, anche perché spesso abbinata alla regola del De Minimis nell'ambito della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato;
- nel 2007 poche Regioni hanno approfittato della rimozione del blocco sulle addizionali locali e soltanto cinque di esse (Liguria, Piemonte, Puglia, Toscana e Umbria) hanno applicato maggiorazioni all'aliquota IRAP. Qualche altra Regione ha stabilito diminuzioni di aliquota, ma sempre in modo molto puntuale e mirato.

In pratica le Regioni hanno tenuto un comportamento di cautela ispirato al criterio della buona amministrazione: hanno così evitato di impostare politiche fiscali di sgravio troppo rischiose dal punto di vista finanziario (anche perché la capacità di prevedere gli effetti delle proprie politiche fiscali non è sempre adeguata nell'ambito dei governi regionali); si sono invece limitate a effettuare ritocchi, spesso di valore simbolico (come gli sgravi al settore della cooperazione sociale e del volontariato), che non hanno mai pregiudicato le entrate regionali.

Solo dal 2007 poi è diventato di nuovo possibile sfruttare l'IRAP sia al rialzo che al ribasso, ma per ora le amministrazioni regionali non si sono sentite in grado di affrontare l'impopolarità di aumenti di aliquota per alcuni contribuenti, che potrebbero finanziare sgravi importanti per altre imprese secondo un preciso disegno d'intervento.

CONTRIBUTI DI RICERCA

SCHEMA 1.19

	ABRUZZO	BASILICATA	PROV. BOLZANO	EMILIA ROMAGNA	FRIULI V.G.	LAZIO	LIGURIA	LOMBARDIA	MARCHE	MOLISE	PIEMONTE	PUGLIA	SARDEGNA	SICILIA	TOSCANA	PROV. TREV.	UMBRIA	V.AOSTA	VENETO		
<b>AUMENTI D'ALiquOTA STABILITI FINO AL 2002</b>																					
Banche, società finanziarie e assicurazioni										X				X							X
Imprese della rete di grande distribuzione regionale										X											
Imprese di raffinazione prodotti petroliferi													X								
Varie attività industriali e servizi						X			X												
<b>AUMENTI D'ALiquOTA STABILITI NEL 2007</b>																					
Energia e telecomunicazioni							X										X				
Banche, assicurazioni											X										
Autostrade																					
Intermediazione finanziaria, immobiliari																					
Generalizzato ?????												X									
<b>RIDUZIONI D'ALiquOTA STABILITI FINO AL 2006</b>																					
Nuove imprese (giovani, femminili, sotto una soglia di produzione netta, operanti in certi settori)	X					X	X		X	X						X					X
PMI e liberi professionisti (con certi requisiti di settore, di territorio, di numero dei dipendenti ecc..)					X									X							
Società cooperative, cooperative sociali e loro consorzi, volontariato, Onlus, enti non commerciali		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X
Imprese in Comuni montani (con certi requisiti)										X											
Imprese con certificazioni ambientali																					

CONTRIBUTI DI RICERCA

	ABRUZZO	BASILICATA	PROV. BOLZANO	EMILIA ROMAGNA	FRIULI V.G.	LAZIO	LIIGURIA	LOMBARDIA	MARCHE	MOLISE	PIEMONTE	PUGLIA	SARDEGNA	SICILIA	TOSCANA	PROV. TREV.	UMBRIA	V.AOSTA	VENETO
Imprese agricole e cooperative piccola pesca	X					X										X			
Varie attività industriali e servizi						X													
Crisi aziendale in certi settori						X										X			
Agenzie viaggio e turismo								X								X			
Società sportive dilettanti										X									
Imprese che investono																X			
Imprese in aree svantaggiate (territori montani, obiettivo 2, phasing out, danneggiate dal sisma)										X						X			
Lavorazioni in c/terzi in certi settori									X										
Farmacie rurali	X																		
Singole imprese (giochi olimpici)											X								
<b>RIDUZIONI D'ALiquOTA STABILITI NEL 2007</b>																			
Imprese agricole e piccola pesca											X								
Imprese nuove che assumono o innovano																X			
Aziende pubbliche di servizi																			X
Cooperative									X										
Scuole materne autonome								X											

Dati aggiornati al gennaio 2008



Ci si aspetta che le Regioni d'ora in avanti possano usare l'IRAP per spostare risorse da un settore all'altro del sistema economico regionale seguendo una precisa logica di premi e aggravii d'imposta. Ciò significa che le imprese, da agevolare o penalizzare, dovranno essere scelte sulla base di alcuni requisiti. Ad esempio: le imprese, a seconda del mercato in cui operano, della loro dimensione e della loro propensione all'investimento e all'innovazione (organizzativa, tecnologica, di prodotto ecc.), hanno sperimentato negli ultimi anni diverse condizioni di concorrenza internazionale che hanno condizionato la dinamica dei loro prezzi relativi e quindi dei loro profitti. Il governo regionale ha in mano un'imposta come l'IRAP che consente di rilanciare l'attività di tutte quelle imprese che se lo meritano, cioè coloro che sono state molte esposte alla concorrenza estera, che hanno dovuto sostenere una crescita dei costi di produzione più sostenuta dei relativi prezzi e che, per mantenere quote di mercato, hanno investito aumentando lo stock di capitale di partenza. Questo è sicuramente un sottoinsieme di contribuenti virtuosi per l'intero sistema economico regionale a cui la Regione può (deve) concedere aiuti fiscali, prelevando più risorse da chi, invece, si trova nella situazione diametralmente opposta, cioè chi negli ultimi anni ha beneficiato di posizioni di rendita (scarsa esposizione alla concorrenza internazionale), che gli hanno consentito alti guadagni senza bisogno di investire.

In definitiva: quando una base imponibile – come quella dell'IRAP – ha ricadute in termini di politica economica generale, è opportuno modulare la relativa tassazione andando nella direzione della selettività? Sicuramente sì, in quanto le Regioni potranno utilizzare una fiscalità sempre più selettiva, al fine di concedere incentivi fiscali in favore di chi investe in modo innovativo (ricerca e sviluppo), chi predilige il finanziamento con capitale di rischio, chi produce beni che sostengono i consumi nazionali, chi contribuisce a far emergere il lavoro nero ecc.

In questo caso la politica fiscale regionale si allontanerà definitivamente dall'obiettivo della neutralità, per essere più incisiva e più efficiente.



#### 4. I PROBLEMI PIÙ SENTITI DALLE REGIONI

I problemi principali incontrati dalle Regioni in questi primi dieci anni possono essere sintetizzati nella generale difficoltà di mantenere in equilibrio un bilancio che, sul lato delle entrate, dipende fortemente da un tributo definito come proprio, ma che, di fatto, continua ad essere un'imposta erariale amministrata dallo Stato. Ciò comporta notevoli svantaggi per le regioni che sono di fatto escluse dal processo di riscossione dell'IRAP che è bene evidenziare.

Per quanto riguarda l'IRAP privata, l'imposta viene pagata dai contribuenti tramite il modello F24 di delega postale o bancaria: i flussi di pagamento sono gestiti dalla Struttura di gestione dell'Agenzia delle Entrate che provvede sia a separare il gettito dei tributi erariali da quelli regionali, sia ad effettuare le compensazioni fra crediti e debiti d'imposta. L'accredito dell'IRAP a favore delle Regioni viene effettuato su conti bancari appositi creati presso la Banca d'Italia (Tesoreria unica centrale): in realtà questi conti sono infruttiferi e non accessibili da parte delle Regioni; si tratta cioè di conti di deposito dove vengono registrati i crediti dello Stato nei confronti delle Regioni. Quest'ultime ricevono in entrata i flussi IRAP solo quando la Ragioneria Generale dello Stato dà l'ordine di pagamento, che però segue i tempi del finanziamento della spesa sanitaria. Tale finanziamento, infatti, non può aspettare l'effettiva disponibilità delle risorse ma deve garantire in modo continuo la copertura mensile del fabbisogno sanitario: si ricorre al metodo dell'anticipazione di cassa (fondata sul fabbisogno e non sul gettito tributario riscosso), che altro non è che un trasferimento erariale. Il sistema delle anticipazioni trova termine quando si conclude la contrattazione fra Governo e Regioni, che si esprime negli accordi definiti all'interno delle delibere CIPE; successivamente è possibile conteggiare l'eventuale discrasia fra le risorse versate e quelle dovute a ciascuna Regione. Questo meccanismo, correlato con gli accordi sulla sanità ma sganciato dalle effettive riscossioni di gettito, spiega perché gli incassi della Regione sono regolarmente diversi dalle entrate IRAP di quella Regione, così come dimostrano le ampie giacenze nei conti presso la Banca d'Italia intestati alla Regione stessa. Si tratta di un sistema che, nella pratica, rende inesistente l'autonomia regionale nei confronti del suo tributo proprio principale.

Per quanto riguarda poi l'IRAP relativa alle specifiche manovre regionali, il sistema di riscossione segue lo stesso procedimento, che confluisce i flussi nei soliti conti bancari. In questo caso i ritardi della burocrazia governativa nel ricostruire a posteriori il gettito corrispondente all'aliquota aggiuntiva rappresentano sicuramente il principale problema per i bilanci regionali. Di recente sono stati conteggiati i risultati delle manovre al rialzo decise da alcune Regioni nel 2002, prima del blocco delle addizionali locali durato fino al 2006 compreso.

Nella situazione attuale diverso è soltanto il caso dell'IRAP che deriva dal recupero dell'evasione: alcune convenzioni sottoscritte dalle Regioni con l'Agenzia delle Entrate stabiliscono infatti, che questi introiti, una volta accertati, siano immediatamente registrati presso i conti correnti bancari di ogni Regione, al di fuori quindi della Tesoreria unica.

Ma l'interferenza dello Stato non si è manifestata soltanto nel farraginoso processo di riscossione da parte delle Regioni, ma soprattutto nelle modifiche alla disciplina IRAP contenute nelle Leggi Finanziarie annuali dello Stato, che puntualmente hanno provocato effetti negativi sui bilanci regionali.

Un excursus sulle ultime dieci finanziarie (dal 1999 al 2008) è utile per riepilogare come e quanto il governo centrale abbia manovrato questa imposta, che molti all'inizio hanno erroneamente considerato un tributo regionale a tutti gli effetti.

Le prime due Finanziarie, subito dopo l'introduzione dell'IRAP, intervengono solo con ritocchi normativi: nella *Finanziaria 1999* il Governo si limita a modificare alcuni passi della legge 662/96 (Misure per la razionalizzazione della finanza pubblica), specificando che alle



Regioni è attribuita la facoltà di variare, e non solo di aumentare, l'aliquota IRAP di un punto percentuale. La *Finanziaria 2000*, poi, protrae di un anno (ma la proroga diventerà più lunga) il trattamento agevolato per l'agricoltura, così come quello penalizzante per le banche e le assicurazioni, che sarebbero dovuti durare soltanto tre anni, cioè dal 1998 al 2000.

Ma con la *Finanziaria 2001* lo Stato inizia a intervenire più pesantemente sulla disciplina dell'IRAP, stabilendo deduzioni di base imponibile: al di sotto dei 350 milioni di vecchie lire la base imponibile viene ridotta di 10 milioni (che diventano rispettivamente 7,5-5-2,5 milioni per scaglioni d'imponibile compresi fra 350 e 350,3 milioni di lire in modo da garantire una gradualità nel passaggio fra soggetti agevolati e non). La deduzione riguarda tutti i soggetti passivi privati e, secondo le previsioni dell'epoca, avrebbe dovuto comportare un risparmio d'imposta medio di 425mila lire per le imprese, 190mila per gli agricoltori e 540 mila per le banche e assicurazioni. Si prevede inoltre l'esenzione dall'IRAP delle somme erogate da pubbliche amministrazioni e dalle Università a titolo di borse di studio, introdotta in via permanente. Infine, si proroga ancora una volta il regime ad aliquota agevolata per il settore agricolo, con la prospettiva di applicare quella ordinaria solo dal 2004.

La *Finanziaria 2002* non si sbilancia più di tanto, nell'attesa di capire gli effetti sulla finanza regionale della nuova Legge costituzionale del 2001, e quindi non risulta particolarmente invasiva per le Regioni: riconferma l'aliquota all'1,9% per l'agricoltura e consente un'esenzione dell'IRAP per le imprese che attuino operazioni di regolarizzazione del sommerso (per esse l'imposta non è dovuta fino a concorrenza dell'aumento di reddito imponibile dichiarato come effetto dell'emersione del lavoro nero), che non preoccupa più di tanto le casse regionali.

La *Finanziaria 2003* segna, invece, un momento storico particolare stabilendo nuove regole che non sono affatto neutrali nei confronti dei bilanci delle amministrazioni pubbliche regionali e locali. L'elemento portante di questa manovra è l'avvio della riduzione della pressione fiscale, che costituisce il primo modulo di attuazione del disegno di legge delega in materia fiscale: prevede sgravi dell'IRPEF, la riduzione di due punti dell'IRPEG (dal 36 al 34%) e una rimodulazione dell'IRAP. Introduce anche il concordato triennale preventivo, il concordato per gli anni pregressi, la chiusura delle liti fiscali pendenti e, inoltre, proroga lo "scudo fiscale" (sanatoria di posizioni fiscali irregolari per favorire il rientro dei capitali all'estero). La copertura finanziaria delle riduzioni fiscali viene trovata nel mix fra blocco delle assunzioni, contenimento delle spese, taglio ai trasferimenti, obbligo di contenimento del disavanzo e congelamento delle addizionali locali. Con la *Finanziaria 2003*, quindi, trova piena espressione l'autorità dello Stato sui governi decentrati: il divieto di aumentare le addizionali regionali e locali all'IRPEF e dell'IRAP, stabilito in attesa di definire i meccanismi strutturali del federalismo fiscale in sede di Conferenza unificata, inibisce completamente l'autonomia fiscale – peraltro limitata – delle Regioni e delle autonomie locali. Sull'IRAP poi s'introducono cambiamenti nel calcolo del valore della produzione netta che contribuiscono a ridurre stabilmente la base imponibile IRAP e il gettito che ne deriva per le Regioni. Le nuove deduzioni riguardano principalmente i contributi per infortuni sul lavoro e le spese per il personale apprendista, con contratti di formazione lavoro e disabile, pari a 7.500 euro se la base imponibile è al di sotto dei 180mila euro (anche in questo caso le deduzioni diminuiscono nell'intorno di tale soglia). Inoltre, ai contribuenti con componenti positivi della base imponibile IRAP non superiori a 400mila euro spetta una deduzione di 2mila euro per ogni lavoratore dipendente fino ad un massimo di 5 (escluso apprendisti e formazione lavoro). Continua il trattamento di favore per le imprese agricole soggette all'IRAP.



Anche l'anno seguente, con la *Finanziaria 2004*, gran parte di queste disposizioni sono confermate: restano congelate le addizionali IRPEF e l'IRAP e sono prorogate tutte le sanatorie fiscali della Finanziaria 2003.

Il blocco delle maggiorazioni dell'aliquota IRAP, così come delle addizionali locali, è ribadito nella *Finanziaria 2005*, che però rimette mano alla base imponibile IRAP con nuove forme di deduzione. Si prevedono tre diverse misure di riduzione della base imponibile:

- la deducibilità integrale e permanente dei costi per il personale addetto alla ricerca (di base e applicata) e sviluppo,
- la modifica degli importi delle deduzioni per le piccole imprese (8mila euro per imponibili inferiori a 180mila euro circa),
- e una deduzione annuale delle spese per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato, fino ad un massimo di 20mila euro per ogni neoassunto, da applicare per i primi tre anni (il beneficio fiscale aumenta per le imprese nelle aree svantaggiate del Paese grazie all'applicazione di un moltiplicatore).

L'obiettivo è quello di incentivare gli investimenti produttivi nel settore della ricerca e gli incrementi occupazionali e l'IRAP è lo strumento fiscale che meglio si presta a tal fine, perché le strategie delle imprese sono altamente sensibili alle variazioni attese del carico fiscale. Nel 2005 poi il D.L. sulla competitività apporta ulteriori agevolazioni ai soggetti che effettuano nuove assunzioni.

Nell'alternarsi fra Finanziarie più o meno incidenti rispetto all'IRAP e alla finanza regionale, si arriva così alla *Finanziaria 2006* che non presenta novità di rilievo: il blocco delle addizionali è riconfermato, sull'IRAP viene annunciato un intervento di riduzione della base imponibile IRAP poi sostituito da un taglio dell'1% sui contributi sociali a favore dei datori di lavoro e, infine, s'introduce nuovamente il concordato fiscale preventivo.

Con la *Finanziaria 2007*<sup>14</sup> lo Stato utilizza di nuovo l'IRAP, modificandone la disciplina, per favorire la competitività delle imprese e l'occupazione stabile. Allo scopo di ridurre gli oneri riferibili al costo del lavoro (responsabili del c.d. cuneo fiscale, cioè della differenza fra il costo del lavoro per l'impresa e la retribuzione netta del lavoratore), per tutti i soggetti passivi diventano deducibili alcuni costi che prima non lo erano e ciò comporterà un minor pagamento dell'IRAP (3 miliardi di euro nel 2007; 4,7 nel 2008). Per determinare il valore della produzione netta (base imponibile IRAP) valgono infatti le seguenti nuove fattispecie deducibili:

- 5mila euro su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato (che salgono a 10mila per le regioni meridionali) con un tetto di 200mila euro per impresa;
- i contributi sociali (assistenziali e previdenziali) versati per il personale stabile dipendente;
- 2mila euro per ogni dipendente fino ad un massimo di 5 (quindi 10mila euro è l'importo massimo) se i componenti positivi che concorrono a formare il valore della produzione non superano i 400mila euro l'anno.

Si tratta di un'importante misura per lo sviluppo (pari alla metà delle minori entrate previste dalla Finanziaria 2007), che ha il pregio di avviare quell'alleggerimento dell'incidenza del costo del lavoro sull'imponibile IRAP, che da molto tempo era stato promesso al mondo delle imprese. A dire il vero i benefici concessi non sono però ampi come sembrano, perché la Finanziaria 2007 stabilisce anche un aumento delle aliquote dei contributi previdenziali, da cui il Governo si attende un volume di entrate pari a quasi il doppio degli sgravi concessi (4,8 miliardi di euro). Dal momento che l'aumento dei contributi previdenziali ricadrà anche sui datori di lavoro, oltre che sui lavoratori, in definitiva la riduzione del cuneo fiscale è in parte "autofinanziata" proprio dalle stesse imprese.

---

<sup>14</sup> Per un approfondimento sui provvedimenti sull'IRAP contenuti nelle ultime due finanziarie (2007 e 2008) si rinvia all'Appendice.



Da non dimenticare, poi, che la Finanziaria 2007 rimuove il blocco al rialzo delle addizionali IRPEF e delle aliquote IRAP, riattribuendo a Regioni ed Enti locali l'autonomia fiscale che spetta loro (per gli enti locali l'autonomia risulta anche ampliata grazie alla maggiorazione delle aliquote esistenti e all'introduzione di nuovi strumenti fiscali come l'imposta di scopo). Questa è sicuramente una delle novità più apprezzabili della Finanziaria 2007: il trasferimento ai governi locali di una maggiore responsabilità anche sulle entrate è infatti indispensabile per proseguire nell'attuazione della riforma federalista. La questione, poi, va collegata al nuovo Patto di Stabilità (la voce più incisiva di riduzione delle spese della Finanziaria 2007), che segna il ritorno alla logica del saldo: questo cambiamento positivo non avrebbe senso se non fosse accompagnato da una maggior libertà di azione dei governi locali anche sulle entrate<sup>15</sup>.

Infine, l'IRAP è di nuovo al centro della manovra di riduzione della pressione fiscale per le imprese portata avanti dalla *Finanziaria 2008*; in particolare, la manovra finanziaria mira da un lato alla semplificazione e alla trasparenza delle regole fiscali per diminuire gli oneri amministrativi e dall'altro, al taglio delle aliquote per ridare competitività al sistema produttivo italiano nel contesto europeo.

Nel caso dell'IRAP la semplificazione deriva soprattutto dalla possibilità di sganciare la base imponibile da specifiche regole fiscali e di derivarla più semplicemente dai dati economici di bilancio (gli stessi usati per calcolare il PIL nella contabilità nazionale). Vengono così eliminate le differenze fra i valori del bilancio civilistico e quelli utilizzati finora a fini fiscali, aumentando la trasparenza e la chiarezza delle informazioni. Rispetto all'obiettivo della semplificazione, va anche ricordato il provvedimento con cui i contribuenti piccoli, al di sotto di una soglia di fatturato (30mila euro/anno), sono stati esonerati dal pagamento di IRPEF/IRAP/IVA e assoggettati invece ad una semplice imposta sostitutiva secca pari al 20% sul saldo di cassa.

L'aliquota base dell'IRAP, poi, passa dal 4,25% al 3,9% (quella dell'IRES dal 33% al 27,5%) con la conseguenza che le Regioni dovranno riparametrare in ribasso tutte le eventuali aliquote differenziate da esse stabilite, agganciandosi al nuovo valore di riferimento (il coefficiente 0,9176). Si proroga inoltre l'aliquota IRAP agevolata (1,9%) per le cooperative e i consorzi che forniscono servizi di selvicoltura. A fronte di questo taglio dell'aliquota si accompagna un ampliamento della base imponibile. Eccetto infatti l'aumento della franchigia per le piccole imprese, portata fino a 9.500 euro, ai fini IRAP vengono stabilite l'indeducibilità degli ammortamenti anticipati, la riduzione delle deduzioni forfetarie e di quelle da lavoro dipendente (per l'IRES anche l'indeducibilità degli interessi passivi netti). L'effetto congiunto è comunque positivo per il contribuente, che pagherà meno IRAP: l'aumento della base imponibile serve però a contenere il calo di gettito che, per effetto della riduzione d'aliquota, sarebbe stato troppo elevato.

Un'altra novità riguarda la modalità di dichiarazione: dal 2008 la dichiarazione annuale dell'IRAP non sarà più all'interno del Modello UNICO, ma le imprese potranno presentarla direttamente alla propria Regione di domicilio fiscale. Secondo il parere delle Regioni questo non sarà un gran cambiamento sostanziale, se il flusso dei pagamenti continuerà ad essere centralizzato com'è oggi; anzi, sono molti a ritenere che questo provvedimento servirà soltanto a costringere tutte le Regioni, che ancora non lo hanno fatto, a convenzionarsi con l'Agenzia delle entrate per gestire le dichiarazioni IRAP.

La vera svolta è invece rappresentata dalla prospettiva di regionalizzazione dell'IRAP, prevista dal 1.1.2009. A partire da questa data, se non interverranno cambiamenti nella prossima Finanziaria 2009, per l'IRAP si prevede l'istituzione tramite Legge regionale, con la

---

<sup>15</sup> Per un approfondimento degli aspetti connessi agli effetti del patto di stabilità sui Comuni piemontesi si rinvia a IRES, 2008 (a cura di Maurizio Delfino e Magda Zanoni), *“Le strategie finanziarie dei Comuni piemontesi”*, Contributi di ricerca, n. 218/2008.



possibilità per le Regioni di stabilire anche deduzioni sulla base imponibile. Le conseguenze di questa novità potrebbero essere davvero importanti: in linea di principio lo Stato non potrà più intervenire sull'IRAP se varrà la legislazione regionale; inoltre, potrà divenire praticabile la riscossione diretta del tributo, ma in questa eventualità si dovrebbe prima risolvere il problema delle esigenze di cassa delle Regioni che devono finanziare la sanità con continuità.

Da questa sintesi sugli interventi normativi dello Stato sul funzionamento dell'IRAP, a dieci dalla sua introduzione, si possono trarre alcune considerazioni:

- le varie Finanziarie qui richiamate hanno in genere provocato riduzioni di gettito per le Regioni italiane, stabilendo nella maggior parte dei casi deduzioni di base imponibile. Queste deduzioni si sono via via sommate alle precedenti (anche quando sono state introdotte in via temporanea, la loro applicazione era comunque estesa ai 3-4 periodi d'imposta successivi) e ciò spiega come, in dieci anni, la modalità di calcolo dell'imposta da pagare sia diventata sempre più articolata e complessa;
- è fuori di dubbio che finora l'IRAP sia stata un'imposta statale, il cui gettito è stato attribuito alle Regioni. La discrezionalità regionale sull'aliquota, sebbene circoscritta ma potenzialmente significativa, non ha potuto fino ad oggi esplicarsi in modo compiuto (cfr.: paragrafo precedente);
- le Regioni (quasi tutte) hanno capito fin dall'inizio che l'IRAP era un'imposta erariale (e, forse, desiderato che rimanesse tale): lo dimostra il fatto che hanno sempre accettato, più o meno passivamente, le varie Finanziarie in cui lo Stato impostava risparmi di entrate tramite riduzioni di gettito regionale. Solo gli studiosi si sono illusi che l'IRAP fosse la prima grande imposta regionale;
- la Finanziaria 2008 potrebbe aver aperto uno spiraglio per far diventare l'IRAP una vera e propria imposta regionale. La concomitanza dello sblocco delle aliquote regionali con la possibilità a breve di modificarne la base imponibile, oltre che di disporre immediatamente del gettito raccolto e di beneficiare dell'eventuale recupero dalla lotta all'evasione, potrà effettivamente cambiare la natura dell'IRAP e trasformarla in un tributo regionale a tutti gli effetti.





## SECONDA PARTE

## L'IRAP DICHIARATA IN PIEMONTE

## 5. IL QUADRO AGGREGATO

A partire dalle dichiarazioni individuali per l'universo dei contribuenti piemontesi, e in particolare dalle informazioni contenute nel quadro IQ dei modelli UNICO, è possibile conoscere nel dettaglio le caratteristiche dell'IRAP dichiarata dal settore privato che opera in Piemonte.

Aggregando le dichiarazioni per settore, per natura giuridica, per ampiezza della base imponibile e per area territoriale, si possono valutare le "dimensioni" della principale imposta regionale, in termini sia di contribuenti che di base imponibile e di gettito.

I dati, che sono riportati qui di seguito, provengono dall'archivio CENT (cruscotto delle entrate tributarie) gestito dalla Sogei e disponibile presso la Direzione Bilancio della Regione Piemonte; la gestione diretta dell'archivio delle dichiarazioni IRAP individuali da parte dell'amministrazione regionale continua infatti a mostrare grosse lacune e incoerenze, che ne hanno impedito l'utilizzo e sulle quali ci siamo già soffermati nel precedente lavoro (cfr.: IRES Piemonte, 2005). In realtà è bene ricordare che il possesso delle dichiarazioni IRAP individuali, organizzate in un'unica banca dati completa, verificata e aggiornata con regolarità, sarebbe fondamentale per raggiungere quell'autonomia decisionale in campo fiscale che tutti i governi regionali dovranno assumere in un assetto federalista.

Da CENT risulta che i contribuenti del Piemonte con dichiarazione IRAP nell'anno d'imposta 2003 sono pari a quasi 429mila, un ammontare in lieve aumento rispetto al 2002 (+1%) ma cresciuto del 13% rispetto ai soggetti passivi del 2000 (Tab. 5.1). Di questi contribuenti la quasi totalità è rappresentata da soggetti privati, ovvero 426mila nell'ultimo anno disponibile.

TABELLA 5.1 – CONTRIBUENTI, BASE IMPONIBILE E GETTITO IRAP IN PIEMONTE

*Milioni di euro e unità*

	<i>Anno d'imposta</i>				<i>Variazioni % annue</i>			<i>Compos. %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2001-2000</i>	<i>2002-2001</i>	<i>2003-2002</i>	<i>2003-2000</i>	<i>2003</i>
Base imponibile	56.677	54.016	55.110	55.069	-4,7	2,0	-0,1	-2,8	100,0
Imposta netta	2.694	2.490	2.515	2.525	-7,6	1,0	0,4	-6,3	100,0
N° dichiarazioni	379.188	411.562	424.018	428.799	8,5	3,0	1,1	13,1	100,0
di cui PUBBLICA									
Base imponibile	6.339	4.033	3.905	4.252	-36,4	-3,2	8,9	-32,9	7,7
Imposta netta	538	343	331	361	-36,2	-3,5	9,1	-32,9	14,3
N° dichiarazioni	2.474	2.458	2.265	2.287	-0,6	-7,9	1,0	-7,6	0,5
di cui PRIVATA									
Base imponibile	50.338	49.983	51.205	50.817	-0,7	2,4	-0,8	1,0	92,3
Imposta netta	2.156	2.147	2.184	2.164	-0,4	1,7	-0,9	0,4	85,7
N° dichiarazioni	376.714	409.104	421.753	426.512	8,6	3,1	1,1	13,2	99,5

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT

Il gettito IRAP complessivamente dichiarato ammonta nel 2003 a poco più di 2,5 miliardi di euro e corrisponde a una base imponibile di 55 miliardi di euro: dal settore privato derivano



quasi 51 miliardi di euro di base imponibile e circa 2,2 miliardi d'imposta.

Rispetto al 2000 il gettito dell'IRAP privata è rimasto sostanzialmente stabile, con un andamento oscillante nei vari anni: complessivamente questa fonte d'entrata è sicuramente cresciuta meno della totalità delle risorse tributarie proprie incassate dalla Regione Piemonte nello stesso periodo. È così che nel 2003 l'IRAP privata costituisce il 41% dei tributi propri regionali (comprensivi della compartecipazione IVA), mentre nel 2000 ne rappresentava una quota pari al 50%.

Rispetto alla crescita numerica dei contribuenti, la base imponibile e il relativo gettito IRAP non sono aumentati con la stessa intensità, evidenziando così una riduzione rilevante dell'onere fiscale medio per impresa, che nel settore privato scende da 5.700 a circa 5.100 euro. In particolare il calo d'imposta nel 2003 può essere messo in relazione sia al crescente fenomeno di esternalizzazione di forza lavoro, tramite l'acquisizione di partita IVA e la trasformazione di lavoro dipendente in lavoro autonomo, sia all'effetto delle deduzioni forfetarie (8mila euro su imponibili di 400mila euro) che in alcuni casi hanno ridotto in modo significativo il debito d'imposta dovuto.



## 6. L'IRAP PER SETTORE D'ATTIVITÀ

La distribuzione settoriale dei contribuenti piemontesi appare assai concentrata (Tab. 6.1): il 28% dei soggetti che pagano l'IRAP opera nel settore del commercio (compresi alberghi e ristoranti), il 16% nel campo dell'informatica-ricerca-attività professionali, il 13% nel settore delle costruzioni e il 10-11% circa rispettivamente nell'industria manifatturiera e in agricoltura.

Questo è il quadro relativo al 2003, anno d'imposta in cui solo una quota irrisoria delle imprese dichiaranti risulta priva del codice settoriale (l'assenza del codice settoriale d'appartenenza negli archivi degli anni precedenti era molto più diffusa).

Dal punto di vista della base imponibile e del gettito (Graf. 6.2), lo scenario settoriale appare relativamente più distribuito, seppur alcuni campi di attività risultino prevalenti. Solo quattro settori coprono quote di gettito superiori al 6%: si tratta dell'intermediazione monetaria e finanziaria (10%), del commercio (al dettaglio e all'ingrosso) e dell'informatica, ricerca e altre attività professionali (entrambi a quota 11%) e infine dei trasporti (17%). Altri quattro settori rivestono un peso percentuale intorno al 5-6% del totale regionale e sono: le costruzioni, la produzione di metallo, la meccanica e i mezzi di trasporto. Tutti gli altri rappresentano quote d'imposta inferiori al 3%.

In termini di comparto d'attività il gettito dell'IRAP privata in Piemonte proviene per il 57% dal terziario, per il 42% dal comparto industriale e per meno dell'1% dal settore agricolo: negli anni è progressivamente aumentata la quota imputabile al settore dei servizi.

Dalla dinamica relativa all'ultimo anno si rileva una forte variabilità nei tassi di crescita settoriali del gettito IRAP:

- vi sono molti settori che sperimentano tassi di riduzione ben al di sopra di quello medio regionale: è il caso del settore alimentare (-31%), della produzione e distribuzione di energia, gas e acqua (-19%), della elettronica (-12%), della meccanica (-7%) e dell'agricoltura (-6%);
- pochi settori quasi in linea con la media regionale: si pensi alla chimica e ai trasporti (intorno al -2%);
- altri, viceversa, che manifestano un trend positivo: si tratta di molte attività concentrate nei servizi, come quelle del commercio (+4%) e dell'intermediazione finanziaria (+6%), ma anche di attività manifatturiere come quelle nel settore della lavorazione dei minerali non metalliferi (+15%), della gomma/materie plastiche (+9%) e della carta/editoria (+3%).

In definitiva, limitarsi a dire che in Piemonte la base imponibile e il gettito IRAP nel 2003 sono diminuiti rispetto all'anno precedente di circa un punto percentuale, significherebbe trascurare un'ampia varietà di situazioni settoriali che hanno registrato andamenti molto differenziati fra loro.

Al di là del fatto che l'analisi settoriale potrebbe spingersi ad un dettaglio ben superiore a quello qui utilizzato per capire meglio gli andamenti dei casi più "anomali", in generale l'andamento differenziato fra i settori è un elemento di conoscenza importante per l'amministrazione regionale, perché è il risultato dell'azione congiunta di una serie di fattori, fra cui la diversa reattività di ogni tipologia di attività alla congiuntura economica regionale e nazionale, ma anche il diverso grado di "emersione" della base imponibile fra i vari settori.

**CONTRIBUTI DI RICERCA**

TABELLA 6.1 – CONTRIBUENTI E IMPOSTA IRAP IN PIEMONTE PER SETTORE ECONOMICO. ANNO D'IMPOSTA 2002-2003 – UNITÀ, VALORI PERCENTUALI E IN MIGLIAIA DI EURO

	Contribuenti			Imposta			
	2002	2003	Var.% 03-02	2002	2003	Var.% 03-02	% 2003
Agricoltura, caccia e silvicoltura	42.887	43.825	2,2	18.388	17.322	-5,8	0,8
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	68	66	-2,9	17	25	47,6	0,0
<b>AGRICOLTURA</b>	<b>42.955</b>	<b>43.891</b>	<b>2,2</b>	<b>18.406</b>	<b>17.348</b>	<b>-5,7</b>	<b>0,8</b>
Estrazione minerali	331	320	-3,3	4.331	4.556	5,2	0,2
Alimentari, bevande e tabacco	5.035	4.997	-0,8	68.223	47.169	-30,9	2,2
Tessili ed abbigliamento	4.320	4.135	-4,3	64.720	61.800	-4,5	2,9
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	235	215	-8,5	1.662	1.602	-3,6	0,1
Legno e prodotti in legno	3.181	3.114	-2,1	12.237	12.385	1,2	0,6
Carta, stampa ed editoria	2.572	2.493	-3,1	49.701	51.434	3,5	2,4
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	19	21	10,5	2.701	2.763	2,3	0,1
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	456	444	-2,6	35.419	34.766	-1,8	1,6
Articoli in gomma e materie plastiche	1.328	1.291	-2,8	54.441	59.519	9,3	2,8
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	1.473	1.503	2,0	25.577	29.397	14,9	1,4
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	10.377	10.243	-1,3	125.928	126.049	0,1	5,8
Macchine ed apparecchi meccanici	5.008	4.756	-5,0	126.265	116.803	-7,5	5,4
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	5.261	5.126	-2,6	62.670	54.891	-12,4	2,5
Mezzi di trasporto	873	832	-4,7	116.997	117.372	0,3	5,4
Altre industrie manifatturiere	4.058	4.013	-1,1	21.665	21.918	1,2	1,0
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	407	417	2,5	41.073	33.257	-19,0	1,5
Costruzioni	55.269	56.564	2,3	128.112	135.466	5,7	6,3
<b>INDUSTRIA</b>	<b>100.203</b>	<b>100.484</b>	<b>0,3</b>	<b>941.733</b>	<b>911.154</b>	<b>-3,2</b>	<b>42,1</b>
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	100.272	100.923	0,6	229.542	239.156	4,2	11,1
Alberghi e ristoranti	19.939	20.653	3,6	37.705	39.659	5,2	1,8
Trasporti, magazzino e comunicazioni	13.133	13.111	-0,2	370.957	363.194	-2,1	16,8
Intermediazione monetaria e finanziaria	8.966	8.973	0,1	204.143	215.790	5,7	10,0



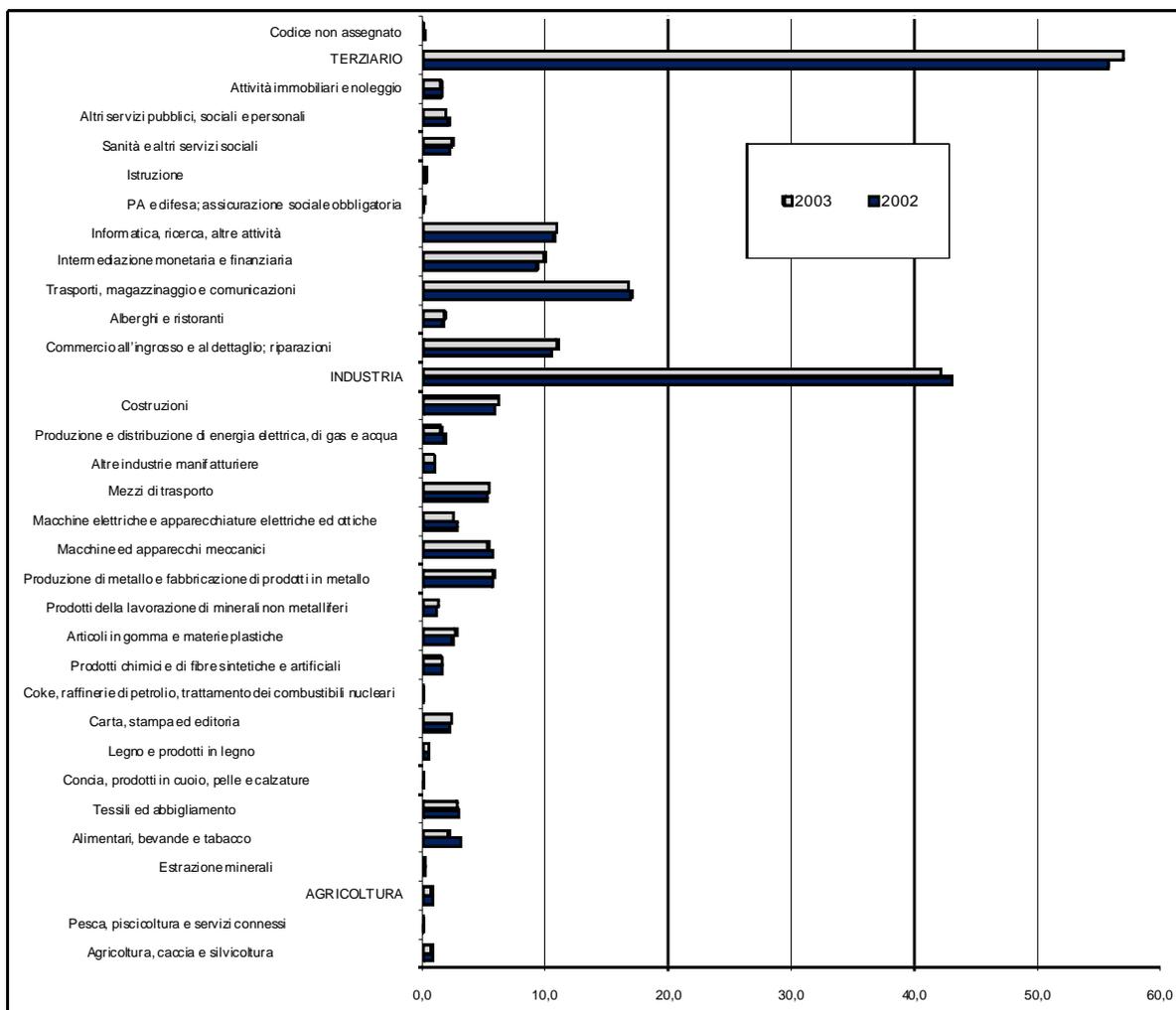
## CONTRIBUTI DI RICERCA

	Contribuenti			Imposta		
	2002	2003	% 03-02	2002	2003	Var.:% 03-02
Informatica, ricerca, altre attività	65.661	68.326	4,1	234.940	236.806	0,8
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	79	69	-12,7	3.028	4.408	45,5
Istruzione	1.916	2.008	4,8	6.813	6.614	-2,9
Sanità e altri servizi sociali	17.387	18.373	5,7	49.431	53.210	7,6
Altri servizi pubblici, sociali e personali	27.620	27.976	1,3	47.696	41.897	-12,2
Attività immobiliari e noleggio	18.338	19.390	5,7	34.990	33.219	-5,1
	<b>273.311</b>	<b>279.802</b>	<b>2,4</b>	<b>1.219.250</b>	<b>1.233.959</b>	<b>1,2</b>
<b>TERZIARIO</b>						<b>57,0</b>
Codice non assegnato	5.284	2.335	-55,8	4.624	1.844	-60,1
<b>TOTALE</b>	<b>421.753</b>	<b>426.512</b>	<b>1,1</b>	<b>2.184.014</b>	<b>2.164.306</b>	<b>-0,9</b>
						<b>100,0</b>

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT



GRAFICO 6.2 – GETTITO IRAP PER SETTORE ECONOMICO IN PIEMONTE. ANNO D'IMPOSTA 2003-2002  
Valori percentuali



A questo proposito, può essere utile porre a confronto la dinamica settoriale del valore aggiunto prodotto in Piemonte con quella della base imponibile IRAP. È noto che non esiste una corrispondenza esatta fra la base imponibile IRAP e il valore aggiunto stimato dalla Contabilità regionale per i settori d'attività economica (ISTAT), sebbene quest'ultimo costituisca a tutti gli effetti la migliore *proxy* dell'imponibile a fini IRAP. È diversa la natura delle due fonti ed è diversa fra i vari settori d'attività l'incidenza delle voci, come l'ammortamento e tutti i vari oneri deducibili, escluse dall'imponibile fiscale (è sicuramente così negli anni qui analizzati, mentre con la Finanziaria 2008 questa dicotomia fra bilancio civile e bilancio fiscale dovrebbe annullarsi). Le differenze più difficili da spiegare sono soprattutto quelle in termini dinamici, ovvero quando si riscontrano andamenti contrapposti per le due grandezze: il caso più sospetto è ovviamente quello in cui all'aumento del valore aggiunto corrisponde invece una riduzione dell'imponibile IRAP dichiarato, sebbene in questo caso occorra ricordare che tale discrasia potrebbe derivare anche dal verificarsi di eventi straordinari (come plusvalenze realizzate da cessioni di cespiti o aziende) che contribuiscono al valore aggiunto ma non rientrano invece nella base imponibile IRAP.

Dalla Tabella 6.3 si possono richiamare, a titolo d'esempio, le discrepanze rilevabili in Piemonte a livello dei macrosettori. Per l'industria in senso stretto si osserva che essa copre quasi il 32% del valore aggiunto regionale e che ha subito un lieve aumento nel 2003



rispetto all'anno precedente, mentre la relativa base imponibile IRAP rappresenta il 42% dell'imponibile totale e nello stesso periodo d'imposta ha mostrato un calo dell'3,2%. Il settore dei servizi, invece, appare sottorappresentato come imponibile IRAP, la cui incidenza sul totale è pari al 56% contro una quota del 66% per il valore aggiunto prodotto: la dinamica nel biennio considerato in questo caso ha lo stesso segno positivo ma risulta molto più contenuta osservando i dati fiscali rispetto a quelli economici (+1,6% per la base imponibile IRAP invece di +5,3% del valore aggiunto). In questo caso la differenza nella composizione del valore aggiunto rispetto alla base imponibile è però in parte riconducibile all'IRAP pubblica: i settori Pubblica amministrazione e difesa, Istruzione, sanità e altri servizi sociali e Altri servizi pubblici sociali e personali sono infatti a prevalente gestione pubblica e quindi buona parte della loro quota di valore aggiunto, pari a circa il 25%, dovrebbe essere esclusa dalla comparazione con la base imponibile IRAP privata.

Nel complesso, a fronte di una crescita del 3,7% per il valore aggiunto (a prezzi base) del Piemonte, nel 2003 la base imponibile dichiarata dalle imprese contribuenti – come abbiamo già visto – è diminuita dello 0,8%.

## CONTRIBUTI DI RICERCA

TABELLA 6.3 – VALORE AGGIUNTO (A PREZZI BASE) E BASE IMPONIBILE IRAP PER SETTORE ECONOMICO IN PIEMONTE. ANNI D'IMPOSTA 2003-2002  
*Valori in milioni di euro e percentuali*

	Valore aggiunto			Base imponibile Ir-4IP			
	2002	2003	Var. 03-02	2002	2003	Var. 03-02	Comp.% 2003
Agricoltura, caccia e silvicoltura	2.018,9	2.018,6	0,0	843,5	783,9	-7,1	1,5
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	5,3	5,0	-6,8	0,6	0,9	48,7	0,0
<b>AGRICOLTURA</b>	<b>2.024,2</b>	<b>2.023,6</b>	<b>0,0</b>	<b>844,1</b>	<b>784,8</b>	<b>-7,0</b>	<b>1,5</b>
Estrazione minerali	228,0	261,0	14,5	101,9	107,7	5,6	0,2
Alimentari, bevande e tabacco	2.457,6	2.510,3	2,1	1.612,6	1.115,8	-30,8	2,2
Tessili ed abbigliamento	2.352,9	2.237,2	-4,9	1.521,3	1.452,6	-4,5	2,9
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	94,2	99,0	5,2	39,1	37,7	-3,6	0,1
Legno e prodotti in legno	535,7	490,8	-8,4	287,9	291,4	1,2	0,6
Carta, stampa ed editoria	1.823,4	1.687,1	-7,5	1.167,2	1.208,3	3,5	2,4
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	262,9	214,0	-18,6	63,6	65,0	2,3	0,1
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	1.224,5	1.130,7	-7,7	833,4	818,1	-1,8	1,6
Articoli in gomma e materie plastiche	1.384,5	1.414,2	2,1	1.281,5	1.400,9	9,3	2,8
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	898,8	819,9	-8,8	601,8	691,7	14,9	1,4
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	4.055,2	4.206,8	3,7	2.966,0	2.967,0	0,0	5,8
Macchine ed apparecchi meccanici	2.990,5	3.213,6	7,5	2.972,2	2.748,5	-7,5	5,4
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	2.125,9	2.261,7	6,4	1.475,8	1.293,5	-12,4	2,5
Mezzi di trasporto	3.280,3	2.982,6	-9,1	2.751,0	2.759,6	0,3	5,4
Altre industrie manifatturiere	946,5	747,6	-21,0	506,1	512,1	1,2	1,0
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	1.666,1	1.762,0	5,8	938,1	765,2	-18,4	1,5
Costruzioni	4.472,2	4.958,3	10,9	3.014,9	3.188,2	5,7	6,3
<b>INDUSTRIA</b>	<b>30.799,2</b>	<b>30.996,9</b>	<b>0,6</b>	<b>22.134,6</b>	<b>21.423,3</b>	<b>-3,2</b>	<b>42,2</b>
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	11.267,3	11.677,9	3,6	5.404,3	5.630,0	4,2	11,1
Alberghi e ristoranti	2.715,0	2.817,1	3,8	886,1	932,4	5,2	1,8
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	6.578,3	7.324,6	11,3	8.325,4	8.239,1	-1,0	16,2
Intermediazione monetaria e finanziaria	4.562,5	4.900,0	7,4	4.560,1	4.792,0	5,1	9,4

CONTRIBUTI DI RICERCA

	Valore aggiunto			Base imponibile IR-AP			
	2002	2003	Var. 03-02	2002	2003	Var. 03-02	Comp.% 2003
Informatica, ricerca, altre attività	8.807,4	9.425,7	7,0	5.540,6	5.590,5	0,9	11,0
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	3.932,9	4.359,8	10,9	71,3	103,8	45,6	0,2
Istruzione	3.669,5	3.884,1	5,8	160,6	156,8	-2,3	0,3
Sanità e altri servizi sociali	4.985,6	5.096,1	2,2	1.203,4	1.334,6	10,9	2,6
Altri servizi pubblici, sociali e personali	3.004,0	3.228,3	7,5	1.131,3	1.001,4	-11,5	2,0
Attività immobiliari e noleggio	12.329,3	12.426,7	0,8	823,3	781,9	-5,0	1,5
<b>TERZIARIO</b>	<b>61.851,8</b>	<b>65.140,4</b>	<b>5,3</b>	<b>28.106,4</b>	<b>28.562,7</b>	<b>1,6</b>	<b>56,2</b>
Codice non assegnato	0,0	0,0		120,0	45,9	-61,8	0,1
<b>TOTALE</b>	<b>94.675,2</b>	<b>98.160,9</b>	<b>3,7</b>	<b>51.205,1</b>	<b>50.816,7</b>	<b>-0,8</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENSIS



I divari settoriali sono evidenti anche osservando come varia l'incidenza media dell'imposta IRAP per ogni singola impresa a seconda dell'ambito d'attività in cui essa opera (Tab. 6.4).

TABELLA 6.4 – IMPOSTA IRAP MEDIA PER SETTORE ECONOMICO D'ATTIVITÀ IN PIEMONTE. ANNO D'IMPOSTA 2003-2002

Valori in euro

	2002	2003	Var. ass.
Agricoltura, caccia e silvicoltura	429	395	-33
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	253	385	132
AGRICOLTURA	428	395	-33
Estrazione minerali	13.086	14.239	1.153
Alimentari, bevande e tabacco	13.550	9.440	-4.110
Tessili ed abbigliamento	14.982	14.946	-36
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	7.076	7.453	377
Legno e prodotti in legno	3.847	3.977	130
Carta, stampa ed editoria	19.324	20.631	1.307
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	142.202	131.573	-10.630
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	77.674	78.304	630
Articoli in gomma e materie plastiche	40.995	46.103	5.108
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	17.365	19.559	2.195
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	12.135	12.306	170
Macchine ed apparecchi meccanici	25.213	24.559	-654
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	11.912	10.708	-1.204
Mezzi di trasporto	134.018	141.073	7.055
Altre industrie manifatturiere	5.339	5.462	123
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	100.918	79.753	-21.165
Costruzioni	2.318	2.395	77
INDUSTRIA	9.398	9.068	-331
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	2.289	2.370	80
Alberghi e ristoranti	1.891	1.920	29
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	28.246	27.701	-545
Intermediazione monetaria e finanziaria	22.769	24.049	1.280
Informatica, ricerca, altre attività	3.578	3.466	-112
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	38.341	63.890	25.549
Istruzione	3.556	3.294	-262
Sanità e altri servizi sociali	2.843	2.896	53
Altri servizi pubblici, sociali e personali	1.727	1.498	-229
Attività immobiliari e noleggio	1.908	1.713	-195
TERZIARIO	4.461	4.410	-51
Codice non assegnato	875	790	-85
TOTALE	5.178	5.074	-104

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO

Se il dato medio regionale indica un gettito IRAP annuo di circa 5mila euro per una generica impresa piemontese, risulta invece che un'impresa chimica sostiene in media un onere di circa 78mila euro, una banca o una società finanziaria un carico di 24mila euro, così come un'impresa meccanica, mentre una tessile di quasi 15mila euro, senza contare i casi particolari della raffinazione di petrolio, della produzione e distribuzione di energia elettrica, gas e acqua e del settore dei mezzi di trasporto, caratterizzati dalla presenza di poche grandi imprese (nell'ultimo caso si pensi ovviamente alla FIAT).



Da notare che nel periodo d'imposta 2003 si riscontra quanto sia diffusa la diminuzione dei valori medi d'imposta pagata per settore, a dimostrazione di come in generale la platea dei contribuenti si sia allargata ma come, al tempo stesso, i soggetti siano diventati mediamente più poveri di base imponibile. Inoltre, si osserva anche che il debito d'imposta ha teso nel tempo a distribuirsi più omogeneamente fra i settori: nel 2003 infatti si è abbassata la variabilità fra i dati medi e anche la distanza fra il gettito medio minimo e quello massimo.





## 7. L'IRAP PER NATURA GIURIDICA

In media in Piemonte il 67% dei contribuenti IRAP è costituito da persone fisiche, il 20% da società di persone e l'11% da società di capitale, oltre ad una piccolissima quota di enti non commerciali inferiore al 2% (Graf. 7.1).

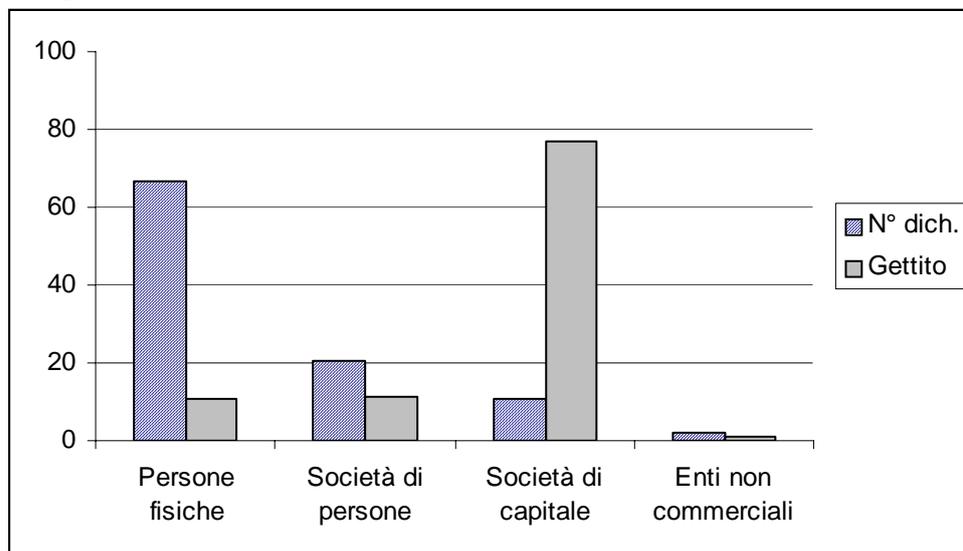
La categoria di contribuenti, che è cresciuta maggiormente in termini percentuali nel 2003 rispetto all'anno precedente, è quella degli enti non commerciali, ma l'incremento assoluto più consistente va attribuito alle persone fisiche (Tab. 7.2): queste ultime hanno registrato un trend in ascesa veramente consistente, passando da 249mila nel 2000 fino a 285mila unità nel 2003 (+36mila contribuenti), da spiegare almeno in parte come conseguenza dell'esternalizzazione del lavoro dipendente. Le società di persone e le società di capitale sono aumentate rispettivamente di 5.000 e 5.200 imprese nei quattro anni considerati, sebbene nell'ultimo anno siano entrambe diminuite, anche se di poco.

L'articolazione del gettito per natura giuridica del contribuente mostra come il 77% del gettito dichiarato provenga dalle società di capitale, mentre il restante 22% sia equamente ripartito fra le persone fisiche e le società di persone, con una lieve prevalenza di quest'ultime (soltanto l'1% proviene dagli enti non commerciali).

La dinamica del gettito, in calo nel 2003, è imputabile alle società di capitale che hanno pagato 35 milioni di euro in meno: aumenta invece il carico fiscale sostenuto dalle persone fisiche e dalle società di persone, che rispettivamente pagano 10 e 6 milioni di euro in più.

GRAFICO 7.1 – CONTRIBUENTI E IMPOSTA IRAP IN PIEMONTE PER NATURA GIURIDICA. ANNO D'IMPOSTA 2003

*Valori percentuali*



Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT



TABELLA 7.2 – CONTRIBUENTI, BASE IMPONIBILE E GETTITO IRAP PER NATURA GIURIDICA IN PIEMONTE

Unità e milioni di euro

	<i>N° dichiarazioni</i>					
	2000	2001	2002	2003	<i>Var. % 2003-00</i>	<i>Var. % 2003-02</i>
Persone fisiche	248.785	271.592	279.992	285.015	14,6	1,8
Società di persone	81.788	85.505	86.971	86.829	6,2	-0,2
Società di capitale	41.698	45.243	47.306	46.953	12,6	-0,7
Enti non commerciali	4.443	6.764	7.484	7.715	73,6	3,1
TOTALE	376.714	409.104	421.753	426.512	13,2	1,1

	<i>Base imponibile</i>					
	2000	2001	2002	2003	<i>Var. % 2003-00</i>	<i>Var. % 2003-02</i>
Persone fisiche	5.743	5.830	5.571	5.777	0,6	3,7
Società di persone	6.077	6.019	5.801	5.923	-2,5	2,1
Società di capitale	38.048	37.669	39.359	38.646	1,6	-1,8
Enti non commerciali	469	464	474	470	0,2	-0,8
TOTALE	50.337	49.982	51.205	50.816	1,0	-0,8

	<i>Imposta netta</i>					
	2000	2001	2002	2003	<i>Var. % 2003-00</i>	<i>Var. % 2003-02</i>
Persone fisiche	232	236	225	235	1,3	4,4
Società di persone	253	250	241	247	-2,4	2,5
Società di capitale	1.649	1.642	1.698	1.663	0,8	-2,1
Enti non commerciali	22	20	20	20	-9,1	0,0
TOTALE	2.156	2.148	2.184	2.165	0,4	-0,9

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT

Naturalmente l'incidenza delle varie tipologie giuridiche cambia da un settore all'altro (e anche da una zona territoriale all'altra), in funzione del fatto che in genere l'elevata dimensione aziendale, e quindi la forma societaria, si accompagna ad una maggiore intensità capitalistica dei processi di produzione. Di conseguenza, anche il contributo al gettito IRAP da parte di ciascuna tipologia d'impresa varia da settore a settore, proprio perché risente della diversa dimensione d'impresa che caratterizza le varie tecnologie produttive (Tab. 7.3).



TABELLA 7.3 – IMPOSTA IRAP IN PIEMONTE PER SETTORE PRODUTTIVO. ANNO D'IMPOSTA 2003

*Composizione percentuale per natura giuridica*

	<i>Enti non commerciali</i>	<i>Persone fisiche</i>	<i>Società capitali</i>	<i>Società persone</i>
Agricoltura, caccia e silvicoltura	0,4	57,3	11,3	31,0
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	0,7	27,6	18,2	53,5
Estrazione minerali	0,0	3,4	83,2	13,4
Alimentari, bevande e tabacco	0,0	6,3	80,3	13,4
Tessili ed abbigliamento	0,0	4,8	85,1	10,1
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	0,0	14,1	70,7	15,2
Legno e prodotti in legno	0,0	12,2	57,2	30,7
Carta, stampa ed editoria	0,1	1,8	88,9	9,2
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	0,0	0,5	98,4	1,1
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	0,0	0,4	97,8	1,9
Articoli in gomma e materie plastiche	0,0	1,4	92,8	5,8
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	0,0	2,9	85,9	11,2
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	0,0	7,0	73,9	19,1
Macchine ed apparecchi meccanici	0,0	2,7	88,6	8,6
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	0,0	4,6	84,8	10,6
Mezzi di trasporto	0,0	0,3	98,4	1,3
Altre industrie manifatturiere	0,0	9,0	72,2	18,8
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	0,0	0,1	99,4	0,4
Costruzioni	0,0	26,6	48,4	25,1
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	0,0	21,6	56,0	22,3
Alberghi e ristoranti	0,9	14,1	59,0	26,0
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	0,0	2,4	95,0	2,5
Intermediazione monetaria e finanziaria	0,1	3,6	93,7	2,7
Informatica, ricerca, altre attività	0,5	23,5	60,6	15,4
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	1,0	0,3	98,5	0,2
Istruzione	41,6	6,4	39,7	12,3
Sanità e altri servizi sociali	8,3	46,2	38,8	6,7
Altri servizi pubblici, sociali e personali	22,1	11,0	56,4	10,4
Attività immobiliari e noleggio	0,1	5,4	69,5	25,0
Codice non assegnato	79,9	13,8	1,3	5,1
TOTALE	0,9	10,9	76,8	11,4

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT

In particolare, vi sono settori in cui la concentrazione di società di capitali è elevatissima, avvicinandosi quasi alla totalità delle imprese: è questo il caso del settore chimico, della raffinazione del petrolio e trattamento dei combustibili, dei mezzi di trasporto, della produzione di energia, gas e acqua e dell'intermediazione monetaria e finanziaria. Sul fronte opposto si trovano invece settori nei quali oltre la metà delle imprese (22% è la quota media regionale) è rappresentata da società di persone o persone fisiche. Si tratta, ovviamente, di attività che ricadono nel settore primario (agricoltura, caccia e pesca) o in quello terziario (commercio all'ingrosso e al dettaglio, alberghi e ristoranti, liberi professionisti ecc.), ma anche di attività manifatturiere (come quella relativa alla lavorazione del legno) o appartenenti al settore edile, dove le piccole e piccolissime imprese sono particolarmente diffuse.

Si possono, infine, ricordare i valori medi di imposta IRAP pagati in Piemonte da ogni tipologia d'impresa sempre nell'anno d'imposta 2003: mentre una ditta individuale supera di poco gli 800 euro all'anno e una società di persone o anche un ente non commerciale



possono sostenere un carico medio di circa 2.5-2.8mila euro, l'esborso medio di una società di capitale è enormemente più elevato, superiore ai 35mila euro.

Questi dati sulla distribuzione di frequenza del numero dei contribuenti e degli ammontari di imposta rispetto alla natura giuridica dell'impresa contribuente sono essenziali per una Regione che intenda impostare una propria manovra fiscale, modulando l'aliquota IRAP per settore d'attività. Ogni manovra fiscale potrebbe ricadere su un gruppo esteso o esiguo di contribuenti e, al tempo stesso, potrebbe avere un impatto rilevante o contenuto di gettito: ciò significa che, selezionando in modo opportuno le imprese, la Regione potrebbe ottenere grossi volumi aggiuntivi di gettito con un piccolo ritocco dell'aliquota in rialzo oppure, in caso di ribasso, perdere una grossa quota delle proprie entrate tributarie. È evidente quindi l'importanza che l'amministrazione regionale possa prevedere e monitorare nel tempo gli effetti delle proprie manovre sull'IRAP.



## 8. L'IRAP PER CLASSE D'IMPONIBILE

Proprio nell'ottica di individuare sottoinsiemi di imprese che possono rivestire un particolare interesse per la Regione Piemonte, occorre considerare un'altra dimensione – oltre alla natura giuridica – cioè la classe d'imponibile d'appartenenza. La conoscenza della distribuzione dei contribuenti e del gettito IRAP rispetto alle classi d'imponibile è significativa per il decisore politico che voglia capire quanti e chi sono i “grandi” contribuenti, che operano nel sistema regionale di riferimento. Le statistiche CENT forniscono per l'anno d'imposta 2003 soltanto la distribuzione dei contribuenti per classe di produzione, che non coincide con l'imponibile IRAP, ma che può comunque servire a fini descrittivi (Tabb. 8.1-8.2).

TABELLA 8.1 – CONTRIBUENTI IRAP IN PIEMONTE PER CLASSE DI PRODUZIONE. ANNI D'IMPOSTA 2002-2003  
*Valori percentuali*

	<i>Contribuenti</i>		<i>Quote % 2003</i>			
	2002	2003	<i>Enti non comm.</i>	<i>Persone fisiche</i>	<i>Società capitali</i>	<i>Società persone</i>
<=0	55.661	54.872	2,7	51,5	20,9	24,9
fino a 60mila	289.444	294.103	1,8	78,1	4,2	16,0
da 60.001 a 200.000	52.614	53.056	1,2	46,0	16,6	36,2
da 200.001 a 500.000	15.854	16.170	1,9	19,2	41,9	37,0
da 500.001 a 2.500.000	8.498	8.651	1,9	5,7	73,4	18,9
da 2.500.001 a 5.000.000	995	994	1,5	0,5	94,0	4,0
> 5.000.000	952	953	0,8	0,1	97,9	1,1
TOTALE	424.018	428.799	1,8	66,8	11,0	20,4

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT

TABELLA 8.2 – GETTITO IRAP IN PIEMONTE PER CLASSE DI PRODUZIONE. ANNI D'IMPOSTA 2002-2003  
*Valori assoluti in migliaia di euro, percentuali e valori medi in euro*

<i>Classi in euro</i>	<i>Gettito totale</i>		<i>Composizione %</i>		<i>Gettito medio</i>	
	2002	2003	2002	2003	2002	2003
<=0	72.781	116.469	0,0	0,0	-	-
fino a 60mila	138.012.416	140.669.623	5,5	5,6	477	478
da 60.001 a 200.000	215.365.178	217.889.817	8,6	8,6	4.093	4.107
da 200.001 a 500.000	210.248.405	216.649.139	8,4	8,6	13.262	13.398
da 500.001 a 2.500.000	364.121.969	372.776.464	14,5	14,8	42.848	43.091
da 2.500.001 a 5.000.000	149.917.297	150.070.636	6,0	5,9	150.671	150.976
> 5.000.000	1.437.716.830	1.426.990.005	57,2	56,5	1.510.207	1.497.366
TOTALE	2.515.454.876	2.525.162.153	100,0	100,0	5.932	5.889

Fonte: Elaborazioni IRES Piemonte su dati CENT

Si osserva che in Piemonte meno di mille imprese presentano valori di produzione superiori ai 5 milioni di euro: questi sono i “grandi contribuenti” della Regione Piemonte, tutti organizzati sotto forma di società di capitale. Questo piccolo gruppo di contribuenti dichiara più della metà del gettito IRAP regionale e sostiene un carico fiscale mediamente pari a 1,5 milioni di euro.

Dalla parte opposta della graduatoria troviamo invece i “piccoli contribuenti”, ovvero circa 350mila imprese che si collocano al di sotto dei 60mila euro di produzione: queste imprese, che hanno dichiarato un ammontare medio d'imposta pari a circa 500 euro, rappresentano



la stragrande maggioranza dei soggetti passivi piemontesi (81% del totale) ma procurano il 6% del gettito complessivo. Oltre i tre quarti di questi contribuenti sono costituiti da imprese individuali, anche se si può notare che la presenza delle persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale continua ad essere significativa (circa 20%) fino alla soglia dei 500mila euro di produzione.



## Appendice

### NOVITÀ FISCALI IN MATERIA DI IRAP 2007- 2008

A cura di Antonella Roletti \*

*\* Centro studi sul terzo settore dell'Ordine dei commercialisti di Torino Ivrea Pinerolo.*





## INDICE

PREMESSA	55
1. LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2007 N. 296 DEL 23 DICEMBRE 2006	57
1.1 Cuneo Fiscale	57
1.2 Deduzioni per l'assunzione di lavoratrici svantaggiate	58
1.3 Deducibilità degli interessi passivi per Banche, Intermediari Finanziari e Holding	59
2. LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008 N. 244 DEL 24 DICEMBRE 2007	61
2.1 Principi ispiratori della riforma in materia di IRAP	61
2.2 Modifiche al Cuneo Fiscale, riduzione dell'aliquota IRAP e regionalizzazione del tributo	61
2.3 Modifiche ai meccanismi di calcolo del valore della produzione netta delle società di capitali ed enti commerciali e per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali	62
2.4 Modifiche ai meccanismi di calcolo del valore della produzione netta per le imprese individuali, per le società di persone e per i lavoratori autonomi	63
CONCLUSIONI	65





## PREMESSA

Il D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, introduttivo dell'IRAP, è stato rivisto attraverso le varie manovre finanziarie susseguitesesi negli anni. In particolare, le Leggi finanziarie per l'anno 2007 – L. 23 dicembre 2006, n. 296 – e per l'anno 2008 – L. 24 dicembre 2007 n. 244, rappresentano degli interventi inquadrabili nella più ampia manovra diretta a favorire la competitività delle imprese. Con la legge finanziaria 2007, sono state introdotte, all'art. 11 del decreto IRAP, nuove deduzioni volte a ridurre la base imponibile IRAP in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato ed è stata prevista la riduzione del cuneo fiscale e contributivo, costituito dalla differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore.

Con la legge finanziaria per l'anno 2008 sono state introdotte modifiche di rilievo sia in termini di riduzione della aliquota fiscale sia in termini di contestuale riduzione delle deduzioni. Al tempo stesso è stata prevista, sin dalle dichiarazioni inerenti l'anno di imposta 2007, una presentazione diretta alle regioni. È stata rivista integralmente la determinazione della base imponibile che si baserà sulle voci di bilancio escludendo una riclassificazione fiscale difficilmente controllabile sulla base delle informazioni fornite in sede di UNICO.

Pertanto, nelle pagine seguenti verranno trattate le novità introdotte attraverso le manovre finanziarie per l'anno 2007 e per l'anno 2008 con l'intento di evidenziare le varie agevolazioni e l'impatto delle medesime sul gettito fiscale e sulle imprese. La relazione suddivisa tra manovra finanziaria 2006 e manovra finanziaria 2007 tratterà al primo paragrafo l'agevolazione del c.d. cuneo fiscale, nei successivi paragrafi verranno trattate le modifiche di coordinamento formale inerenti la deduzione per l'occupazione in favore delle lavoratrici svantaggiate ed inerenti l'art. 6 del decreto IRAP riferito alle banche ed altri Enti e società Finanziari.

A partire dal paragrafo 2.1 si riporteranno le modifiche introdotte dalla finanziaria per il 2008, modifiche che correggono in parte la manovra dell'anno precedente ed in parte rivoluzionano il sistema della presentazione della dichiarazione IRAP ed i destinatari della medesima. Verranno inoltre trattate le modifiche alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES, che come si evince dalle pagine precedenti sono i contribuenti più interessanti per le Regioni in termini di gettito rispetto all'altra platea di contribuenti-persone fisiche (ditte individuali e professionisti) e società di persone.





## 1. LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2007 N. 296 DEL 23 DICEMBRE 2006

### 1.1 *Cuneo Fiscale*

Il comma 266 dell'articolo unico della Legge Finanziaria 2007 riscrive, in maniera ampia, l'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, introducendo ulteriori ipotesi di deduzione dalla base imponibile IRAP inerenti i costi del personale dipendente ed in particolare il c.d. cuneo Fiscale.

Per cuneo Fiscale deve intendersi la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta che resta a disposizione del lavoratore.

È interessante evidenziare sulla base dell'annuale rapporto sul prelievo fiscale e sui salari, aggiornato al 2005 registrato dall'OCSE, che in Italia il cuneo fiscale si attesta al 45,40%, contro una media OCSE del 37,28%.

Ciò significa che rispetto al netto percepito dal dipendente l'azienda sostiene un costo aziendale salariale maggiore rispetto alla prima grandezza del 45,40%. Questa dicotomia rende le nostre aziende poco competitive ponendole in una condizione di difficoltà nel confronto posto dal mercato mondiale.

Per combattere questa situazione, ancor prima della manovra finanziaria per il 2007, l'art. 11 del D.Lgs., 446/1997 accordava specifiche deduzioni dalla base imponibile dell'IRAP quali: 1) contributi INAIL; 2) spese relative ad apprendisti e ai lavoratori disabili; 3) le spese per il personale assunto con contratto di formazione e lavoro; 4) i costi per il personale addetto alla ricerca e allo sviluppo; 5) deduzione di un importo pari a € 2.000,00 per un massimo di cinque dipendenti, in favore dei soggetti passivi con componenti positivi non superiori a € 400.000,00; 6) la deduzione per incremento della base occupazionale, differenziata a seconda del territorio ove vengono fatte le assunzioni.

La legge finanziaria 296/2006 ha introdotto ed accordato delle agevolazioni per le imprese sotto forma di due deduzioni:

- a) una nuova deducibilità dalla base imponibile IRAP di un importo forfetario pari a € 5.000,00 su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, senza alcun limite numerico. La presente agevolazione si eleva, in alternativa alla prima, ad € 10.000,00 per ogni lavoratore impiegato nelle regioni dell'Abruzzo, della Basilicata, della Campania, della Calabria, del Molise, della Puglia, della Sardegna o della Sicilia. Le imprese possono fruire delle suddette agevolazioni nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al Regolamento CE n. 69/2001, sostituito dal Regolamento n. 1998/2006 a partire dal 01.01.2007, con la fissazione del tetto massimo di aiuti concedibili ad una impresa nel triennio di riferimento ad € 200.000,00;
- b) una nuova deduzione, sempre dalla base imponibile IRAP, dei contributi assistenziali e previdenziali a carico dei datori di lavoro riferiti ai soli lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato.

Appare evidente che lo scopo è quello di incoraggiare l'assunzione di lavoratori a tempo indeterminato e, contestualmente, cercare di scoraggiare, per quanto possibile, il precariato. Dal confronto della situazione ante finanziaria 2007 rispetto a quanto previsto dal Ddl Finanziaria 2007, l'Unione Industriale di Torino ha quantificato in un proprio elaborato il beneficio fiscale di un'impresa tipo del settore metalmeccanico in termini di minore IRAP pagata per ogni lavoratore a tempo indeterminato.



TABELLA 1 – RISPARMIO IRAP IN € – AZIENDE UIT – SETTORE METALMECCANICO

<i>Categoria di LAVORATORI Settore metalmeccanico</i>	<i>Retribuzione lorda Media annua</i>	<i>Risparmio IRAP Euro per anno</i>
Operaio medio	20.975 €	579 €
Impiegato medio	33.411 €	764 €
Media di settore	25.405 €	648 €

È importante evidenziare come le aziende hanno fruito di un beneficio fiscale non indifferente quantificabile, mediante una riduzione del cuneo fiscale di tre punti percentuali, in una riduzione del costo del lavoro dell'1,8% a regime (cfr.: Unione Industriale di Torino).

Le agevolazioni di cui sopra, hanno un ambito soggettivo di applicazione limitato, sono infatti escluse: 1) le banche; 2) gli altri enti finanziari; 3) le imprese di assicurazione; 4) le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti. Tutte le altre imprese viceversa possono beneficiarne indipendentemente dalla natura giuridica di società di capitali, di società di persone e di ditte individuali o di professionisti. Tuttavia leggendo la norma, viene previsto che non si possono dedurre dalla base imponibile dell'IRAP importi eccedenti il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Inoltre il legislatore ha previsto l'entrata in vigore delle agevolazioni a decorrere dal mese di febbraio 2007 nella misura del 50% e per il loro intero ammontare a decorrere dal mese di luglio 2007, con conseguente ragguglio per l'agevolazione forfetaria nella misura di € 5.000,00 o di € 10.000,00 a seconda dei casi.

È importante segnalare che la riduzione del cuneo fiscale non può essere fruita cumulando i benefici già esistenti, pertanto più della metà delle imprese Italiane non avrà potuto e non godrà nel futuro di alcun ulteriore beneficio rispetto alla deduzione di € 8.000,00 per le imprese con un imponibile sino a € 400.000,00. Potranno pertanto, godere di questo beneficio le imprese che hanno un maggior numero di dipendenti e che avranno un fatturato superiore ai 400.000,00 euro e che pertanto non beneficieranno della deduzione forfetaria degli 8.000,00 euro.

## 1.2 Deduzioni per l'assunzione di lavoratrici svantaggiate

Accanto alle novità introdotte dalla finanziaria per l'anno di imposta 2007 inerenti il Cuneo Fiscale, il legislatore ha ritenuto di riconoscere a favore dei soggetti passivi dell'IRAP, che già beneficiano della deduzione per incremento occupazionale – di cui al comma 4 – *quater*, ed in alternativa alle previsioni del comma 4 – *quinqes* che tratta della maggiorazione della deduzione per incremento occupazionale nelle aree in deroga ai sensi dell'art. 87, par. 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità Europea – un incremento della deduzione in caso di assunzione di lavoratrici svantaggiate.

Le lavoratrici svantaggiate sono coloro che si trovano in un'area geografica “*nella quale il tasso medio di disoccupazione superi il 100% della media comunitaria da almeno due anni civili e nella quale la disoccupazione femminile abbia superato il 150% del tasso di disoccupazione maschile dell'area considerata per almeno due dei tre anni civili precedenti.*”

L'introduzione al comma 4 – *sexies* dell'art. 11 D.Lgs. 446/1997, della presente agevolazione, mira ad incentivare l'assunzione di lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato prevista dal regolamento CE n. 2204 del 5/12/2002,



oltre a cercare di favorire lo sviluppo economico delle regioni con basso tenore di vita o con grave forma di disoccupazione.

L'agevolazione si determina moltiplicando per cinque o per sette il maggior importo deducibile previsto dal comma 4 – *quater* dell'art. 11 D.Lgs. 446/1997 a seconda che si tratti rispettivamente di assunzioni in aree ammissibili alla deroga prevista dall'art. 87, par. 3, lettera c) del Trattato CE (assunzioni effettuate nel Molise, Abruzzo, ed alcune zone centro Nord) o in aree previste dall'art. 87, par. 3, lettera a) del Trattato CE (assunzioni effettuate nelle Regioni del Sud).

Esempio tratto dalla circolare n. 61/E Agenzia delle Entrate

<i>Dipendente</i>	<i>Costo sostenuto per la neo assunta</i>	<i>Deduzione mass. spettante</i>	<i>Incremento complessivo del costo del lavoro</i>	<i>Deduzione spettante</i>
A	19.000	20.000	15.000	15.000

L'importo della deduzione spettante deve essere moltiplicato per cinque o per sette ed il risultato moltiplicato per l'aliquota IRAP determina il risparmio di imposta effettivo.

$$15.000 \times 5 = 75.000 - 15.000 = 60.000 \times 4,25\% = 2.550,00$$

$$15.000 \times 7 = 105.000 - 15.000 = 90.000 \times 4,25\% = 3.825,00.$$

Infine il risparmio di imposta per i due anni dell'agevolazione (nel caso specifico 3.825,00 x 2 = 7.650,00), non può superare il 50% del costo salariale della neo assunta, sulla base del massimale di aiuto previsto dal Regolamento Comunitario.

L'art. 5, paragrafo 3, lettera b), del regolamento CE 2204/2002 stabilisce: "*fatto salvo il licenziamento per giusta causa, al lavoratore o ai lavoratori deve essere garantita la continuità dell'impiego per almeno 12 mesi*". Occorre ricordare che le altre agevolazioni in materia di incremento occupazionale prevedono il perdurare del lavoratore per almeno 2 o tre anni dalla data di assunzione.

In ultimo la finanziaria per il 2007 ha previsto che la citata agevolazione per le lavoratrici svantaggiate spetta sino al periodo di imposta in corso al 31.12.2008.

### 1.3 Deducibilità degli interessi passivi per Banche, Intermediari Finanziari e Holding

L'art. 15 bis, comma 1, lettera a), n. 1) del D.L. 81/2007 inserisce all'art. 6, comma 1, del decreto IRAP, la seguente disposizione: "*gli interessi passivi e gli oneri assimilati di cui alla lettera g) sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle voci da 10 a 90 dell'attivo dello Stato Patrimoniale, comprensivo della voce 190 del passivo, e l'ammontare complessivo delle voci dell'attivo di Stato Patrimoniale, con esclusione della voce 130, comprensivo della voce 190 del passivo e assumendo le voci 110 e 120 dell'attivo al netto del costo delle attività materiali e immateriali utilizzate in base a contratti di locazione finanziaria*".

Secondo il nuovo criterio la misura massima di deducibilità degli interessi passivi viene stabilita facendo riferimento ad un rapporto patrimoniale composto al numeratore dalle voci dell'attivo di Stato Patrimoniale correlate alla gestione caratteristica e al denominatore da tutte le voci dell'attivo.

In altri termini divengono in deducibili gli interessi passivi derivanti dagli investimenti in immobilizzazioni materiali, immateriali ed in partecipazioni immobilizzate.

Tale disciplina applicabile genericamente alle banche e alle società finanziarie viene estesa anche alle *holding* industriali che hanno quale attività prevalente la gestione di partecipazioni societarie. Come sopra detto gli interessi passivi derivanti da investimenti per acquisti in



partecipazioni societarie divengono in deducibili ma al tempo stesso rappresentano l'attività caratteristica delle *holding* stesse. Su questo disallineamento con la circolare n. 62/E dell'agenzia delle entrate è intervenuta riportando un comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 16 luglio 2007 nel quale si cita “*alla luce della ratio della disposizione limitativa della deducibilità degli interessi – che l'attività caratteristica delle holding industriali consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, e che conseguentemente, nel pro rata patrimoniale previsto dalla norma sulla deducibilità degli interessi passivi, il valore di bilancio di tali partecipazioni figura sia al numeratore che al denominatore del rapporto*”.

La *ratio* della disposizione in esame induce a ritenere che lo stesso trattamento di favore previsto per le *holding* industriali possa essere applicato alle *holding* di matrice bancaria e finanziaria di cui all'articolo 61 del TUB.

La norma risponde a due esigenze, la prima di calmierare le deduzioni dalla base imponibile IRAP introdotte dalla legge finanziaria per il 2007, c.d. cuneo fiscale, la seconda all'ulteriore esigenza, manifestata dalla Commissione Europea (con lettera del 20 giugno 2007 D/52600), di razionalizzare la base imponibile IRAP e di uniformare i criteri di determinazione della stessa tra questi soggetti e gli altri operatori per i quali gli interessi passivi sono già integralmente in deducibili.

Nella lettera della Commissione Europea si rileva come la disciplina IRAP che agevolava le banche e gli altri enti finanziari oltre alle *holding* industriali mediante la previsione di deducibilità degli interessi passivi, costituiva un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato CE.



## 2. LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008 N. 244 DEL 24 DICEMBRE 2007

### 2.1 *Principi ispiratori della riforma in materia di IRAP*

La legge finanziaria per il 2008 n. 244 del 24 dicembre 2007, entrata in vigore il 01.01.2008, ha previsto importanti novità in materia di IRAP che verranno dettagliate nel prosieguo dei successivi paragrafi. I principi che hanno ispirato il legislatore ad effettuare tale riforma sono sostanzialmente tre:

- 1) Sganciamento del Tributo Regionale dal calcolo del reddito di impresa in materia di IRES;
- 2) Iniziale abbandono del principio di neutralità fiscale tra PCN e IAS;
- 3) Rafforzamento della natura regionale del tributo.

Lo sganciamento dell'IRAP dal calcolo del reddito di impresa in materia di IRES dovrebbe determinare un incremento delle entrate erariali tale da non modificare pur in presenza di una riduzione dell'aliquota fiscale, l'impatto dell'imposta. La regionalizzazione dell'imposta attraverso la presentazione del modello alle Regioni, la risoluzione parziale della questione IRAP per i soggetti privi di organizzazione attraverso la normativa sui minimi esclusi dall'IRAP, fa emergere un quadro innovato dell'imposta con un tentativo di razionalizzare il tributo, in modo da permettere un più agevole controllo da parte dell'Erario, al quale le Regioni hanno demandato l'onere dell'accertamento, pur essendo queste ultime le destinatarie delle dichiarazioni e del gettito tributario.

### 2.2 *Modifiche al Cuneo Fiscale, riduzione dell'aliquota IRAP e regionalizzazione del tributo*

Tra i vari interventi in materia di imposta regionale, la legge finanziaria 2008 riduce l'entità delle deduzioni IRAP sul costo del lavoro dipendente. In particolare al comma 13, lettera F) dell'articolo 3 del disegno di legge collegato alla finanziaria si prevedono i seguenti interventi:

- 1) la deduzione forfetaria di euro 5.000,00 per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta viene ridotta rispettivamente ad euro 4.600,00;
- 2) la deduzione di euro 10.000,00 per ogni lavoratore dipendente impiegato a tempo indeterminato prevista per le Regioni Abruzzo, Molise, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia, fruibile nel rispetto del "de minimis" viene ridotta ad euro 9.200,00;
- 3) viene prevista l'indeducibilità dei compensi corrisposti per obbligazioni di fare, non fare e permettere;
- 4) la deduzione di euro 2.000,00 fino a cinque dipendenti prevista dal comma 4-bis1 dell'articolo 11 del D.Lgs. 446/97 viene ridotta a euro 1.850,00;
- 5) le deduzioni forfetarie in relazione alla base imponibile vengono modificate e differenziate tra soggetti IRES e IRPEF:

2007 – Applicabile a tutti i soggetti	2008 – Applicabile ai soggetti IRES	2008 – Applicabile ai soggetti IRPEF	Base Imponibile MINIMA	Base Imponibile MASSIMA
8.000,00	7.350,00	9.500,00	-----	180.759,91
6.000,00	5.500,00	7.125,00	180.759,82	180.839,91
4.000,00	3.700,00	4.750,00	180.839,92	180.919,91
2.000,00	1.850,00	2.375,00	180.919,92	180.999,91



Gli oneri INAIL continuano ad essere deducibili. La riduzione della deduzione forfetaria da euro 5.000,00 a euro 4.600,00, per ogni dipendente assunto a tempo indeterminato nelle regioni non svantaggiate, è giustificata dal fatto che l'impatto del cuneo fiscale nel 2007 è stato smorzato dalla modalità di ingresso graduale della norma introdotta con percentuali e tempi diversi nel primo anno di applicazione. In altre parole il beneficio del cuneo fiscale nel 2008, pur con le riduzioni delle deduzioni sarà corrispondente a quello ottenuto dalle imprese nel 2007, con la conseguenza che nessuna impresa userà mai la misura piena.

Si precisa ancora che è inalterata la norma relativa alla deduzione dalla base imponibile IRAP prevista per l'assunzione delle lavoratrici svantaggiate di cui si è parlato nei paragrafi precedenti

Contemporaneamente nella finanziaria è stato previsto un ritocco verso il basso dell'aliquota IRAP che scende dal 4,25% al 3,9%, con una riduzione pari all'8% corrispondente alla riduzione delle deduzioni di cui sopra.

Impregiudicato il diritto delle Regioni di variare l'aliquota in aumento o in diminuzione di un punto percentuale.

La razionalizzazione del tributo viene realizzata attraverso l'abolizione delle dichiarazioni unificate (La dichiarazione IRAP è sempre stata ricompresa nel modello UNICO) con la contemporanea creazione di una dichiarazione autonoma che dovrà essere presentata e trasmessa alle Regioni di competenza ovvero alle Province autonome a partire dalle dichiarazioni inerenti il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

### *2.3 Modifiche ai meccanismi di calcolo del valore della produzione netta delle società di capitali ed enti commerciali e per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali*

Come sopra richiamato tra i principi ispiratori della riforma in materia di IRAP vi è quello dello sganciamento dell'IRAP dall'IRES. La legge finanziaria 2008 ha abrogato l'art. 11-bis del D.Lgs. 446/1997 (c.d. principio di correlazione) sulla base del quale esisteva una effettiva dipendenza dalle regole del TUIR sostituita a partire dal 01.01.08 da una derivazione quasi simmetrica dalle poste di bilancio e dei componenti positivi e negativi di reddito, senza quindi applicare le rettifiche previste dal TUIR per il reddito di impresa, ferma restando l'irrelevanza parziale dei costi del personale e quella integrale degli interessi passivi.

La definizione di queste nuove regole si basa sull'aspettativa di rendere il tributo autonomo dalla disciplina delle imposte sui redditi sia in fase dichiarativa che in fase di accertamento oltre a mirare alla semplificazione delle modalità di calcolo.

La norma si differenzia quindi tra soggetti IRES e soggetti IRPEF. Nel presente paragrafo esamineremo i soggetti IRES.

Per le società di capitali, le cooperative, gli enti commerciali residenti e i trust come definiti nel TUIR all'art. 73, C. 1, lettere A) e B) e precisamente le società per azioni e in accomandita per azioni, le società europee anche cooperative (regolamenti CE n. 2157/2001 e 1435/2003) gli enti pubblici e privati e i trust con attività commerciale prevalente, il valore della produzione netta si determina con i seguenti criteri:

a) differenza tra:

- 1) il valore della produzione (voce A Conto Economico)
- 2) i costi della produzione (voce B conto economico) con esclusione delle Voci B.9 personale dipendente B.10, lett. c) (Svalutazioni delle immobilizzazioni), e lett. d) (svalutazione dei crediti), B.12 (accantonamenti per rischi) e B.13 (altri accantonamenti), così come stanziati a conto economico. Per i soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS (principi contabili internazionali), la base imponibile è



determinata assumendo il differenziale tra il totale del valore della produzione lorda e il totale dei costi della produzione.

- b) In ogni caso non è ammissibile dedurre i seguenti costi:
  - 1) le spese per il personale dipendente classificate in voci diverse da quelle di cui alla lett. B) n. 9 dell'art. 2425 del C.C., nonché i costi per lavoro assimilato CO.CO.PRO., per lavoro occasionale e per gli associati in partecipazione;
  - 2) le perdite sui crediti;
  - 3) l'ICI che sino al 2007 era deducibile;
  - 4) la quota degli interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto (non più calcolata forfaitariamente in base alla ripartizione proporzionale degli oneri leasing sulla durata del contratto bensì tenendo conto delle indicizzazioni);
- c) le plusvalenze e le minusvalenze oltre ai contributi erogati sulla base di specifiche previsioni di legge non correlati a costi indeducibili, concorrono in tutti i casi alla formazione del valore della produzione (in controtendenza rispetto al passato). È ammessa la possibilità di dedurre quote di ammortamento calcolate sui marchi di impresa e sull'avviamento in misura non superiore a 1/18 del costo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico;
- d) occorrerà fare molta attenzione alla classificazione del piano dei conti con le voci del bilancio CE, giacché l'amministrazione potrà accertare e sindacare la corretta classificazione che genera l'imponibile IRAP, sulla base dei principi contabili adottati dall'impresa;
- e) non verrà applicata alcuna variazione fiscale prevista per l'IRES, saranno deducibili ad esempio:
  - 1) i costi e gli ammortamenti relativi alle autovetture ed ai cellulari sulla base del valore contabile;
  - 2) le spese di rappresentanza;
  - 3) i canoni di leasing a prescindere dalla durata del contratto;
  - 4) le spese di manutenzione senza calcolo del plafond.

#### *2.4 Modifiche ai meccanismi di calcolo del valore della produzione netta per le imprese individuali, per le società di persone e per i lavoratori autonomi*

Per i contribuenti IRPEF – ditte individuali e società di persone (società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate), il valore della produzione netta deve essere determinato sulla base dei seguenti criteri:

- a) differenza tra:
  - 1) i ricavi derivanti dalle cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto dell'attività di impresa, nonché di materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni acquistati e prodotti per essere impiegati nella produzione; oltre ai componenti positivi composti da risarcimenti, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei suddetti beni; oltre ai contributi in denaro; oltre alle variazioni delle rimanenze;
  - 2) e i costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali;
- b) non sono deducibili viceversa:
  - 1) le spese del personale dipendente e assimilato, i costi per il lavoro occasionale, i compensi dei CO.CO.PRO. e gli utili erogati agli associati in partecipazione con apporto di lavoro;
  - 2) la quota degli interessi desunta dal contratto come specificato nel paragrafo precedente;



- 3) le perdite sui crediti;
- 4) l'ICI;
- c) concorrono alla base imponibile i contributi erogati in base a norma di legge mentre non vengono richiamate le plusvalenze e le minusvalenze;
- d) i componenti positivi e negativi rilevano sulla base delle regole previste per la determinazione del reddito ai fini dell'imposta personale IRPEF.

Gli imprenditori individuali e le società di persone, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole dettate per le società di capitali. Tale opzione deve essere comunicata con le modalità e nei termini che saranno stabiliti con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il 31.3.2008. La presente opzione è irrevocabile per tre periodi di imposta con possibilità di rinnovo tacito per un altro triennio, salvo che l'impresa opti, secondo le modalità che verranno fissate dal suddetto provvedimento, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole proprie delle società di persone e degli imprenditori individuali.

Per i lavoratori autonomi non cambia la modalità di determinazione prevista sin dall'inizio dalla norma introduttiva dell'IRAP, compensi al netto dei costi deducibili, con la sola specifica aggiunta che: "i compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi".



## CONCLUSIONI

Il quadro delineato nelle pagine precedenti ed in particolare le modifiche apportate dall'ultima finanziaria, consentono una riflessione sul gettito fiscale derivante dal tributo in oggetto e sull'impatto che il medesimo avrà sulle imprese nazionali.

Pur in presenza di una riduzione dell'aliquota calmierata dalla riduzione delle deduzioni, la relazione tecnica predisposta dal Ministero, prevede un incremento delle entrate erariali (224 milioni di euro per il 2008) che ovviamente dovranno essere verificate sul campo, tenuto conto che trattasi di previsioni basate su imposte di competenza e su presunti valori della produzione netta non determinabili a priori.

Sempre nella relazione tecnica si prevede un minor introito IRAP di 67 milioni di euro per effetto dell'introduzione del regime dei minimi. Tale regime prevede una imposta sostitutiva dell'IRPEF con riassorbimento dell'IRAP che non viene più versata. Al regime dei minimi possono accedere i contribuenti c.d. marginali (Volume d'affari inferiore ai 30.000,00 euro, investimenti limitati, nessun dipendente o collaboratore stabile).

La manovra finanziaria 2008 va nella direzione di cercare di risolvere il problema posto dalla Cassazione e dall'UE sull'inapplicabilità dell'IRAP sui redditi dei contribuenti che non possiedono una autonoma organizzazione di mezzi e realizzano il proprio reddito prevalentemente con il proprio lavoro intellettuale o manuale.

Accanto a questa potenziale perdita di gettito, pur in presenza di un regime dei minimi che non risulta conveniente sulla base dei calcoli effettuati simulando le dichiarazioni fiscali anno 2008, vi è il rischio di un innalzamento delle aliquote in varie Regioni, le quali saranno costrette, per far quadrare la spesa sanitaria, ad utilizzare la deroga prevista nella legge IRAP, non potendo più rinviare i piani di rientro che verranno richiesti da commissari nominati ad-hoc.

In altri termini, la parziale semplificazione del calcolo dell'IRAP che si sgancia dal TUIR – pur mantenendo invariate la ineducibilità di tutta una serie di costi – e l'invio delle dichiarazioni alle Regioni, rappresentano aspetti positivi in termini di razionalizzazione e regionalizzazione del tributo, tuttavia la riduzione delle deduzioni, c.d. cuneo fiscale, e delle altre agevolazioni, compensate solo in parte dalla riduzione dell'aliquota non genererà un minor carico fiscale o un alleggerimento per le imprese bensì un aggravio finanziario che non risponde alle legittime aspettative, tenuto conto che le aziende si trovano a doversi confrontare con mercati internazionali più competitivi sia per il costo del personale decisamente meno oneroso sia per il minor carico fiscale che sono tenute a sopportare.



**BIBLIOTECA – CENTRO DI DOCUMENTAZIONE**

Orario: dal lunedì al venerdì ore 9.30-12.30

Via Nizza 18 – 10125 Torino

Tel. 011 6666441 – Fax 011 6666442

e-mail: [biblioteca@ires.piemonte.it](mailto:biblioteca@ires.piemonte.it) – <http://213.254.4.222>

Il patrimonio della biblioteca è costituito da circa 30.000 volumi e da 300 periodici in corso. Tra i fondi speciali si segnalano le pubblicazioni ISTAT su carta e su supporto elettronico, il catalogo degli studi dell'IRES e le pubblicazioni sulla società e l'economia del Piemonte.

**I SERVIZI DELLA BIBLIOTECA**

L'accesso alla biblioteca è libero.

Il materiale non è conservato a scaffali aperti.

È disponibile un catalogo per autori, titoli, parole chiave e soggetti.

Il prestito è consentito limitatamente al tempo necessario per effettuare fotocopia del materiale all'esterno della biblioteca nel rispetto delle vigenti norme del diritto d'autore.

È possibile consultare banche dati di libero accesso tramite internet e materiale di reference su CDROM.

La biblioteca aderisce a BESS-Biblioteca Elettronica di Scienze Sociali ed Economiche del Piemonte.

La biblioteca aderisce al progetto ESSPER.

**UFFICIO EDITORIA**

Maria Teresa Avato, Laura Carovigno – Tel. 011 6666447-446 – Fax 011 6696012 –

E-mail: [editoria@ires.piemonte.it](mailto:editoria@ires.piemonte.it)**ULTIMI CONTRIBUTI DI RICERCA**

OSSERVATORIO SULLA FORMAZIONE PROFESSIONALE

**L'occupazione e le professionalità negli enti che erogano formazione in Piemonte**

Torino, IRES, 2007, "Contributo di Ricerca" n. 216

SIMONE LANDINI

**Un'analisi dei differenziali della crescita e dei fattori di sviluppo regionale**

Torino, IRES, 2007, "Contributo di Ricerca" n. 217

MAURIZIO DELFINO, MAGDA ZANONI

**Le strategie finanziarie dei comuni**

Torino, IRES, 2008, "Contributo di Ricerca" n. 218

SIMONE LANDINI

**Commercio e Comuni in Piemonte**

Una classificazione dei comuni per tipologia di dotazione di strutture commerciali

Torino, IRES, 2008, "Contributo di Ricerca" n. 219

FIORENZO FERLAINO, FRANCESCA SILVIA ROTA, LUCREZIA SCALZOTTO

**Analisi della marginalità dei piccoli comuni del Piemonte**

Legge regionale n. 15 del 29 giugno 2007. (B.U. 5 Luglio 2007, n. 27) "Misure di sostegno a favore dei piccoli Comuni del Piemonte"

Torino, IRES, 2008, "Contributo di Ricerca" n. 220

LUCA STARICCO, LUCA DAVICO

**I percorsi di laurea breve in Piemonte, in Italia e all'Estero**

Una ricognizione e un bilancio comparativo

Torino, IRES, 2008, "Contributo di Ricerca" n. 221

