

Stefania Lorenzini, Stefano Piperno

L'IRAP IN PIEMONTE

Analisi delle dichiarazioni 1999 e 2000

191/2005

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 socioeconomico e territoriale della regione;
- l'osservazione, la documentazione e l'analisi delle principali grandezze socioeconomiche 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

Mario Santoro, *Presidente*

Maurizio Tosi, *Vicepresidente*

Paolo Ferrero, Antonio Monticelli, Enrico Nerviani, Michelangelo Penna,
Raffaele Radicioni, Maurizio Ravidà, Furio Camillo Secinaro

COMITATO SCIENTIFICO

Mario Montinaro, *Presidente*

Valter Boero, Sergio Conti, Angelo Pichierri,

Walter Santagata, Silvano Scannerini, Gianpaolo Zanetta

COLLEGIO DEI REVISORI

Giorgio Cavalitto, *Presidente*

Giancarlo Cordaro e Paola Gobetti, *Membri effettivi*

Mario Marino e Ugo Mosca, *Membri supplenti*

DIRETTORE

Marcello La Rosa

STAFF

Luciano Abburrà, Stefano Aimone, Enrico Allasino, Loredana Annaloro, Maria Teresa Avato, Marco Bagliani, Giorgio Bertolla, Antonino Bova, Dario Paolo Buran, Laura Carovigno, Renato Cagno, Luciana Conforti, Alberto Crescimanno, Alessandro Cunsolo, Elena Donati, Carlo Alberto Dondona, Fiorenzo Ferlaino, Vittorio Ferrero, Filomena Gallo, Tommaso Garosci, Maria Inglese, Simone Landini, Renato Lanzetti, Antonio Larotonda, Eugenia Madonia, Maurizio Maggi, Maria Cristina Migliore, Giuseppe Mosso, Carla Nanni, Daniela Nepote, Sylvie Occelli, Santino Piazza, Stefano Piperno, Sonia Pizzuto, Elena Poggio, Lucrezia Scalzotto, Filomena Tallarico, Luigi Varbella, Giuseppe Virelli

©2005 IRES - Istituto di Ricerche Economico Sociali del Piemonte
via Nizza 18 - 10125 Torino - Tel. +39 011 6666411 - Fax +39 011 6696012
www.ires.piemonte.it



INDICE

PRESENTAZIONE	3
INTRODUZIONE GENERALE	I
1. INTRODUZIONE	5
2. L'IRAP COME STRUMENTO DI POLITICA FISCALE DELLA REGIONE	7
2.1 Il ruolo dell'IRAP nella finanza regionale	7
2.2 Gli effetti dell'IRAP sui contribuenti	14
2.3 L'eventuale riduzione dell'IRAP: alternative possibili e problemi	18
2.4 Il bilancio della Regione Piemonte e i margini di manovra	20
3. L'IRAP DICHIARATA IN PIEMONTE NEL 1999-2000	27
3.1 Il quadro aggregato	27
3.2 L'IRAP per settore d'attività	28
3.3 L'IRAP per natura giuridica	34
3.4 L'IRAP per classe d'imponibile	37
3.5 L'IRAP per area territoriale di provenienza	38
4. OBIETTIVI E STRUMENTI PER IL MONITORAGGIO DELL'IRAP IN PIEMONTE	47
4.1 Le principali esigenze conoscitive della Regione	47
4.2 I dati e gli strumenti d'analisi necessari	49
4.3 Struttura dell'archivio delle dichiarazioni	50
4.4 Alcuni limiti informativi	52
5. POSSIBILI UTILIZZI DEGLI ARCHIVI FISCALI: ALCUNI ESEMPI	55
5.1 Analisi sui dati micro delle dichiarazioni IRAP	55
5.2 Approfondimenti settoriali e per classe dimensionale	55
5.3 Simulazione degli effetti della Legge Finanziaria	56
5.4 Previsioni di gettito con e senza variazioni d'aliquota	56
5.5 Stima della pressione fiscale sulle imprese	58
5.6 Suggerimenti per i programmi di accertamento fiscale	59
APPENDICE 1 GLI ARCHIVI DISPONIBILI	61
APPENDICE 2 STRUTTURA DELL'ARCHIVIO DELLE DICHIARAZIONI IRAP IN PIEMONTE	69
APPENDICE 3 PROFILO NORMATIVO DELL'IRAP	75
BIBLIOGRAFIA	91



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 predisposizione degli archivi è stata effettuata in collaborazione con il gruppo di lavoro del CSIPiemonte sull'Osservatorio sulla Fiscalità Regionale, composto da Lucia Favella, Evelina Vallomy e Gabriella Viale.

La realizzazione del lavoro è stata effettuata con la costante collaborazione e supporto da parte del Settore Tributi-Addizionali e compartecipazioni al gettito erariale e del Settore Bilanci della Direzione Bilanci e finanze della Regione Piemonte, in particolare da parte di Giovanni Tarizzo, Orazio Munafò, Marco Moratto e Valter Baratta. A tutti va il ringraziamento dell'IRES.

La stesura delle diverse parti del lavoro deve essere attribuita nel modo seguente:

Introduzione e sintesi	Stefano Piperno
Capitoli 1 - 5	Stefania Lorenzini
Appendice 1	Stefania Lorenzini
Appendice 2	Lucia Favella, Lucrezia Scalzotto, Evelina Vallomy e Gabriella Viale
Appendice 3	Antonella Roletti



PRESENTAZIONE

Questo contributo costituisce il primo di una serie di studi sul sistema tributario regionale e locale che l'IRES ha avviato nel 2003 e che sono tuttora in corso di completamento. A breve, infatti, saranno pubblicati uno studio sull'autonomia tributaria e sull'amministrazione delle imposte a livello comunale e una prima versione di un modello econometrico di previsione fiscale collegato al più vasto modello econometrico dell'economia regionale predisposto in collaborazione con Prometeia s.r.l. Altri studi sulle prospettive dell'autonomia tributaria regionale sono stati svolti per l'Osservatorio sulla riforma amministrativa della Regione Piemonte e saranno disponibili entro la fine dell'anno.

L'impegno di ricerca dell'IRES su queste tematiche costituisce una scelta strategica dell'Istituto basata sulla convinzione che la crescita dell'autonomia tributaria regionale e locale – così come stabilito dal nuovo art. 119 della Costituzione – costituisce un processo ormai irreversibile. Una maggiore conoscenza delle caratteristiche strutturali e dei meccanismi concreti di funzionamento del sistema tributario a livello regionale rappresenta quindi un'esigenza strategica per il disegno delle politiche tributarie regionali. Purtroppo, il lungo periodo durante il quale le caratteristiche del sistema della finanza decentrata italiana sono state prevalentemente di tipo derivato ha reso le amministrazioni regionali e locali meno sensibili alle esigenze di tipo analitico-conoscitivo che dovrebbero caratterizzare il disegno delle loro politiche tributarie. Ci auguriamo che le ricerche dell'IRES contribuiscano a riavviare il dibattito scientifico e in termini di policy su queste tematiche a partire da questo primo contributo dedicato ad un'analisi delle caratteristiche strutturali dell'IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) in Piemonte sulla base delle dichiarazioni 1999 e 2000. Si tratta di un'imposta introdotta nel 1997 nel nostro ordinamento che è stata sempre molto controversa a livello politico e scientifico, nonostante i suoi indubbi caratteri innovativi nel panorama tributario mondiale. È noto che essa è destinata ad essere gradualmente abolita in base alla legge delega di riforma tributaria (L. 80/2003) ma non è ancora chiaro con cosa possa essere sostituita. Di fatto, essa resta attualmente la più importante imposta locale in Italia: il gettito accertato per il 2004 è stato pari a circa 33 miliardi di euro, il 9 per cento del gettito di tutte le imposte centrali e locali. In Piemonte il gettito previsto per il 2005 è pari a 3,05 miliardi di euro, risultando la fonte di entrata più rilevante per la Regione, superiore alla compartecipazione regionale all'IVA pari a 2,5 miliardi. Nel lavoro viene svolta un'approfondita analisi delle caratteristiche strutturali della componente privata dell'IRAP relativamente alle dichiarazioni 1999 e 2000 in Piemonte, che offre anche una fotografia del sistema produttivo piemontese. Le potenzialità offerte da questi archivi fiscali per un più efficace utilizzo della leva tributaria da parte della Regione sono assai rilevanti, come il lettore potrà agevolmente rendersi conto dalla lettura di questo contributo, e potranno essere adeguatamente sfruttate anche nella transizione verso un nuovo assetto della finanza regionale.

In conclusione, ci è parso utile avviare le pubblicazioni di questo progetto con uno studio su un'imposta così rilevante nella speranza che possa contribuire al dibattito in corso per la sua riforma.

Il Presidente
Avv. Mario Santoro



INTRODUZIONE GENERALE

Motivazioni dello studio

In questo contributo viene svolta un'analisi delle dichiarazioni IRAP presentate in Piemonte nel 1999 (riferite ai redditi 1998) e 2000 (riferite ai redditi 1999). Il lavoro si inserisce all'interno di un progetto pluriennale di ricerca sulla fiscalità regionale e locale sviluppato dall'IRES negli ultimi due anni.

Come noto, l'IRAP è un'imposta molto controversa sulla quale si sono appuntate diverse critiche che sono state alla base di una scelta politica precisa: la sua graduale abolizione prevista dalla legge delega di riforma fiscale¹. In aggiunta a questa scelta, il processo di eliminazione dell'IRAP ha subito recentemente una drastica accelerazione in conseguenza della richiesta di pronuncia da parte della Corte di Giustizia della UE su rinvio della Commissione Tributaria Provinciale di Cremona. Mentre scriviamo, si ritiene scontato che la Corte di Giustizia si pronunci in favore della modifica dell'IRAP in quanto incompatibile con il regime IVA (art. 33 della sesta direttiva comunitaria in materia di IVA). Come economisti abbiamo molti dubbi sulla liceità teorica di questa interpretazione², in quanto il presupposto dell'IRAP è assai diverso da quello dell'IVA (cessione di beni e prestazione di servizi). In ogni caso, gli indirizzi di politica tributaria del governo, ribaditi anche nel Documento di programmazione e economico finanziaria 2006-2009³ prevedono la riduzione progressiva di questa imposta. Proprio quando questo contributo veniva completato è maturata la decisione del governo di rinviare al 2006 le previste modificazioni del tributo, in particolare la riduzione della componente costo del lavoro dalla base imponibile. Solo l'anno prossimo sarà così possibile analizzare e valutare il nuovo assetto del tributo.

Ci si potrebbe chiedere perché l'IRES ha avviato questo studio, visto che l'IRAP è un'imposta "agonizzante". Vi sono almeno tre ordini di considerazioni che hanno suggerito di svolgere questo lavoro

In primo luogo, il processo di riduzione/abolizione dell'IRAP non potrà comunque essere brevissimo. Non è infatti facile pensare ad un'alternativa per un'imposta che nel 2004 ha garantito un gettito di più di 32 miliardi di euro, il 30 per cento circa della spesa corrente delle Regioni a Statuto Ordinario e Speciale. Un impatto significativo si avrà a partire dal 2006 solo se il governo eliminerà una prima tranches della componente costo del lavoro dalla base imponibile IRAP. Ciò lascia presumere che occorrerà tempo prima di assistere ad una sua completa abolizione⁴. Non si può neanche escludere una sua permanenza con una base imponibile che escluda la componente costo del lavoro nel suo complesso o limitatamente ai soli contributi sociali. Nel frattempo, disporre di una maggiore conoscenza da parte della Regione delle caratteristiche strutturali dell'IRAP – a partire dalla distribuzione della sua base imponibile tra settori e tipologie di contribuenti – può consentire di migliorare la capacità previsionale del Documento di Programmazione Economica e Finanziaria Regionale e dei bilanci⁵.

¹ L'art. 8 della L. 80/2003 infatti recita: "Il governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi. I decreti legislativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile".

² Si veda a proposito Giannini, 2005.

³ Approvato dal Governo il 15 luglio 2005.

⁴ Cfr. Osculati, 2005.

⁵ Si veda a questo proposito il lavoro sul modulo fiscale del modello multisettoriale dell'economia piemontese in IRES, 2005a, in corso di pubblicazione. Le previsioni sull'evoluzione dell'IRAP sono state rese possibili proprio attraverso l'utilizzo dell'archivio delle dichiarazioni.



In secondo luogo, onestà intellettuale richiede di ammettere che, in realtà, nel dibattito scientifico, non vi sono conclusioni univoche sulla efficienza o meno di questo tipo di imposta. Le imposte locali sulle attività produttive vengono infatti spesso messe in discussione nel disegno dei sistemi di finanza decentrata e il modello dell'IRAP non si sottrae certo a tale controversie. L'efficienza delle imposte è generalmente riconducibile alla loro neutralità, ma tutti sanno che nessuna imposta può essere nella realtà perfettamente neutrale. Forse, però, sarebbe stato lecito attendersi maggiori approfondimenti anche attraverso studi applicati sugli effetti sul sistema economico dell'introduzione di tale imposta anche al fine di valutare meglio possibili opzioni alternative⁶. In effetti le simulazioni che vengono effettuate a livello nazionale sono in genere molto aggregate o più analitiche ma di natura campionaria.⁷ Da questo punto di vista, il nostro studio può offrire utili elementi di riflessione, oltre che una attendibile base di dati, che potranno essere sviluppati in futuro con il prosieguo e l'allargamento dell'indagine ad altre fonti informative sull'andamento economico delle imprese.

In terzo luogo, non può essere sottovalutata la rilevanza delle informazioni sulla struttura del sistema economico piemontese che sono offerte dalle dichiarazioni. Possiamo conoscere il numero e la struttura giuridica delle imprese per settori, la distribuzione del valore aggiunto a livello settoriale e territoriale, l'apertura del sistema economico regionale, con la possibilità di disporre di una serie storica di almeno cinque anni (1998-2002) nel corso del 2005⁸. Da questo punto di vista, ad esempio, l'archivio delle dichiarazioni potrebbe essere utilizzato anche dall'Osservatorio regionale sull'Industria con il quale l'IRES collabora da tempo. Ugualmente, esso può consentire confronti con la struttura economica di altre Regioni dove vengano compiute elaborazioni analoghe.

Il peso dell'IRAP nel sistema delle imposte locali

In termini quantitativi la rilevanza dell'IRAP nel sistema delle imposte regionali e locali è di tutta evidenza. A livello nazionale, nel 2004 essa rappresentava quasi il 9 per cento del totale delle imposte dirette ed indirette delle Amministrazioni Pubbliche in Italia. Dalla Tabella I si può notare come esso rappresenti il più importante tributo locale nel nostro paese.

⁶ Ad esempio con l'introduzione dell'IVA regionale all'ultimo stadio. Uno studio in materia è stato recentemente completato da parte dell'IRES per conto dell'Osservatorio sulla riforma amministrativa della Regione Piemonte: cfr. IRES, 2005b.

⁷ Si veda il recente contributo di Fabrizio Carotti e Anna Rocco, *Ridurre l'IRAP e il "costo del lavoro"* sul sito www.lavoce.info. Eliminando i contributi sociali a carico delle imprese dalla base imponibile IRAP si otterrebbe un risparmio compreso tra il 14% e il 30% dell'imposta pagata attualmente, abbastanza equidistribuito tra le diverse imprese.

⁸ Sono già fisicamente disponibili le dichiarazioni del 2001, 2002 e 2003. Il controllo e la pulizia dei dati dovrebbero risultare più semplici grazie all'esperienza accumulata nell'analisi delle dichiarazioni 1999 e 2000.



Tabella I – *Dinamica delle imposte locali in Italia*
Valori a prezzi correnti (milioni di euro)

	2001	2002	2003	2004	% Totale 2001	% Totale 2003	% Totale 2004
Imposte dirette Amm.locali	20.671	24.102	26.133	27.042	5,76	7,15	7,13
Regioni	18.569	21.603	23.119	23.891	5,17	6,33	6,30
° addizionale IRPEF	4.430	4.975	6.166	6.741	1,23	1,69	1,78
° tasse automobilistiche (famiglie)	3.227	3.374	3.347	n.d	0,90	0,92	n.d
Comuni	2.102	2.499	3.014	3.151	0,59	0,82	0,83
° addizionale IRPEF	715	1.096	1.571	1.615	0,20	0,43	0,43
° ICI (aree edificabili)	953	1.044	1.076	n.d	0,27	0,29	n.d
Imposte indirette Amm. Locali	55.707	57.371	60.084	60.486	15,51	16,44	15,94
Regioni	40.288	40.403	42.192	41.651	11,22	11,55	10,98
° IRAP (*)	31.287	31.393	32.764	32.343	8,71	8,97	8,53
° quota regionale accisa benzina	2.171	2.885	2.911	2.727	0,60	0,80	0,72
° tasse automobilistiche (imprese)	791	709	656	n.d	0,22	0,18	n.d
° addizionale imposta gas metano	651	357	374	n.d	0,18	0,10	n.d
° tributo speciale deposito discarica	303	248	222	n.d	0,08	0,06	n.d
Province	3.169	3.552	3.746	3.882	0,88	1,03	n.d
° imposta assicurazioni RC auto	1.517	1.827	2.155	n.d	0,42	0,59	n.d
° imposta di trascrizione	1.057	1.066	1.257	n.d	0,29	0,34	n.d
Comuni	12.250	13.416	14.146	14.953	3,41	3,87	3,94
° ICI al netto aree edificabili	8.744	9.581	9.873	n.d	2,43	2,70	n.d
° imposta sulla pubblicità e diritti affiss.	396	347	365	n.d	0,11	0,10	n.d
Totale imposte Amm. Locali	76.378	81.473	86.217	87.528	21,26	23,59	23,07
Imposte dirette Amm.Pubbliche	182.690	178.964	178.098	184.175	50,86	48,73	48,55
Imposte indirette Amm. Pubbliche	176.492	185.116	187.345	195.207	49,14	51,27	51,45
Totale imposte Amm. Pubbliche	359.182	364.080	365.443	379.382	100	100	100

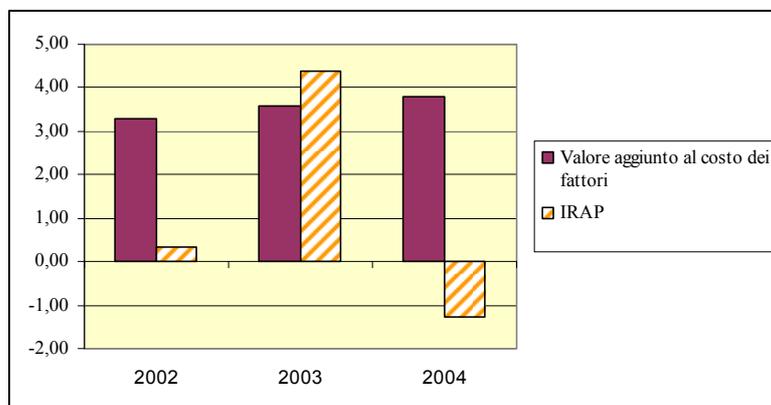
(*) al netto dei rimborsi

Fonte: Banca d'Italia, 2005, ISTAT, 2005. Accertamenti. L'ammontare della compartecipazione all'accisa sulla benzina corrisponde all'importo iscritto nei conti accesi presso le Tesorerie provinciali dello Stato.

La seconda imposta locale in ordine d'importanza, è infatti l'ICI totale (su immobili ed aree edificabili), che pesa solo per il 3 per cento. La stessa tabella segnala come la crescita dell'autonomia tributaria locale sia avvenuta sino al 2003, con il peso delle entrate tributarie locali sul totale che sale dal 21 per cento al 23,6 per cento (mentre scende al 23,01 per cento nel 2004). All'IRAP si deve però solo lo 0,26 per cento di questa crescita. La dinamica è infatti risultata nettamente più bassa di quella delle imposte dirette locali, in particolare delle addizionali all'IRPEF (che comunque sono state di fatto bloccate per il biennio 2004-2005), cresciute del 42 per cento medio annuo (fig. II). In effetti, nonostante il suo indubbio peso, la crescita dell'IRAP è stata limitata (+1,13 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.

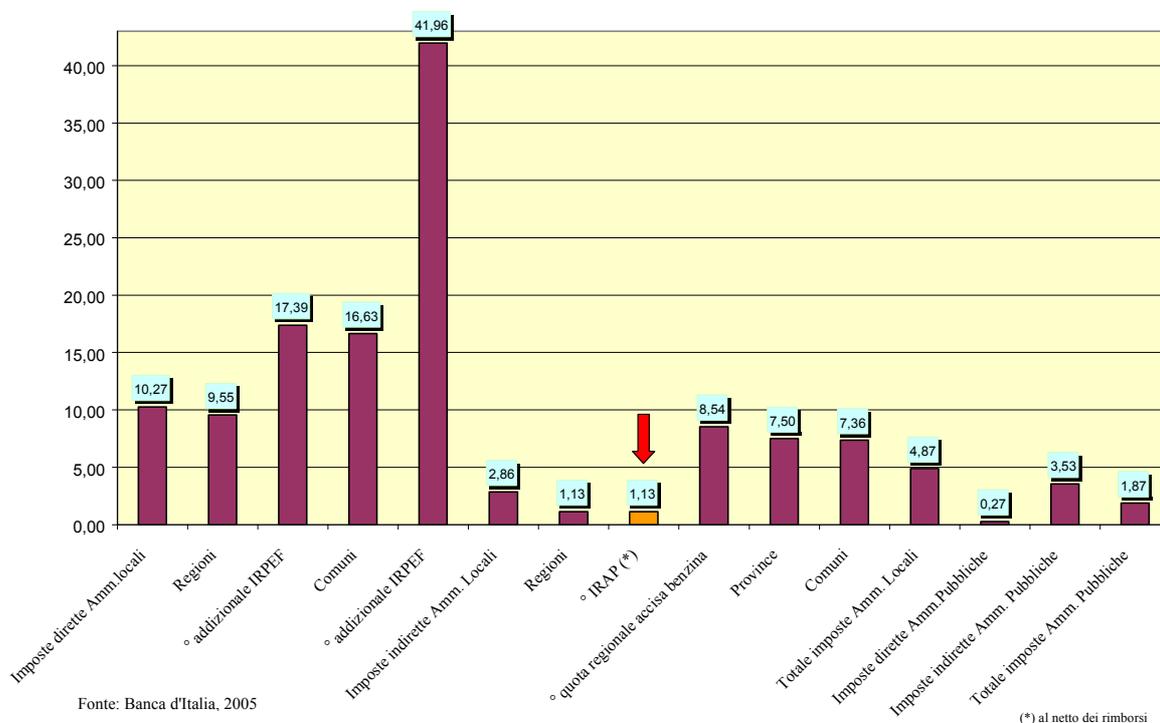


Figura I – Tassi di incremento del valore aggiunto al costo dei fattori a prezzi correnti e dell'IRAP in Italia dal 2002 al 2004



Fonte: ISTAT e Banca d'Italia, 2005. Per l'IRAP accertamenti di bilancio. Valore aggiunto al costo dei fattori al netto dei servizi bancari imputati

Figura II – Tassi medi annui d'incremento delle entrate tributarie locali in Italia 2001-2004



Fonte: Banca d'Italia, 2005

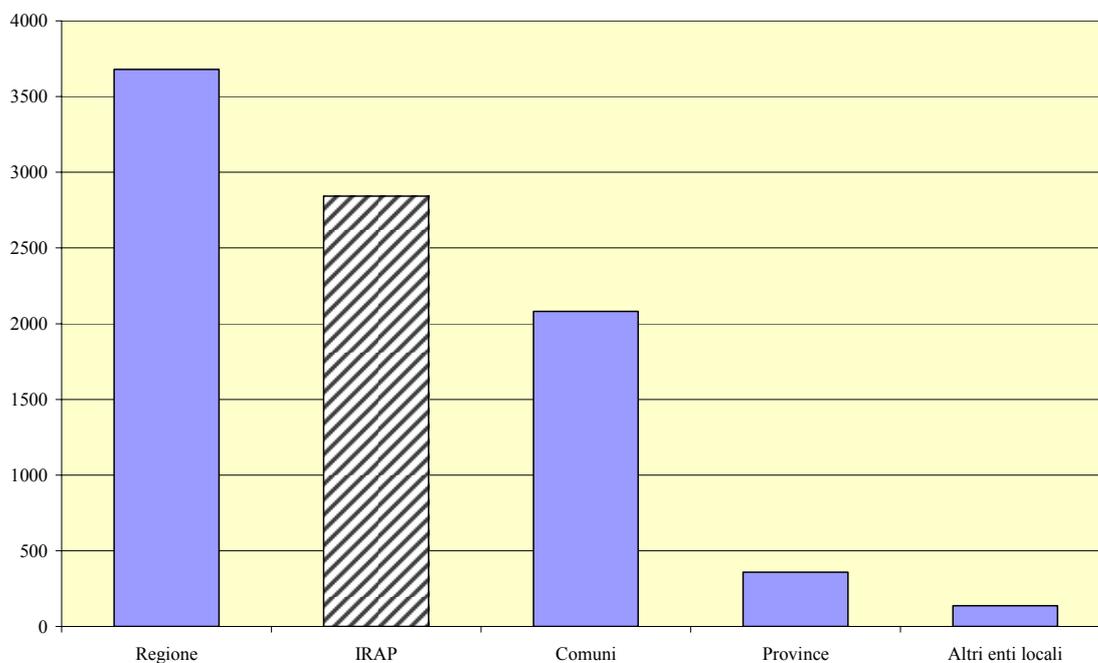
(*) al netto dei rimborsi



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 regionale⁹ e che non siamo ancora stati in grado di spiegare completamente (vedi *infra*).

I primi anni del nuovo secolo hanno visto una crescita delle imposte locali a ritmi superiori a quelli delle imposte delle Amministrazioni pubbliche complessive. Solo il blocco legislativo agli aumenti di aliquota per l'IRAP e l'addizionale all'IRPEF regionale e locale ha probabilmente impedito una crescita ancor più veloce. In prospettiva, però, si tratta di una tendenza difficilmente reversibile anche considerando il principio dell'autonomia tributaria regionale e locale garantito dal nuovo art. 119 della Costituzione. In Piemonte, le entrate tributarie della Regione rappresentano il 59 per cento di tutte le entrate tributarie del settore pubblico locale (regione, province, comuni, altri enti locali). L'IRAP da sola ne rappresenta il 48 per cento (fig. III).

Figura III – Entrate tributarie del settore pubblico locale in Piemonte. 2003
(milioni di euro)



Fonte: Conti pubblici territoriali della regione Piemonte (www.ruparpiemonte.it/enti/bilancio.htm), dati di cassa. Nei Comuni e nelle Province è compresa la compartecipazione all'IRPEF.

L'IRAP in Piemonte

Scorrendo il rapporto il lettore potrà disporre di una prima fotografia completa dell'IRAP in Piemonte articolata per tipologie di contribuenti, classi di imponibile, settori di attività (al netto, purtroppo, della Pubblica Amministrazione), aree territoriali. È possibile anche analizzare l'“apertura” del sistema economico regionale attraverso l'analisi dell'IRAP importata da altre regioni, grazie alla presenza di impianti produttivi di imprese con sede legale in altre regioni, e di quella esportata da imprese piemontesi con impianti produttivi in altre aree del paese. Si tratta di dati relativamente “vecchi” ma è lecito ritenere che le caratteristiche strutturali del tributo non abbiano presentato modifiche significative negli

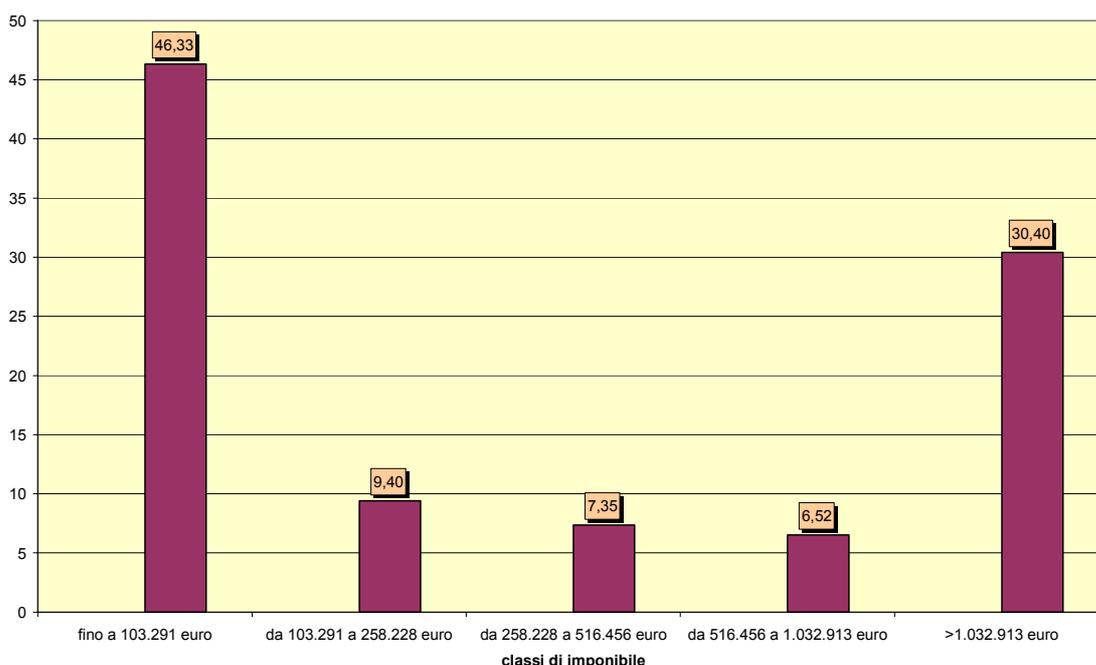
⁹ Tra il 1998 e il 1999 la base imponibile dell'IRAP in Piemonte risulterebbe cresciuta dell'1,4% a fronte di una crescita del valore aggiunto regionale pari al 3,7 per cento.



ultimi anni, rendendo ancora attuale il quadro che viene presentato. D'altra parte, si è reso necessario un lungo e faticoso lavoro di pulizia dei dati – si tratta delle prime dichiarazioni relative ad un'imposta assolutamente nuova nel panorama tributario del nostro paese – che ha però consentito di acquisire un'esperienza che sarà assai utile per accelerare l'elaborazione delle dichiarazioni 2001-2003 che sono attualmente disponibili.

L'analisi dei dati ha quantificato in 44.335 milioni di euro il valore della base imponibile per l'IRAP privata in Piemonte nel 1999, mentre l'imposta netta dovuta alla Regione era pari a 934 milioni di euro, con un'aliquota implicita pari al 4,3 per cento. Il 72 per cento della base imponibile dell'IRAP privata deriva da imprese gestite sotto forma di società di capitali. Queste rappresentano però solo il 9,6 per cento del numero dei contribuenti a fronte del 73 per cento dell'imposta che pagano. Viceversa, le persone fisiche rappresentano la grande platea dei contribuenti (il 69 per cento) ma coprono solo il 14 per cento della base imponibile, con un valore medio pari a quasi 24.000 euro, e il 13 per cento dell'imposta, mediamente meno di 1.000 euro per contribuente. Anche lo spaccato dimensionale delle dichiarazioni IRAP è illuminante. L'81 per cento dei contribuenti piemontesi è rappresentato da imprese con una base imponibile positiva ma inferiore a 103.291 euro: di questi il 77 per cento è costituito da imprese individuali con una bassa base imponibile media pari a circa 18.500 euro. Vi è anche una significativa presenza di contribuenti con un valore nullo o negativo dell'imponibile, l'8,4 per cento (concentrati tra le persone fisiche soggetti a contabilità semplificata) riconducibili alla normale dinamica imprenditoriale che si svolge all'interno della regione (movimento in ingresso ed uscita delle imprese). Nel complesso la struttura economica regionale appare concentrata agli estremi (fig. IV). A fronte di più di 360.000 contribuenti (il 91 per cento del totale) con una base imponibile inferiore ai 200 milioni di vecchie lire troviamo solo 152 contribuenti (lo 0,04%) con una base imponibile superiore ai 2 miliardi di vecchie lire. Mentre i primi versano il 46 per cento del gettito dell'imposta, i secondi ne coprono più del 30 per cento.

Figura IV – Distribuzione percentuale dell'imposta pagata dalle imprese piemontesi per classi di imponibile (1999)



Fonte: elaborazioni IRES su dichiarazioni IRAP 2000.



Sotto un profilo settoriale emerge che il 47 per cento della base imponibile dell'IRAP privata è riconducibile ai servizi, tra i quali i comparti più rilevanti sono quelli del commercio (12 per cento), dell'informatica e ricerca (10 per cento) e dei servizi finanziari (9,6 per cento). L'industria in senso stretto pesa per il 44 per cento e il settore delle costruzioni per il 6 per cento. Marginale il ruolo dell'agricoltura (2 per cento). È bene ricordare che nell'archivio non sono ancora presenti le dichiarazioni relative alla Pubblica Amministrazione, con la conseguenza che il peso del settore dei servizi è comunque sottostimato in termini di base imponibile e ancora di più in termini di imposta pagata considerando la maggiore aliquota IRAP al quale essa è sottoposta (8,5 per cento).

Un problema al quale abbiamo già accennato è stato quello della coerenza delle basi imponibili IRAP dichiarate con le valutazioni del valore aggiunto desumibili dalle statistiche di contabilità nazionale. Sono infatti emerse significative discrepanze non facilmente spiegabili con i pur diversi metodi di definizione del valore aggiunto. In particolare la ricostruzione del valore aggiunto al costo dei fattori al netto degli ammortamenti per settore¹⁰ (tab. II) consente di mettere in luce alcune differenze rilevanti tra base imponibile IRAP e valore aggiunto netto al costo dei fattori in genere nei *servizi* e in particolare nei settori degli *alberghi e ristoranti* e delle *attività immobiliari, informatica e altro*. Va comunque segnalato come il rapporto base imponibile IRAP su valore aggiunto al costo dei fattori netto dell'industria in senso stretto sia pari al 92 per cento, nelle costruzioni all'82 per cento e nei servizi al 52 per cento. Le spiegazioni possono essere diverse: (i) le stime di contabilità nazionale tengono conto anche dell'economia "non ufficiale"; (ii) i metodi di calcolo del valore aggiunto sono comunque diversi (in particolare per gli ammortamenti); (iii) nel 1999 esistevano già delle possibilità di deduzione dall'imponibile IRAP di alcune componenti del costo del lavoro; (iv) l'imputazione regionale dell'IRAP per le attività multimpianto può risultare imprecisa.

¹⁰ Per calcolare il valore aggiunto netto settoriale è stato applicato al dato regionale la quota degli ammortamenti stimata a livello nazionale dall'ISTAT. La componente pubblica dei servizi è stata stimata sulla base della valutazione del peso della componente *non market* effettuata a livello nazionale dall'ISTAT.



Tabella II – Valore aggiunto al costo dei fattori e base imponibile IRAP 1999 in Piemonte
Valori a prezzi correnti (milioni di euro)

ATTIVITÀ ECONOMICHE	Valore aggiunto lordo al costo dei fattori (*)	Stima compon. privata	Stima valore aggiunto al costo dei fattori netto (a)	Base imponibile IRAP (b)	% b/a	Peso ammort. sul valore aggiunto
AGRICOLTURA, SILVICOLTURA E PESCA	2.039,3	2.039,3	1.524,7	1.023,4	67,1	0,25
Agricoltura, caccia e silvicoltura	2.031,9	2.031,9	1.528,9	1.021,0	66,8	0,25
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	7,3	7,3	4,3	2,4	55,8	0,41
Industria	30.641,2	30.641,2	25.338,1	22.692,0	89,6	0,17
Industria in senso stretto	26.635,6	26.635,6	21.600,5	19.715,0	91,3	0,19
Estrazione di minerali	205,5	205,5	154,0	104,0	67,5	0,25
Industria manifatturiera	24.202,4	24.202,4	20.123,8	18.584,0	92,3	0,17
<i>Industrie alimentari, delle bevande e del tabacco</i>	<i>2.337,4</i>	<i>2.337,4</i>	<i>1.897,6</i>	<i>1.428,0</i>	<i>75,3</i>	<i>0,19</i>
<i>Industrie tessili e dell'abbigliamento</i>	<i>2.565,9</i>	<i>2.565,9</i>	<i>2.189,8</i>	<i>1.848,0</i>	<i>84,4</i>	<i>0,15</i>
<i>Industrie conciarie, fabbricazione di prodotti in cuoio, pelle e similari</i>	<i>78,0</i>	<i>78,0</i>	<i>68,3</i>	<i>60,0</i>	<i>87,9</i>	<i>0,13</i>
<i>Fabbricazione della pasta-carta, della carta e dei prodotti di carta; stampa ed editoria</i>	<i>1.445,6</i>	<i>1.445,6</i>	<i>1.238,2</i>	<i>1.106,0</i>	<i>89,3</i>	<i>0,14</i>
<i>Cokerie, raffinerie, chimiche, farmaceutiche</i>	<i>1.502,4</i>	<i>1.502,4</i>	<i>1.193,9</i>	<i>1.085,0</i>	<i>90,9</i>	<i>0,21</i>
<i>Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi</i>	<i>781,5</i>	<i>781,5</i>	<i>627,6</i>	<i>481,0</i>	<i>76,6</i>	<i>0,20</i>
<i>Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo</i>	<i>3.797,4</i>	<i>3.797,4</i>	<i>3.062,9</i>	<i>3.147,0</i>	<i>102,7</i>	<i>0,19</i>
<i>Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici, elettrici ed ottici; mezzi di trasporto</i>	<i>9.029,2</i>	<i>9.029,2</i>	<i>7.697,5</i>	<i>7.249,0</i>	<i>94,2</i>	<i>0,15</i>
<i>Industria del legno, della gomma, della plastica e altre manifatturiere</i>	<i>2.665,0</i>	<i>2.665,0</i>	<i>2.216,1</i>	<i>2.180,0</i>	<i>98,4</i>	<i>0,17</i>
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas, di vapore e acqua	2.227,8	2.227,8	1.408,5	1.027,0	72,9	0,37
Costruzioni	4.005,5	4.005,5	3.622,6	2.977,0	82,2	0,10
SERVIZI	56.314,3	46.209,0	40.260,2	21.116,0	52,4	0,13
Commercio, riparazioni, alberghi e ristoranti, trasporti e comunicazioni	20.058,3	20.058,3	17.454,1	9.225,0	52,9	0,13
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli, motocicli e di beni personali e per la casa	11.751,5	11.751,5	10.851,4	5.585,0	51,5	0,08
Alberghi e ristoranti	1.823,8	1.823,8	1.684,5	645,0	38,3	0,08
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	6.483,1	6.483,1	4.862,8	2.995,0	61,6	0,25
Intermediazione monetaria e finanziaria; attività immobiliari ed imprenditoriali	22.377,2	22.377,2	18.973,2	9.759,0	51,4	0,15
Intermediazione monetaria e finanziaria	4.656,7	4.656,7	4.428,9	4.316,0	97,5	0,05
Attività immobiliari, noleggio, informatica, ricerca, altre attività professionali ed imprenditoriali	17.720,5	17.720,5	14.492,2	5.443,0	37,6	0,18
Altre attività di servizi	13.878,8	3.773,5	3.407,3	2.132,0	62,6	0,10
Pubblica amministrazione e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	3.340,6	612,0	508,8	26,0	5,1	0,17
Istruzione	3.257,8	977,3	925,6	148,0	16,0	0,05
Sanità e altri servizi sociali	3.962,2	1.188,7	1.083,4	1.038,0	95,8	0,09
Altri servizi pubblici, sociali e personali	2.824,5	995,5	915,1	920,0	100,5	0,08
Servizi domestici presso famiglie e convivenze non attribuiti	493,7	117,0
(*) al lordo Sifim	88.994,8	78.889,4	67.123,1	44.948,4	67,0	0,15

Fonte: elaborazioni IRES su dati ISTAT e sulle Dichiarazioni IRAP 2000.

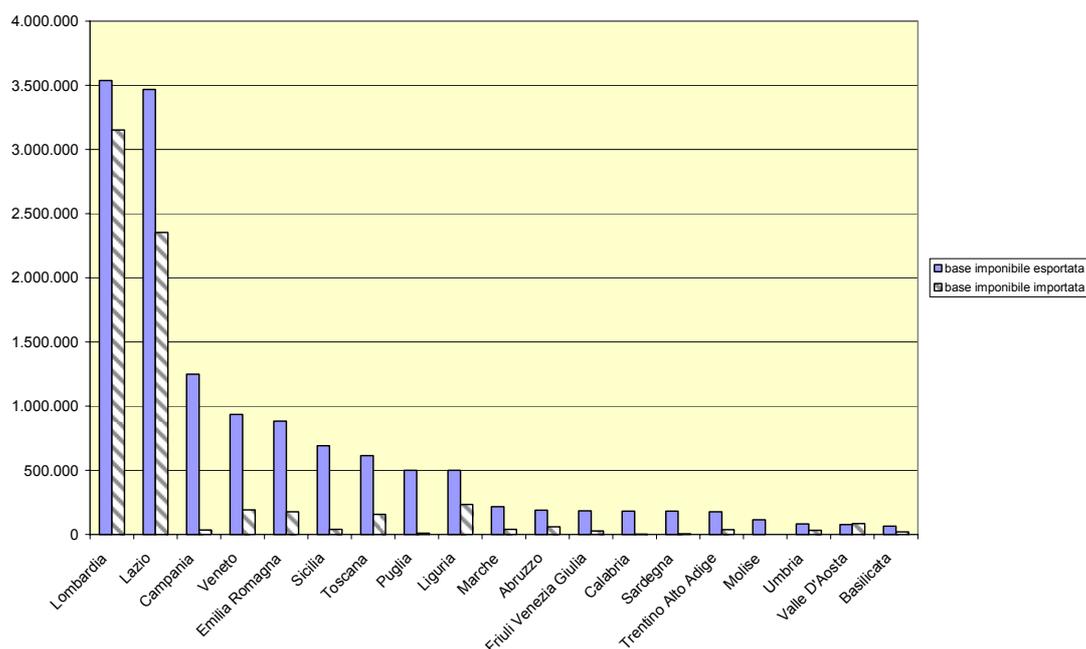


In ogni caso, è probabile la presenza di significativi fenomeni di evasione/elusione concentrati in alcuni settori di attività e forse differenziati anche a livello territoriale, che dovranno essere più attentamente analizzati al fine di recuperare gettito.

L'apertura del sistema economico regionale

Un profilo di analisi di notevole interesse è stato quello relativo alla redistribuzione dell'IRAP tra Regioni in base alla localizzazione degli impianti produttivi. Le imprese con unità produttive localizzate in diverse regioni (multimpianto) devono infatti imputare l'IRAP in base alla distribuzione del valore aggiunto. Non essendo possibile ripartire territorialmente i compensi ai fattori produttivi questa viene stimata in proporzione all'ammontare delle retribuzioni al personale operante in ciascuna regione (per le banche l'ammontare dei depositi e per le assicurazioni l'ammontare dei premi versati). Anche se le dichiarazioni dei primi due anni scontano le difficoltà di compilazione dovute alla novità dell'imposta è possibile avere un quadro sufficientemente attendibile dei movimenti in ingresso e in uscita dell'imposta e quindi del grado di apertura del sistema economico regionale. Ciò è rilevante per almeno due ordini di considerazioni:

Figura V – Importazione di base imponibile da imprese con sede legale in altre regioni e esportazione di base imponibile da imprese con sede legale in Piemonte (1998, migliaia di euro).



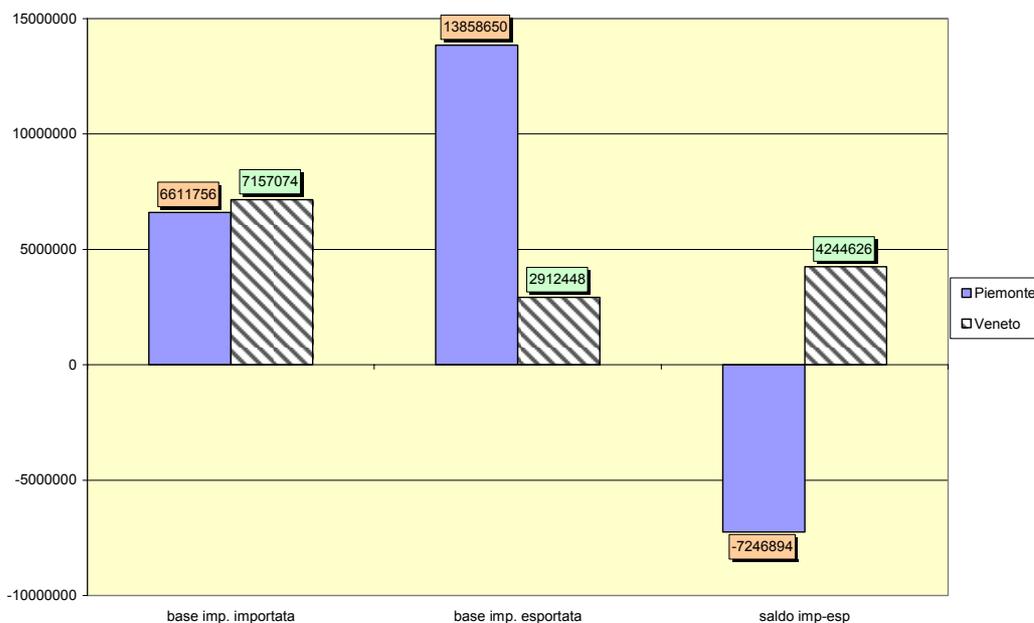
Fonte: elaborazioni IRES sulle dichiarazioni 1999 (non sono comprese le persone fisiche).

- i) un'economia molto aperta è più facilmente soggetta a fenomeni di concorrenza fiscale. I margini di manovra sull'aliquota IRAP potrebbero indurre le imprese a localizzarsi nelle regioni con una pressione fiscale più bassa;
- ii) la presenza di soggetti multimpianto può risultare – almeno in parte – indicativa della tendenza a trasferire le fasi finali del processo produttivo in altre zone del paese



mantenendo “il cervello”, ovvero le attività a più alto valore aggiunto nella regione di domicilio fiscale¹¹.

Figura VI – Le attività multimpianto in Piemonte e Veneto (milioni di euro)



Fonte: IRES e Regione Veneto. Dati per il Piemonte relativi alle dichiarazioni del 2000; per il Veneto dichiarazioni 2002.

Escludendo le persone fisiche, per le quali il fenomeno dell’import export di base imponibile è assolutamente marginale, nel 1998 su 46 miliardi circa di base imponibile creata da contribuenti piemontesi, quasi 14 miliardi (il 30 per cento) erano da attribuire ad altre regioni. A fronte di tale flusso in esportazione si riscontrava una importazione di base imponibile relativa a stabilimenti di soggetti fiscali domiciliati in altre regioni pari a circa 6,6 miliardi, con un saldo negativo pari 7,2 miliardi. Il saldo è dovuto esclusivamente alle società di capitale. Nel complesso il Piemonte risulta una regione aperta con una presenza produttiva in tutte le altre regioni, che appare particolarmente significativa in Lombardia e nel Lazio (fig. V). Essa si differenzia dal Veneto – l’unica regione per la quale sono disponibili dati analoghi¹² – dove il saldo è positivo segnalando una diversa struttura del sistema produttivo (fig. VI). Nelle successive fasi della ricerca si intende approfondire questo profilo di analisi, individuando più precisamente le caratteristiche economiche delle imprese “esportatrici” di base imponibile e di imposta.

¹¹ Anche se è ormai prevalente la competizione a livello internazionale con forme di delocalizzazione verso paesi con basso costo dei fattori produttivi oltre che con minore pressione fiscale.

¹² Cfr. Regione Veneto, 2005. Per la Toscana (cfr. Lorenzini, 2002) l’analisi dei versamenti relativi al 1998 (modelli F24) aveva messo in luce la presenza di oltre 4.300 imprese (su 311mila) con sede legale fuori dalla Toscana che contribuivano con 163 miliardi di lire pari all’8 per cento del gettito totale, con un versamento medio (37 milioni) molto più elevato dei contribuenti toscani (6 milioni). Non erano però disponibili i dati sull’esportazione dell’IRAP.



Le principali indicazioni che emergono dallo studio

È bene infine richiamare le principali conclusioni che si possono trarre dal nostro studio. Esse sono di due tipi: (i) l'importanza per la Regione dell'informazione statistica di base di natura fiscale, (ii) le prospettive di sviluppo dell'autonomia tributaria regionale alla luce delle ipotesi di modifica dell'IRAP.

(i) Il problema dell'informazione statistica di base di natura fiscale.

Lo strumentario della politica fiscale regionale può essere arricchito attraverso un migliore utilizzo degli archivi delle dichiarazioni IRAP. Il sistema corrente di archiviazione ed interrogazione presenta ancora delle incongruità e degli scarsi legami con altri sottosistemi informativi di tipo fiscale e non: si pensi agli archivi relativi all'IRPEG, ora IRES e agli archivi camerali e della centrale dei bilanci. Vi sono ampi spazi di miglioramento per quanto concerne la possibilità di disegnare politiche economiche e fiscali regionali che vengono segnalati nel Capitolo 4 e nell'Appendice 1. L'analisi delle dichiarazioni IRAP 2001-2003 (con l'introduzione delle dichiarazioni delle Pubbliche Amministrazioni) costituirà un utile banco di prova.

(ii) Implicazioni per la politica tributaria regionale

Vedremo nei prossimi anni un serio sviluppo dell'autonomia tributaria regionale? È difficile rispondere oggi in assenza di proposte organiche di attuazione del nuovo art. 119 della Costituzione. Anche le recenti proposte dell'Alta Commissione¹³ non possono infatti essere considerate definitive. Esse si basano su varie ipotesi di riduzione della componente costo del lavoro dalla base imponibile IRAP e, soprattutto, sull'introduzione di una flessibilità di aliquota sull'IRAP pubblica, dell'ordine del 10 per cento. Ugualmente, si propone di sostituire il gettito dell'IRAP legata alla componente costo del lavoro con il gettito dell'imposta sui tabacchi, i giochi e di bollo. Una valutazione preventiva dell'impatto sul bilancio della Regione di tali proposte richiede quindi un attento monitoraggio delle dichiarazioni e dei versamenti, oltre che la costruzione di un sistema informativo fiscale complessivo di cui al punto precedente.

Contenuti dello studio

Il rapporto è articolato in cinque capitoli e tre appendici. Nei primi due si richiamano le interrelazioni tra sistema economico e sistema fiscale regionale, dal punto di vista sia dell'ente regione che dei contribuenti. Vengono ripercorse le tappe dell'introduzione dell'IRAP e le sue principali motivazioni così come le prospettive della sua trasformazione in futuro. In tale quadro si è ritenuto utile verificare il potenziale di manovra delle aliquote IRAP per il bilancio della Regione Piemonte richiamando anche le caratteristiche degli altri tributi regionali.

Il terzo capitolo presenta i risultati dell'analisi svolta sulle dichiarazioni IRAP 1999 e 2000. I dati sono disaggregati per settori di attività, natura giuridica e sede legale dei contribuenti, classe di imponibile e area territoriale. Gli ultimi due capitoli sono dedicati all'approfondimento delle esigenze conoscitive della Regione sull'IRAP e in genere sulle informazioni di tipo fiscale, sviluppando anche alcuni esempi di possibile utilizzo degli archivi. Le Appendici 1 e 2 dettagliano ulteriormente la struttura degli archivi fiscali e la metodologia utilizzata per risolvere i numerosi problemi incontrati durante le elaborazioni. L'Appendice 3 richiama l'evoluzione del quadro normativo dell'IRAP ed è frutto della preziosa collaborazione offerta dal Centro studi del terzo settore dell'Ordine dei

¹³ Si veda la Relazione predisposta dall'Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale su incarico del Presidente del consiglio (Luglio 2005).



Commercialisti di Torino, Ivrea e Pinerolo, che ha offerto una costante consulenza in tutte le fasi di questa ricerca.



1. INTRODUZIONE

Le entrate tributarie sono ormai una fonte determinante per i governi regionali e locali, sia nelle Regioni a Statuto Ordinario, dove con il Decreto 56/2000 tutti i trasferimenti preesistenti sono stati sostituiti con entrate di derivazione tributaria, sia nelle Province e nei Comuni, dove l'autonomia tributaria è già da tempo piuttosto elevata.

La fiscalità degli enti decentrati continuerà però ad evolversi, se si pensa a tutte le ripercussioni che la riforma costituzionale, introdotta con la L. Cost. 3/2001 ma, ancora soggetta a continue proposte di modifica¹⁴, potrebbe avere sull'assetto e sull'autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali. La legge costituzionale ha apportato alcuni importanti cambiamenti al Titolo V della parte II della Costituzione Italiana; in particolare, ha modificato l'art. 117, definendo esplicitamente le materie in cui lo Stato ha competenza esclusiva e quelle in cui la legislazione è concorrente¹⁵ e lasciando tutte le competenze residuali, di diritto, alle Regioni. In sostanza, è stato ribaltato l'ordine delle attribuzioni, circoscrivendo i confini dell'intervento legislativo statale anziché di quello regionale, come avveniva in precedenza, confermando così una decisa volontà di applicare il principio di sussidiarietà. Naturalmente, nella ripartizione delle competenze l'applicazione del principio di sussidiarietà significa per le Regioni e per gli Enti Locali un consistente ampliamento delle funzioni da svolgere e, conseguentemente, delle risorse finanziarie necessarie.

Dal punto di vista degli effetti sulla finanza degli enti decentrati, su cui il dibattito è tuttora aperto, si può ricordare che nel nuovo art. 119 della Costituzione si legge che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", che è materia a legislazione concorrente. È plausibile, quindi, ipotizzare che, d'ora in poi, i governi decentrati potranno avere l'autonomia di introdurre tributi anche completamente nuovi, purché conformi ai criteri costituzionali e al sistema tributario complessivo, in una prospettiva di crescente differenziazione degli assetti fiscali regionali e locali.

In questo rinnovato contesto istituzionale e finanziario, conoscere le caratteristiche delle fonti tributarie (sia quelle esistenti sia quelle potenzialmente attivabili) in modo affidabile e tempestivo è divenuta un'esigenza prioritaria per i governi decentrati. La Regione e gli enti locali sono chiamati a soddisfare una domanda crescente di intervento pubblico da parte della società, disponendo di risorse finanziarie limitate. È bene allora che gli amministratori locali sappiano prevedere gli effetti delle proprie scelte tributarie, anche in sovrapposizione e/o connessione con quelle compiute dagli altri livelli di governo che operano sullo stesso territorio regionale.

Non si può trascurare, poi, l'esistenza di un rapporto biunivoco fra le entrate fiscali di un sistema regionale e la sua evoluzione economica e sociale: da un lato, infatti, le risorse tributarie pubbliche dipendono dagli andamenti del sistema regionale; dall'altro, le stesse scelte fiscali delle amministrazioni pubbliche, e della Regione in particolare, influenzano l'andamento dell'economia regionale, insieme ad altri fattori strutturali (competitività, sotto diverse forme) o esogeni (andamento della domanda delle altre regioni e dall'estero). Fra dati macroeconomici e dati fiscali esiste, quindi, un processo di condizionamento reciproco di tipo iterativo (Schema 1), che in teoria si replica all'infinito e che, al variare di ogni scenario economico per effetto di fattori esogeni oppure per effetto delle reazioni di comportamento

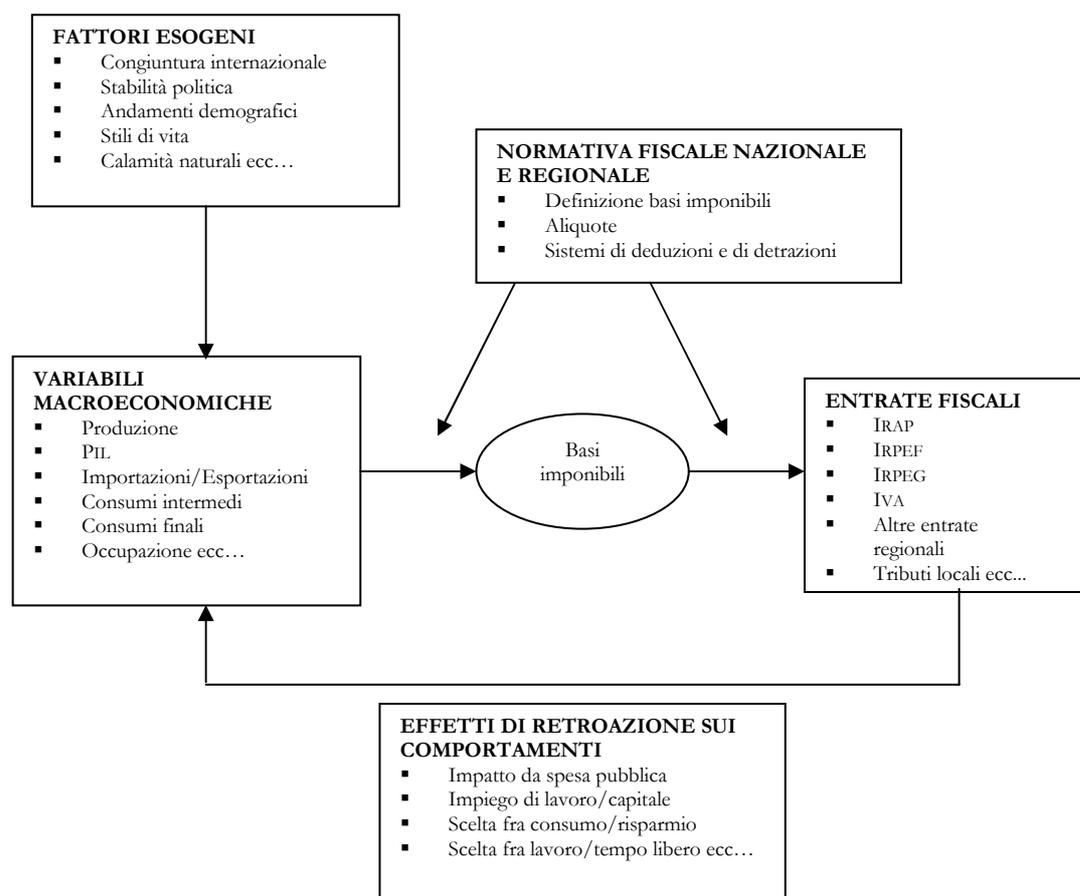
¹⁴ Basta pensare al recente Ddl di riforma costituzionale approvata dalla Camera dei deputati nel 2004 e dal Senato il 23 Marzo 2005 (ddl n. 2544-B) in prima lettura.

¹⁵ Vuol dire che le Regioni hanno potestà legislativa ma nel rispetto dei principi fondamentali riservati, invece, alla legislazione statale.



degli agenti economici (famiglie e imprese) alla politica fiscale attuata, esercita un impatto prima sulle basi imponibili e poi sui gettiti fiscali. Sulla base di questo ragionamento dovrebbe esistere una corrispondenza temporale fra gli andamenti congiunturali rilevati attraverso indicatori macroeconomici e la dinamica delle entrate fiscali, ai vari livelli di disaggregazione territoriale dell'analisi.

Schema 1 – Possibili interazioni fra dati macroeconomici e dati fiscali



Lo schema logico precedente si presta con efficacia a definire il circuito causale di imposte come l'IRAP, l'imposta regionale sulle attività produttive che, fra i vari tributi propri delle Regioni, è senz'altro la voce più importante da vari punti di vista:

- prima di tutto, per l'enorme rilievo quantitativo che riveste all'interno dei bilanci regionali;
- inoltre, perché su di essa le Regioni dispongono dei più ampi margini di manovra loro riconosciuti;
- infine perché, analizzando l'andamento di questa imposta, che grava sul valore aggiunto netto, i governi regionali hanno l'opportunità di creare un *osservatorio fiscale* che sia, al tempo stesso, anche un *osservatorio sulle attività produttive* che operano nel proprio territorio.

Per l'IRAP pagata dalle imprese private la conoscenza informativa a disposizione delle Regioni ha compiuto, di recente, un importante passo avanti in seguito alla fornitura da parte della SOGEI dell'archivio individuale delle dichiarazioni IRAP dal Modello UNICO per l'universo dei propri contribuenti regionali. Si presenta così l'occasione, per ogni Regione, di sfruttare quest'enorme patrimonio di dati fiscali di tipo primario, che dovrebbe potenziarsi ulteriormente nei prossimi anni, ma che già oggi, soprattutto se utilizzato in combinazione con altri archivi (anche di diversa natura), consentirà al governo regionale di impostare in modo più consapevole la propria politica fiscale.



2. L'IRAP COME STRUMENTO DI POLITICA FISCALE DELLA REGIONE

2.1 *Il ruolo dell'IRAP nella finanza regionale*

Sin dall'inizio era evidente che l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF venivano introdotte con il decreto legislativo 447/97 come elementi di innovazione del sistema di finanziamento delle Regioni, per diventare il fulcro dell'autonomia impositiva regionale, sebbene durante il periodo transitorio sino al 2001¹⁶ fossero vincolate al finanziamento della sanità.

In realtà, per entrambi i tributi, non si potrebbe parlare pienamente di autonomia nemmeno oggi nella situazione a regime (cioè in assenza del vincolo di destinazione sul gettito): infatti, sia per l'IRAP che per l'addizionale IRPEF, la Regione¹⁷ può manovrare le aliquote, ma entro limiti piuttosto stringenti¹⁸, senza alcun potere di incidere sulla definizione delle basi imponibili (nel caso dell'IRAP la Regione deve comunque occuparsi anche della gestione e dell'attività di controllo e contenzioso). In realtà, questa limitata possibilità di agire sul livello dell'aliquota è stata scarsamente utilizzata fino ad oggi perché, con le ultime Leggi Finanziarie dello Stato¹⁹, le Regioni hanno dovuto sottostare ad un tassativo blocco delle manovre in rialzo sia sull'IRAP che sull'addizionale IRPEF. Per conoscenza, un riepilogo delle manovre sulle aliquote IRAP (sia in rialzo che in ribasso) attuate dalle Regioni italiane prima del blocco imposto dallo Stato è fornito nello schema che segue:

¹⁶ In realtà il vincolo di destinazione sul gettito IRAP è stato rimosso nel 2002 solo nominalmente: considerando che, da un lato l'IRAP nel 1998 ha procurato alle casse regionali ben l'83% delle entrate tributarie, dall'altro la spesa sanitaria è la voce di maggior rilievo delle spese correnti dei bilanci regionali, si intuisce come sia difficile per le Regioni, almeno nel breve periodo, finanziare l'assistenza sanitaria senza ricorrere pressoché interamente al gettito IRAP. È comunque positiva l'abolizione del vincolo di destinazione sul gettito di questa imposta regionale, non solo perché viene così a cadere la convinzione che il finanziamento della sanità sia quasi integralmente a carico dell'impresa, ma soprattutto perché in tal modo l'IRAP diventa uno dei tributi regionali manovrabili sia in aumento che in diminuzione (il vincolo sul gettito impediva, in pratica, a molte Regioni la possibilità di applicare riduzioni di aliquota).

¹⁷ E anche i Comuni per quanto riguarda l'addizionale IRPEF.

¹⁸ Il margine di variazione consentito è di 1 punto percentuale per l'IRAP, sia in aumento che in diminuzione, rispetto ad un'aliquota base pari al 4,25% (eccetto i regimi speciali applicati all'agricoltura e al settore bancario e assicurativo) e di +0,5% per l'addizionale regionale IRPEF rispetto ad un'aliquota base pari a 0,9%.

¹⁹ Legge 289/2002, Legge 350/2003 e Legge 311/2004. La legge finanziaria per il 2005 (Legge 311/2004) ha però ripristinato l'efficacia delle maggiorazioni di aliquota per l'IRAP e per l'addizionale IRPEF limitatamente all'esigenza di copertura dei disvanzi sanitari.



Schema 2 – Le manovre IRAP delle regioni nel biennio 2001-2002

	<i>Abruzzo</i>	<i>Basilicata</i>	<i>Prov. Bolzano</i>	<i>Emilia Romagna</i>	<i>Friuli V.G.</i>	<i>Lazio</i>	<i>Liguria</i>	<i>Lombardia</i>	<i>Marche</i>	<i>Molise</i>	<i>Piemonte</i>	<i>Puglia</i>	<i>Sicilia</i>	<i>Toscana</i>	<i>Prov. Trento</i>	<i>Umbria</i>	<i>V. Aosta</i>	<i>Veneto</i>
RIDUZIONI D'ALiquOTA Nuove imprese (giovani, femminili, sotto una soglia di produzione netta, operanti in certi settori ecc.)	X				X	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
Imprese in Comuni montani (con certi requisiti)										X				X				
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																		
AUMENTI D'ALiquOTA Banche, società finanziarie e assicurazioni						X		X	X	X			X					X
Imprese della rete di grande distribuzione regionale										X								
Imprese di raffinazione prodotti petroliferi													X					
Varie attività industriali e servizi						X			X									

Nota: Calabria, Campania e Sardegna non hanno impostato alcuna manovra sull'IRAP fino al 2002.

* In questo unico caso è concesso un credito sull'IRAP anziché un'agevolazione sull'aliquota applicata.



Dal 2002 ad oggi le Regioni hanno potuto soltanto abbassare l'aliquota IRAP; nel caso del Piemonte, ad esempio, la Finanziaria regionale del 2003 (L.R. 2/2003) ha introdotto sgravi per le cooperative sociali²⁰, così come era già avvenuto in moltissime altre Regioni.

Oltre al blocco sulle addizionali locali le Regioni hanno dovuto subire anche gli effetti di modifiche stabilite dallo Stato sul metodo di determinazione della base imponibile IRAP (deduzioni di vario genere), che regolarmente hanno portato riduzioni di gettito per i bilanci regionali²¹. A questo proposito si deve anche ricordare che una recente sentenza della Corte Costituzionale (n. 296/2003), esprimendo un giudizio sull'illegittimità costituzionale della Legge Finanziaria regionale 2002 proprio della Regione Piemonte (la L.R. 20/2002, che esonerava l'Agenzia per lo svolgimento dei Giochi olimpici dal versamento dell'IRAP), ha affermato che l'IRAP "non può considerarsi un tributo proprio della Regione", perché tale imposta è stata istituita con legge statale; di conseguenza "la disciplina sostanziale dell'imposta non è oggetto di legislazione concorrente ma rientra nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali". È evidente lo stato di incertezza che ancora esiste e condiziona fortemente l'operato delle Regioni (e degli altri enti decentrati), le quali si trovano a dover rispettare rigidi vincoli sulle spese senza godere di adeguata autonomia sul lato delle entrate.

Che sia o no un tributo regionale, l'IRAP può suscitare dubbi come fonte di finanziamento regionale e, in modo specifico, di finanziamento dell'assistenza sanitaria, anche per altri motivi: ad esempio, perché è un'imposta caratterizzata da notevole mobilità della base imponibile. Significa che le scelte delle Regioni in termini di differenziazione delle aliquote – oltre ad essere ovviamente influenzate dal livello complessivo di pressione tributaria esistente a scala regionale – per un verso potrebbero scontrarsi con fenomeni di "sparizione" della base imponibile, legati ad esempio a scelte normative compiute dal governo centrale (come già è successo), per l'altro potrebbero essere eccessivamente condizionate dalla concorrenza fiscale orizzontale, ovvero dal tentativo di alcune regioni di attrarre base imponibile concedendo vantaggi fiscali. Gli effetti sulla mobilità della base imponibile, tuttavia, sono spesso ipotizzabili ma di difficile misurazione: non soltanto dipendono da una molteplicità di fattori non solo fiscali, ma sono effetti di medio-lungo periodo. Soltanto fra molti anni, forse, se l'IRAP continuerà ad esistere e se le Regioni avranno fissato livelli d'aliquota fra loro diversificati, sarà possibile quantificare eventuali spostamenti delle unità produttive da una regione all'altra.

Inoltre l'IRAP è un'imposta che presenta una base imponibile altamente sperequata sul territorio nazionale, soprattutto rispetto al settore privato²². A questo proposito è utile richiamare alcune cifre, perché la questione della sperequazione territoriale costituisce un punto fondamentale di discussione fra chi vuole eliminare e chi, invece, vuole mantenere questa imposta e, soprattutto, fra Stato e Regioni.

Il primo aspetto da considerare è il seguente: quest'anno le imprese italiane hanno pagato l'IRAP per la settima volta, ma sui dati di gettito a scala regionale non c'è ancora chiarezza

²⁰ Le aliquote IRAP previste in Piemonte per il periodo 2004-2005 sono le seguenti:

	2004	2005
Agricoltori e cooperative piccola pesca	3,75	3,75
Banche e assicurazioni	4,25	4,25
Altri soggetti	4,25	4,25
Amministrazioni pubbliche	8,5	8,5
Cooperative sociali	3,25	2,25

²¹ Ci si riferisce, in particolare, alla Finanziaria 2001 (L. 388/2000) e alla Finanziaria 2003 (L. 89/2002).

²² In Italia, infatti, la differenziazione interregionale del valore aggiunto è assai più ampia di quella dei consumi, a causa degli effetti redistributivi operati dal bilancio pubblico.



sufficiente e soprattutto non esiste un quadro adeguatamente aggiornato. Si trovano dati dell'IRAP regionale provenienti da fonti diverse e non sempre coerenti, mentre il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha diffuso le statistiche IRAP fino all'anno d'imposta 2000 (UNICO 2001)²³. Questo quindi è l'anno base di riferimento (tabb. 2.1-2.2), oltre il quale si deve ricorrere a fonti non ministeriali oppure a dati stimati.

Dai dati ministeriali emergono principalmente i seguenti aspetti:

- la base imponibile dichiarata in Italia nel 2000 (UNICO 2001) ammontava a 585 miliardi di euro per un onere d'imposta equivalente a quasi 29 miliardi di euro, più alto del 17% rispetto al gettito relativo al 1999, che peraltro era stato più contenuto di quello ottenuto nell'anno di nascita dell'IRAP (-8% rispetto ai 52mila miliardi di lire del 1998). Questa diminuzione di gettito, al secondo anno di vita dell'imposta regionale, aveva trovato spiegazione sia negli aggiustamenti normativi intercorsi fra il 1998 e il 1999, sia negli accorgimenti (soprattutto sul fronte dei costi deducibili) che gli stessi contribuenti avevano sicuramente adottato nella seconda annualità di pagamento, dopo aver superato le incertezze provocate dalla nuova imposta;
- oltre metà del gettito nazionale proviene dalle società di capitale ed enti commerciali, il 10% circa dalle persone fisiche, il 9% dalle società di persone e, infine, l'1% dagli enti non commerciali, per un contributo da parte del settore privato pari complessivamente a circa il 75% dell'imposta totale; il restante 25% deriva invece dal settore pubblico. Le quote pubblico/privato dell'IRAP, naturalmente, presentano una forte variabilità da una regione all'altra, con il valore minimo in Lombardia e il massimo, come ci si può attendere, nel Lazio; particolarmente bassa la posizione del Piemonte, in cui meno del 12% del gettito IRAP proviene da fonte pubblica²⁴ mentre la quota IRAP proveniente dalle società di capitale risulta in assoluto la più elevata nel panorama delle regioni italiane, con un valore pari al 71%;
- 4 regioni, da sole, contribuiscono a più della metà del gettito complessivo e, cioè, la Lombardia (24%), il Piemonte (10%), il Veneto e l'Emilia Romagna (8% ciascuno); aggiungendo il Lazio (21%) si arriva addirittura a coprire il 70% del gettito nazionale;

²³ Queste statistiche non offrono dati perfettamente coerenti fra loro e quindi si sono resi necessari alcuni interventi di riquadratura dei dati regionali sui quelli totali nazionali (cfr. tab. 2.1).

²⁴ Confrontando il quadro 1998 con quello 2000, sembra che la composizione del gettito IRAP in Piemonte sia profondamente cambiata in soli tre anni: in realtà l'interpretazione più probabile è che nel primo anno d'introduzione del tributo regionale le statistiche ufficiali sull'IRAP non fossero completamente attendibili.



Tabella 2.1 – Distribuzione dell'IRAP Dichiarata per regione. Anno d'imposta 1998
Migliaia di euro e percentuali

	<i>Base imponibile</i>	<i>Quota soggetta all'1,9%</i>	<i>Imposta netta</i>	<i>Distribuz. %</i>	<i>Quota da persone fisiche</i>	<i>Quota da società persone</i>	<i>Quota da società capitale</i>	<i>Quota da enti non comm.i</i>	<i>Quota da pubb. amm.ne</i>
Piemonte	56.772.554	1,73	2.574.339	10,4	9,8	9,9	55,6	0,9	23,9
Valle d'Aosta	1.294.995	1,51	64.458	0,3	12,1	11,8	44,0	0,7	31,4
Lombardia	135.228.062	1,16	6.166.345	25,0	9,8	10,9	69,8	0,9	8,6
Liguria	12.200.805	1,15	613.172	2,5	13,8	11,0	51,4	1,1	22,8
Trentino Alto Adige	10.397.696	5,52	486.592	2,0	15,5	16,1	47,0	1,5	19,9
Veneto	45.763.239	3,04	2.079.380	8,4	14,0	13,8	59,5	0,9	11,7
Friuli Venezia Giulia	10.795.908	2,01	509.360	2,1	13,3	12,6	57,6	1,2	15,3
Emilia Romagna	46.147.447	3,50	2.090.654	8,5	12,6	12,7	61,7	0,7	12,2
Toscana	30.502.566	1,87	1.409.140	5,7	14,5	14,2	56,5	0,8	14,0
Umbria	5.391.868	1,96	258.793	1,0	14,7	13,5	49,8	0,9	21,1
Marche	10.954.258	2,15	512.211	2,1	16,4	14,7	52,7	0,6	15,6
Lazio	85.125.315	0,67	4.601.603	18,7	6,4	3,0	45,5	1,7	43,5
Abruzzo	7.245.044	3,26	371.321	1,5	12,2	8,1	41,0	0,6	38,1
Molise	1.108.376	5,01	54.630	0,2	18,0	7,4	41,2	0,6	32,7
Campania	17.271.682	2,77	807.765	3,3	16,3	9,1	50,7	1,4	22,5
Puglia	12.774.180	8,78	579.475	2,4	21,5	7,8	44,7	2,1	23,9
Basilicata	2.008.330	5,72	97.161	0,4	15,4	5,5	31,5	0,8	46,9
Calabria	4.714.039	4,87	241.552	1,0	20,8	7,7	36,4	0,7	34,4
Sicilia	16.121.559	5,45	797.407	3,2	18,0	6,7	39,7	1,5	34,2
Sardegna	6.782.424	4,33	339.370	1,4	17,5	8,2	40,4	1,2	32,8
Totale	518.600.349	2,20	24.654.729	100,0	12,0	10,0	56,0	1,1	20,9

Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze UNICO 1999.



Tabella 2.2 – Distribuzione dell'IRAP Dichiarata per regione. Anno d'imposta 2000
Migliaia di euro e percentuali

	<i>Base imponibile</i>	<i>Imposta netta</i>	<i>Distribuz. %</i>	<i>Quota da persone fisiche</i>	<i>Quota da società persone</i>	<i>Quota da società capitali</i>	<i>Quota da enti non comm.i</i>	<i>Quota da pubb. amm.ne</i>
Piemonte	60.483.110	2.776.722	9,6	7,8	8,8	71,2	0,6	11,6
Valle d'Aosta	1.377.650	70.400	0,2	10,1	11,2	44,2	0,7	33,8
Lombardia	151.736.391	6.900.888	23,9	8,0	9,0	73,2	0,9	8,9
Liguria	13.512.258	689.224	2,4	11,2	9,9	51,0	0,9	27,0
Trentino Alto Adige	12.028.489	591.268	2,1	12,3	14,7	43,2	1,4	28,5
Veneto	51.024.051	2.337.631	8,1	12,4	13,9	59,0	0,9	13,7
Friuli Venezia Giulia	13.132.477	629.206	2,2	10,6	11,1	58,6	0,7	19,0
Emilia Romagna	50.783.899	2.315.909	8,0	11,0	12,1	62,0	0,7	14,1
Toscana	34.370.951	1.656.303	5,7	12,0	13,4	52,6	1,2	20,9
Umbria	6.200.891	305.140	1,1	13,2	13,8	44,7	0,9	27,3
Marche	12.011.077	565.961	2,0	15,1	15,6	50,0	0,7	18,7
Lazio	102.032.328	6.029.776	20,9	3,5	2,0	39,6	1,2	53,6
Abruzzo	7.380.708	355.354	1,2	14,7	11,6	48,1	0,7	24,9
Molise	1.219.259	63.320	0,2	18,5	9,0	32,0	0,7	39,8
Campania	20.010.355	1.026.744	3,6	14,5	10,6	38,5	0,7	35,7
Puglia	14.714.038	731.597	2,5	19,9	8,8	33,3	2,6	35,4
Basilicata	2.429.638	129.512	0,4	16,6	8,3	32,5	0,8	41,7
Calabria	5.382.534	292.273	1,0	19,2	9,4	24,3	1,2	45,9
Sicilia	17.503.915	943.500	3,3	16,1	7,4	31,1	1,5	44,0
Sardegna	7.663.059	410.337	1,4	14,6	8,9	31,4	1,2	44,0
Totale	584.997.080	28.821.066	100,0	9,5	8,8	55,2	1,0	25,6

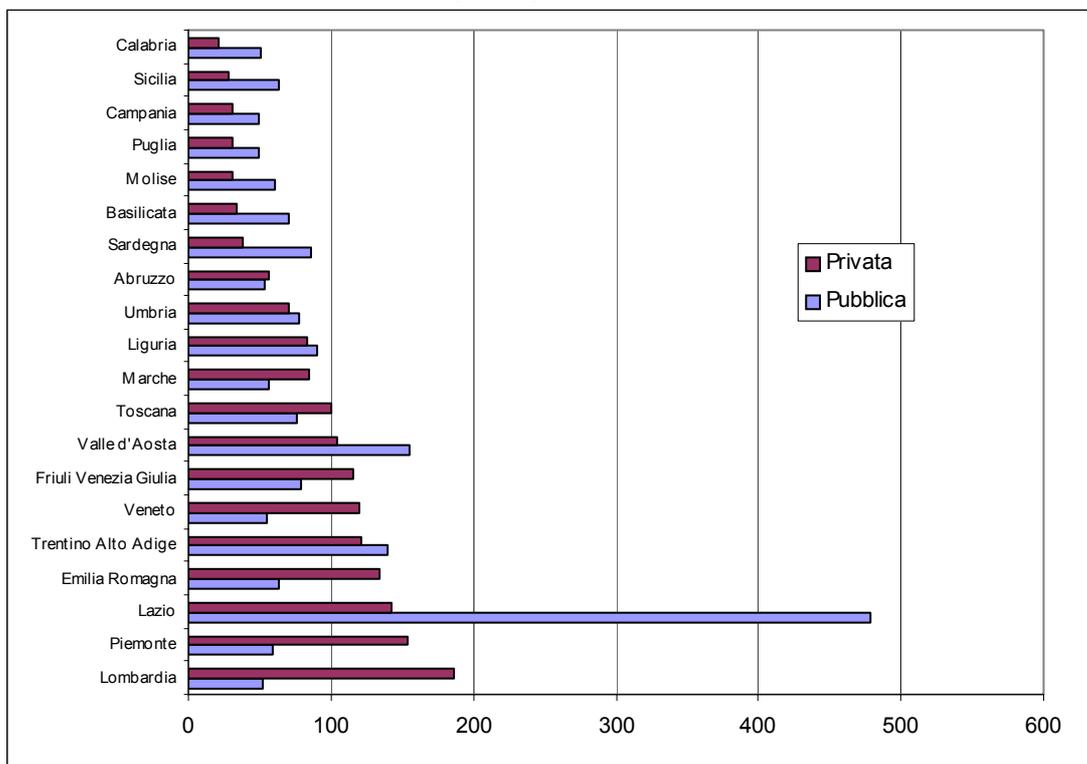
Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze UNICO 2001.

- rispetto al valore medio nazionale (371 euro; graf. 2.1) il carico dell'IRAP privata per un abitante della Lombardia (689 euro) risulta superiore di circa l'80%, mentre in Calabria il valore pro capite (77 euro) non raggiunge nemmeno un quarto di quello medio italiano. L'IRAP pubblica solo in misura limitata riequilibra queste differenze (sintetizzabili in una contrapposizione nord-sud), che rimangono comunque molto consistenti anche a livello di IRAP complessiva. Se si esclude il Lazio, il Piemonte si colloca in seconda posizione, subito alle spalle della Lombardia, come incidenza dell'IRAP totale sulla popolazione, con quasi 650 euro a persona di cui 75 come IRAP pubblica.



Queste caratteristiche dell'IRAP, e in particolare la disomogeneità della distribuzione della sua base imponibile (che deriva dalla distribuzione delle attività economiche sul territorio nazionale), risultano sostanzialmente confermate dall'evoluzione più recente dell'imposta regionale, sulla base dei dati di cassa forniti dalla Corte dei Conti (tab. 2.3).

Grafico 2.1 – IRAP pubblica e privata: imposta netta (UNICO 2001) nelle regioni italiane
Numeri indice (Italia=100) su valori pro capite



Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze.

Tabella 2.3 – Distribuzione dell'IRAP (riscossioni di cassa) nelle regioni a statuto ordinario, 1999-2001
Valori assoluti in milioni di euro, valori pro capite in euro e variazioni percentuali

	Valori assoluti				Valori pro capite				Variazioni %		
	1999	2000	2001	2002	1999	2000	2001	2002	2000/1999	2001/2000	2002/2001
Piemonte	2.395	2.841	2.460	2.735	559	662	584	638	18,6	-11,9	11,2
Lombardia	4.811	5.470	8.930	8.210	531	600	989	900	13	64,9	-8,1
Liguria	652	810	641	751,5	401	500	408	464	24,6	-18,4	17,2
Veneto	1.947	1.781	3.239	3.056	432	392	715	673	-9,1	82,4	-5,6
Emilia Romagna	2.804	2.122	2.964	2.928	704	529	744	731	-24,8	40,6	-1,2
Toscana	1.545	2.426	1.981	2.073	437	684	566	584	56,5	-17,2	4,6
Umbria	290	279	388	346	347	332	470	411	-4,4	41,5	-10,9
Marche	319	916	728	755	218	623	495	514	185,5	-20,6	3,7
Lazio	2.673	2.621	3.525	3.466	508	494	689	654	-2,7	39,5	-1,7
Abruzzo	395	354	466	433	309	276	369	338	-10,5	33,6	-7,0
Molise	88	97	121	37	268	296	377	112	10,5	27,3	-69,7
Campania	911	1.513	1.883	1.267	158	262	330	219	66	26,2	-32,7
Puglia	489	757	1.166	836	120	185	290	205	54,8	56,6	-28,3
Basilicata	202	114	136	51	333	188	228	85	-43,4	20,7	-62,4
Calabria	391	358	320	134	191	175	159	66	-8,1	-9,2	-58,1
RSO	19.913	22.460	28.951	27.080	409	460	601	468	12,4	30,8	-6,5

Fonte: elaborazioni Corte dei Conti su dati di rendiconto, 2002-2003-2004.



L'andamento delle riscossioni di cassa, sebbene particolarmente volatile (e disponibile soltanto per le RSO), mostra un costante rialzo dell'IRAP fino al 2001 e un calo nell'ultimo anno, il 2002. Si evidenziano, inoltre, tassi di crescita mediamente più alti nelle regioni del centro-nord fino al 2001 e, viceversa, tassi di riduzione molto più consistenti nelle regioni meridionali nel 2002, tanto che le differenze nei carichi impositivi sostenuti a livello territoriale si sono in pochi anni significativamente amplificate.

Se questo aspetto può senz'altro costituire un difetto dell'IRAP, come primario strumento di finanziamento regionale, d'altro canto le difficoltà – che politici e tecnici stanno incontrando per individuare una buona soluzione di sostituzione – dimostrano come altri tributi potrebbero creare divari altrettanto ampi nella capacità delle Regioni di raccogliere autonomamente risorse (cfr. paragrafo 2.3).

Con l'IRAP e, forse ancora di più senza di essa, sarà indispensabile per lo Stato reperire ingenti risorse da distribuire a fini perequativi²⁵, presumibilmente crescenti nel tempo in assenza di un intervento di riequilibrio nei valori economici di base. Questa era la “ratio” sottostante il D.Lgs. 56/00, che ha previsto il nuovo meccanismo della compartecipazione regionale all'IVA e del fondo perequativo connesso: in quel meccanismo un ruolo importante veniva giocato, a fini perequativi, dal parametro della capacità fiscale, determinato in via prioritaria proprio dall'IRAP²⁶. Fino ad oggi, però, tra mancanza di informazioni attendibili, indugi ed errori da parte del governo nell'applicazione della formula allocativa e, infine, assenza di compattezza nelle richieste delle Regioni, il D.Lgs. 56/00 non è riuscito né a decollare né ad affossarsi: è stato applicato ogni anno in modo ibrido generando grande incertezza sui bilanci delle Regioni²⁷. Proprio di recente il Governo italiano ha deciso la sospensione del decreto 56, in attesa della conclusione dei lavori dell'Alta Commissione sul Federalismo in tema di perequazione.

2.2 *Gli effetti dell'IRAP sui contribuenti*²⁸

Dall'IRAP, uno dei pilastri fondamentali della riforma Visco insieme alla Dual Income Tax, ci si attendevano specifici effetti economici, sintetizzabili almeno nei seguenti obiettivi:

- a) una maggior semplificazione fiscale dal punto di vista del contribuente;
- b) una maggior neutralità nelle scelte dell'impresa, sia rispetto alla scelta delle fonti di finanziamento sia rispetto alle decisioni di impiego dei fattori produttivi;
- c) un minor livello di tassazione sugli utili d'impresa;
- d) un contributo all'avvio definitivo al decentramento fiscale.

Non è facile esprimere un giudizio su quanto questi obiettivi abbiano trovato una concreta realizzazione anche perché, come è noto, in questi pochi anni è stata più volte posticipata la scadenza del periodo transitorio e sono stati apportati alcuni correttivi alla normativa. Gli effetti di questa imposta sono stati così oggetto delle più svariate interpretazioni, spesso influenzate anche da pregiudizi ideologici e rese difficili anche dallo stesso meccanismo di calcolo. Ci si riferisce, in particolare, sia al fatto che la base imponibile IRAP viene

²⁵ Vale la pena ricordare che i trasferimenti perequativi dovrebbero basarsi sui gettiti “standard” e non su quelli effettivi.

²⁶ Per calcolare il parametro della capacità fiscale al gettito IRAP si aggiungono quello dell'addizionale regionale all'IRPEF, della tassa auto e della quota regionale di compartecipazione all'accisa sulla benzina. Va segnalato che fino ad oggi il calcolo di questo parametro ha sollevato forti polemiche fra Stato e Regioni: quest'ultime hanno sempre contestato la non attendibilità e il non sufficiente aggiornamento dei valori di gettito dei tributi regionali, compreso quello dell'IRAP, contenuti nei vari DPCM ministeriali su cui il D.Lgs. 56/00 si è basato ogni anno.

²⁷ A questo proposito si rimanda agli articoli di Piero Giarda e Massimo Bordignon su www.lavoce.info.

²⁸ Questo paragrafo è tratto in parte da IRPET, 2002 (cfr. cap. 4).



determinata per differenza tra componenti positive e negative e quindi non è immediata l'individuazione della sua incidenza su costo del lavoro, utili e interessi passivi, sia al fatto che il riparto regionale della base imponibile è reso oltremodo complicato dal fenomeno delle imprese multimpianto²⁹.

Alcune considerazioni, tenendo conto delle principali verifiche empiriche compiute³⁰, possono essere comunque avanzate.

Per quanto riguarda la *semplificazione* è indubbio che l'IRAP, sostituendo numerose imposte e tributi che avevano regimi applicativi piuttosto articolati³¹, ha portato uno snellimento degli adempimenti e dei relativi costi; non si può però considerare trascurabile il problema, più volte lamentato dai contribuenti, del c.d. "terzo binario", cioè della necessità di calcolare la base imponibile IRAP utilizzando un prospetto di bilancio aggiuntivo rispetto a quello civilistico e a quello "fiscale".

Anche rispetto ai recuperi di *neutralità*, l'impatto dell'IRAP può essere giudicato in generale positivo. Essendo un'imposta a larga base imponibile e a bassa aliquota riesce a limitare gli effetti distorsivi dell'imposizione e, per certi versi, anche a ridurre gli spazi per comportamenti elusivi. Una maggior neutralità, infatti, è stata senz'altro raggiunta sul fronte della *scelta delle fonti di finanziamento*: la discriminazione tra il finanziamento con capitale a prestito e quello con capitale di rischio, esistente prima della riforma, si è attenuata principalmente perché un'imposta commisurata agli utili (l'ILOR) è stata sostituita da un prelievo che non consente la deduzione degli oneri finanziari. Gli interessi passivi sui debiti non sono, infatti, deducibili dall'IRAP, così come non lo sono i rendimenti pagati ai portatori di capitale di rischio. In sostanza, non soltanto è stato reso meno conveniente il ricorso al debito³², ma è stato anche significativamente alleggerito l'onere complessivo del finanziamento con capitale proprio, grazie all'abolizione della patrimoniale, commisurata al capitale di rischio, e anche all'introduzione della DIT (oggi, però, rimossa).

Più controversi sono gli esiti, in termini di neutralità, sulle *decisioni di impiego dei fattori produttivi*. Innanzitutto, va osservato che dalla base imponibile IRAP è prevista la deducibilità degli ammortamenti ma non quella del costo del lavoro (se non per quote ridotte) e quindi esiste una iniziale diversità di trattamento.

Dal punto di vista della domanda di capitale, sebbene siano pochi gli approfondimenti a

²⁹ L'IRAP è dovuta alla Regione nel cui territorio il valore della produzione è realizzato. Per le imprese che producono con impianti localizzati su più regioni si pone dunque un problema di ripartizione territoriale dell'imposta. Il criterio adottato in via generale è quello della localizzazione del fattore lavoro nei vari territori: in particolare, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale, a qualunque titolo utilizzato con continuità per un periodo non inferiore a tre mesi. Per le imprese dell'intermediazione finanziaria, tuttavia, si utilizzano indicatori legati all'attività specifica del settore come la raccolta di depositi e premi, mentre per le imprese agricole si considera l'estensione dei terreni.

³⁰ Si ricordano, tra gli altri, i lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale (Ministero delle Finanze, 1996), di Di Nicola et al. per il SECIT (2001), di Pazienza e Tozzi per il CER (1998), di Giacinti e altri (1998), di Lorenzini (1998, 1999, 2000), gli Atti del Convegno Cesifin su "La riforma dell'imposta sulle società" (2004), i contributi di Giannini-Guerra all'interno degli ultimi Rapporti sulla finanza pubblica italiana (2002-2004) e sul sito www.lavoce.info (cfr. bibliografia), Arachi-Zanardi (2002), Biasco (2002), Contributi al Convegno "I cento giorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia" Bari (2002).

³¹ L'IRAP ha sostituito le contribuzioni finalizzate al finanziamento del Servizio Sanitario nazionale (contributi sanitari commisurati alle retribuzioni e tassa sulla salute), l'ILOR e l'imposta patrimoniale, oltre che una serie di tributi minori.

³² Ciò significa che le prospettive dell'impresa, nel momento in cui deve scegliere come finanziarsi, sono cambiate: prima della riforma risultava conveniente indebitarsi qualora il costo marginale del capitale di debito (tralasciando l'effetto delle imposte personali) fosse anche uguale alla sua produttività marginale; oggi, invece, per ricorrere al capitale a prestito è necessario che la produttività marginale sia più alta del relativo costo marginale, aggravato dal carico fiscale IRAP.



questo riguardo, alcuni studi³³ mettono in evidenza che l'attrattività del sistema fiscale italiano è notevolmente aumentata dopo la riforma IRAP, tanto che il nostro paese presenterebbe oggi aliquote marginali effettive sui nuovi investimenti inferiori a quelle degli altri partner europei.

Sul fattore lavoro, poi, l'effetto netto complessivo, risultante dalla riduzione degli oneri diretti e dall'introduzione dell'IRAP, è più incerto e di difficile valutazione, anche a causa della notevole disomogeneità delle aliquote contributive preesistenti. Da alcune valutazioni empiriche³⁴ emerge che il carico sul fattore lavoro è rimasto sostanzialmente inalterato in termini assoluti per la maggior parte dei settori; da altri lavori³⁵ invece si rileva una diminuzione del costo del lavoro, ma sempre molto contenuta (-1% in Italia, -3% nel sud). Occorre considerare che l'indeducibilità dell'IRAP dalle altre imposte dirette (che in precedenza non valeva per i contributi sanitari) ha introdotto un cuneo fiscale che prima non c'era. In pratica il costo marginale di un lavoratore non coincide più con il costo contrattuale, ma diventa anche funzione dell'aliquota di prelievo sui profitti: l'IRAP che grava sul costo del lavoro non è deducibile dall'IRPEG e il rendimento del fattore lavoro risulta quindi abbattuto per effetto di entrambe le imposte. Ciò significa che il sistema tributario con le sue aliquote fiscali influenza direttamente la decisione di impiegare un'unità aggiuntiva di lavoro e non è possibile stabilire a priori quale sarà l'effetto complessivo sull'offerta di lavoro.

Se, quindi, il nuovo sistema di prelievo sembra aver spinto le imprese a comportamenti più virtuosi in relazione alla struttura finanziaria, rimane invece poco incisiva la manovra sul costo del lavoro, che pure era al centro degli obiettivi iniziali della riforma, soprattutto come supporto alle politiche dell'occupazione.

L'effetto sicuramente più atteso dai contribuenti era però la riduzione del carico fiscale sugli utili netti d'impresa. Considerando l'IRAP un'imposta diretta³⁶, si può ritenere che il *livello di tassazione sugli utili* d'impresa sia diminuito, dato che l'aliquota legale totale è passata dal 53,2% (IRPEG+ILOR) al 41,25% (IRPEG+IRAP), senza contare poi l'effetto della DIT fin quando è rimasta in vita. Non si può però automaticamente desumere che si sia ridotta anche la pressione fiscale complessivamente sostenuta dalle attività imprenditoriali, perché l'IRAP ha una base imponibile molto ampia, di cui i profitti ne rappresentano soltanto una quota, oltretutto variabile rispetto alla tipologia d'impresa. Anche limitandosi a misurare la variazione d'incidenza delle imposte dirette sugli utili, è necessario considerare che l'introduzione dell'IRAP ha modificato l'ammontare stesso degli utili netti di bilancio. Infatti, una variazione negativa di carico fiscale diventa automaticamente una variazione positiva, della stessa entità, di utile netto per l'azienda.

Ad esempio, secondo alcune stime³⁷ riferite ad un campione di società di capitali italiane con reddito positivo, l'IRAP ha reso possibile un incremento medio di utili netti del 16%. Ne deriva inoltre che l'incidenza dell'IRPEG e dell'IRAP sugli utili risulta più contenuta di quella che l'IRPEG esercitava insieme all'ILOR sugli utili pre-riforma, con un calo compreso tra 2 e 6 punti percentuali a seconda del tipo di imprese considerate (solo in utile oppure anche in perdita).

Altre simulazioni d'impatto³⁸ sui lavoratori autonomi esercenti arti e professioni, ad esempio,

³³ Ci si riferisce in particolare a Backer e McKenzie (1999), Staderini (2001), Vagliasindi e Visco (2002), Bird (2003), Briotti (2003).

³⁴ Si veda Lusignoli-Pazienza (2000).

³⁵ Si veda Di Nicola et al. cit.

³⁶ Si tratta però di una assunzione discutibile in quanto visto il sistema di contabilità nazionale italiana e europea la inserisce tra le imposte indirette gravanti sulla produzione.

³⁷ Di Nicola et al. cit.

³⁸ Ci si riferisce alle stime CER (Pazienza-Tozzi, 1998), che però non sono perfettamente in linea con le valutazioni di Prometeia che stimano una riduzione di reddito disponibile sia per i professionisti che per gli imprenditori individuali (intorno a -1,4%) a fronte di un aumento di reddito disponibile dell'insieme dei contribuenti pari allo 0,04%.



hanno messo in luce una perdita di reddito disponibile per la categoria dei professionisti pari a circa il 2% (a fronte di un aumento medio dello 0,4% per il complesso dei contribuenti esaminati), a cui si è contrapposto invece un aumento per gli imprenditori individuali dell'1,7%. In particolare, sull'impatto dell'IRAP sulle imprese produttive più piccole – su cui si addensavano le preoccupazioni alla vigilia della sua introduzione – si è espressa la Commissione Parlamentare Consultiva in materia di riforma fiscale, dichiarando che "... le piccole imprese, siano esse società di capitali o società di persone, hanno guadagnato in media nel raffronto tra vecchi e nuovi tributi dall'introduzione dell'IRAP, tenendo conto anche degli effetti di indeducibilità. Le testimonianze che sono pervenute non sembrano dare quindi fondamento ad una tesi largamente diffusa, che l'introduzione dell'IRAP sia stata a totale ed esclusivo vantaggio delle grandi imprese" (Commissione Parlamentare Consultiva in materia di riforma fiscale, 1999).

In sintesi, l'introduzione dell'IRAP ha comportato una riduzione del carico fiscale complessivo sulle imprese. Tale riduzione aggregata cela però andamenti differenziati tra i vari soggetti che hanno comportato in certi casi anche notevoli aggravii di imposta (ad esempio sui lavoratori autonomi e i professionisti). Questi sono stati determinati più che dalla natura giuridica o dalla dimensione economica dell'impresa dalle caratteristiche produttive dell'impresa, dal settore di attività e dalla localizzazione geografica. Il beneficio, quindi, se c'è stato, è dipeso da un mutamento delle aliquote di prelievo e delle basi imponibili di riferimento e dunque è stato in larga misura determinato dalla specifica struttura produttiva e di bilancio delle imprese considerate. Non è però possibile avere un quadro preciso dell'impatto redistributivo dell'IRAP sulle diverse categorie di contribuenti.

Infine, rispetto all'obiettivo del *decentramento fiscale* – come si è già in parte accennato nel paragrafo precedente – rimangono ancora aperti alcuni dubbi. Da una parte, infatti, la procedura di riscossione e la gestione effettiva dell'IRAP da parte delle Regioni si è rivelata difficile. I versamenti seguono, infatti, un duplice passaggio: il primo dal contribuente (pubblico o privato) alla Tesoreria dello Stato (tramite le riscossioni di banche, poste e concessionari); il secondo dalla Tesoreria dello Stato ai conti delle Regioni, con l'intermediazione della Struttura di Gestione dell'Agenzia delle Entrate³⁹ solo relativamente ai versamenti delle imprese private. L'esperienza ha dimostrato che il problema fondamentale per la Regione non è tanto il ritardo con cui arrivano a destinazione gli accrediti (che può essere ritenuto accettabile), quanto l'incertezza continua che avvolge questi dati⁴⁰. L'attività di pianificazione è resa difficile dalla continua incoerenza fra i dati IRAP della Ragioneria della Regione, quelli dell'Osservatorio delle Entrate⁴¹ e quelli degli archivi forniti dalla SOGEL.

Dall'altra, il sistema di finanziamento e di perequazione per le Regioni a Statuto Ordinario è cambiato ma è ancora troppo aleatorio e incerto. Quest'ultimo, ovviamente, è un problema che non può essere imputato all'IRAP ma che dovrà essere affrontato a livello politico ed istituzionale prima possibile, a maggior ragione nella prospettiva che l'IRAP stessa possa essere abolita.

³⁹ La Struttura di Gestione è un ufficio della Direzione Centrale Amministrativa dell'Agenzia delle Entrate, che gestisce i versamenti unificati, cioè quelli effettuati tramite il modello F24 e che consentono al contribuente la compensazione tra crediti e debiti tributari anche se relativi a diversi Enti impositori: Stato, Inps, Inail, Regioni, Enti Locali. La Struttura di Gestione riceve il flusso dei dati dalle banche, dalle poste e dai concessionari della riscossione e attribuisce ai diversi enti le quote di competenza. Esiste un Comitato di vigilanza, dove i vari enti sono rappresentati, che controlla il suo operato.

⁴⁰ Inoltre, mentre la Struttura di Gestione compie quotidianamente elaborazioni sui dati di versamento dell'IRAP privata e fornisce alle Regioni dettagliati report mensili, nulla si sa sui versamenti dell'IRAP pubblica.

⁴¹ L'Osservatorio delle Entrate è un servizio che fornisce dati e statistiche fiscali agli utenti abilitati al collegamento con l'Anagrafe Tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate (<https://siatel.finanze.it>). Molte delle informazioni contenute nell'Osservatorio delle Entrate sono recentemente confluite in CENT (Cruscotto delle Entrate Tributarie) messo a disposizione delle Regioni dalla SOGEL.



2.3 L'eventuale riduzione dell'IRAP: alternative possibili e problemi

A partire dalla delega al Governo sulla riforma fiscale del Ministro Tremonti (L. 80/2003), l'assetto delle fonti di entrata delle Regioni sembra destinato a cambiare in modo radicale per effetto di almeno due grosse modifiche.

La prima è la riduzione del gettito dell'addizionale IRPEF⁴² (tanto regionale quanto comunale), come conseguenza della trasformazione delle detrazioni d'imposta in deduzioni di base imponibile (provvedimento necessario per garantire la progressività dell'IRE, la nuova imposta sui redditi che avrà soltanto tre livelli di aliquota).

La seconda, di maggiore interesse in questo contesto, è la riduzione dell'IRAP, probabilmente graduale nel tempo in funzione delle disponibilità finanziarie, come ribadito nei più recenti documenti di governo. Per il 2005 sono previsti soltanto alcuni sgravi IRAP a favore delle imprese che investiranno in ricerca; in realtà il progetto iniziale era molto più ambizioso, perché in un primo momento prevedeva addirittura l'abolizione dell'imposta e, in una fase successiva, l'esclusione – seppur graduale – del costo del lavoro dalla base imponibile (pari in media a circa il 65-70% della base imponibile totale)⁴³. Quest'ultimo effetto può essere quantificato: rispetto al gettito IRAP previsto per il 2003 in Italia, pari a circa 30,4 miliardi di euro⁴⁴, eliminando il costo del lavoro alle Regioni verrebbero a mancare all'incirca 20-21 miliardi in euro di gettito.

Anche se la prospettiva dell'abolizione è definitivamente venuta meno perché non sostenibile dal punto di vista finanziario, nel dibattito fra mantenere oppure abolire un'imposta come l'IRAP, si contrapponevano sostanzialmente due diverse teorie della tassazione:

- secondo la proposta ministeriale l'IRAP andrebbe sostituita perché non soddisfa in modo sufficiente il principio del beneficio: occorrerebbe invece individuare un prezzo-imposta, che possa riflettere la valutazione dei cittadini nei confronti dei servizi sanitari;
- chi, invece, è favorevole alla conservazione dell'IRAP sostiene implicitamente quella teoria che legittima un'imposta proporzionale sul valore aggiunto regionale, quale remunerazione dello "settore pubblico come fattore della produzione" proprio come applicazione più coerente del criterio del beneficio. Un'ulteriore giustificazione deriva anche dalla constatazione che alle Regioni ormai spetterà una gamma sempre più ampia di competenze legislative e funzioni: la sanità continuerà ad essere la voce di maggior rilievo ma al suo fianco si collocheranno interventi sempre più significativi nell'istruzione, nella formazione professionale, nelle politiche del lavoro e delle attività produttive. In questa ottica, può avere senso utilizzare il valore aggiunto regionale come base imponibile del principale tributo proprio regionale.

Eliminando – anche solo in parte – l'IRAP, si avrebbe una perdita certa d'entrata per le Regioni, da compensare in via concomitante per non creare squilibri strutturali nei bilanci. Il problema della compensazione alle Regioni, come si intuisce, non è affatto banale perché le cifre, anche se diluite nel tempo, sono comunque molto consistenti.

L'ipotesi più consolidata è che si possa far ricorso ad una qualche forma di *compartecipazione ad altri tributi erariali*, ancora non ben individuati. In un primo tempo si era fatto cenno ad una probabile compartecipazione all'IRPEG, ma questa soluzione praticamente porterebbe ad una regionalizzazione di almeno i due terzi dell'imposta riscossa sui redditi d'impresa, come si

⁴² In realtà l'addizionale IRPEF è una sovra-imposta, dato che si applica alla stessa base imponibile della corrispondente imposta erariale.

⁴³ Si è parlato di un abbattimento iniziale del 20% del costo del lavoro, su cui grava l'IRAP, ma anche questo intervento provocherebbe una forte riduzione nelle entrate tributarie regionali.

⁴⁴ Come determinato dalla delibera CIPE di riparto del fabbisogno finanziario complessivo delle Regioni per il finanziamento del SSN.



evince dalla Tabella 2.4, che tra l'altro presenta una distribuzione territoriale particolarmente sperequata.

Tabella 2.4 – Gettito delle principali imposte nelle regioni italiane nel 2000

	Composizione %				Numeri indice su valori pro capite			
	IRAP	IRPEF	IRPEG	IVA (dovuta)	IRAP	IRPEF	IRPEG	IVA (dovuta)
Piemonte	9,6	9,2	15,0	11,3	130	124	202	152
Valle d'Aosta	0,2	0,3	0,1	0,3	117	124	61	125
Lombardia	23,9	22,7	35,1	32,8	152	144	223	208
Liguria	2,4	3,3	2,4	1,8	85	116	84	63
Trentino Alto Adige	2,1	2,0	1,2	2,0	126	122	72	120
Veneto	8,1	9,0	7,2	8,4	103	115	92	106
Friuli Venezia Giulia	2,2	2,5	2,2	1,4	106	122	105	70
Emilia Romagna	8,0	9,3	8,0	7,5	116	135	116	108
Toscana	5,7	6,9	4,7	4,9	94	112	76	80
Umbria	1,1	1,3	0,5	1,0	73	92	35	68
Marche	2,0	2,4	1,2	1,6	77	95	46	62
Lazio	20,9	10,7	17,2	17,4	228	117	187	190
Abruzzo	1,2	1,6	1,0	1,1	56	73	44	49
Molise	0,2	0,3	0,1	0,2	39	59	18	27
Campania	3,6	5,5	1,5	2,8	36	55	15	28
Puglia	2,5	4,0	0,9	1,9	36	57	13	27
Basilicata	0,4	0,6	0,1	0,4	43	53	14	34
Calabria	1,0	1,7	0,2	0,6	29	47	6	16
Sicilia	3,3	4,8	1,1	2,0	37	54	12	23
Sardegna	1,4	1,8	0,5	0,9	50	65	16	33
Totale (val. ass. mil. Euro)	28.821	108.144	40.524	76.206	100	100	100	100

Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze (anno d'imposta 2000).

Più di recente è stata, invece, ventilata l'ipotesi di una compartecipazione regionale all'IRPEF, che sposterebbe – pressoché interamente – il costo della sanità pubblica (oggi coperto di fatto con l'IRAP) di nuovo in capo agli individui e alle famiglie. Sarà necessario valutare se questa ipotesi può essere compatibile con la riduzione di gettito IRPEF per l'erario conseguente alla riforma fiscale, stimata inizialmente in 17,5 miliardi di euro.

Escludendo poi le imposte dirette, rimarrebbe la possibilità di impiegare il gettito dell'IVA che, però, per oltre un terzo è già destinato al finanziamento delle Regioni a statuto ordinario: in tal caso si procederebbe verso una quasi completa regionalizzazione della principale imposta indiretta erariale.

Non c'è però soltanto l'esigenza di trovare una copertura finanziaria adeguata dal punto di vista quantitativo, ma anche quella di trovare una sostituzione che non deprima troppo l'autonomia finanziaria delle Regioni. L'IRAP e l'addizionale IRPEF sono gli strumenti che attualmente consentono alle Regioni i più ampi spazi d'intervento sulle aliquote. Tali spazi, che pur non denotano un tributo proprio in senso stretto, verrebbero totalmente a mancare se questi tributi regionali fossero sostituiti da forme di compartecipazione.

In definitiva, la scelta che verrà fatta sul destino dell'IRAP condiziona sicuramente la gestione dell'intervento regionale – e specificatamente quello in sanità (quanto spendere e come coprire la spesa per la salute dei cittadini, con un mix fra risorse dello Stato e risorse proprie) – insieme ad altri fattori in attesa di definizione, come la legge nazionale sui c.d. “principi fondamentali”⁴⁵ richiamati nella Costituzione, il meccanismo di perequazione

⁴⁵ I principi fondamentali riguardano sia all'assistenza sanitaria sia il coordinamento del sistema tributario.



regionale e il modo con cui le Regioni (ma anche gli enti locali) potranno autonomamente definire tributi propri.

Infine, non si può trascurare il punto di vista dei contribuenti, sebbene non sia affatto chiaro, nei vari scenari futuri possibili, cosa potrà succedere al carico fiscale da essi sostenuto. In linea teorica, infatti, la riduzione dell'IRAP potrebbe tradursi in un effettivo sgravio d'imposta per le imprese, ma è più plausibile prevedere che essa verrà controbilanciata da una reintroduzione dei vecchi contributi sanitari oppure dall'istituzione di sovraimposte sui tributi erariali esistenti destinati alla compartecipazione con le Regioni.

2.4 *Il bilancio della Regione Piemonte e i margini di manovra*

Le più significative novità introdotte dal Decreto legislativo 56/2000 riguardano, come è noto, la possibilità di gestire con relativa libertà le risorse disponibili destinandole agli impieghi che la Regione riterrà più rilevanti; in teoria, quindi, per una regione come il Piemonte vengono rese a destinazione libera risorse per quasi 7 miliardi di euro è appena il caso di ricordare che gli effettivi spostamenti di risorse non potranno che essere ridotti, specialmente nel breve periodo, non solo per il mantenimento sostanziale del vincolo di destinazione per la spesa sanitaria, ma anche per l'obiettivo rigidità di una spesa che è in larga misura costituita da spese di personale.

Se la libertà nella destinazione di spesa è l'elemento caratterizzante della nuova normativa finanziaria per le Regioni, si deve constatare una "certa" libertà di manovra anche sul fronte della quantità e qualità delle entrate.

Come è noto, attualmente le Regioni dispongono di fonti di entrata di diversa natura, aggregabili per tipologia nel modo seguente:

<i>Imposte sulle attività produttive</i>	IRAP
<i>Imposte sul reddito personale</i>	Tasse di abilitazione professionale
<i>Imposte sui consumi e sulla mobilità</i>	Addizionale IRPEF
	Compartecipazione IVA (dal 2001)
	Tassa automobilistica
	Compartecipazione all'accisa sulla benzina
<i>Tasse ambientali</i>	Imposta sulla benzina
	Addizionale Gas metano
	Addizionale Canoni acque pubbliche
	Tributo discarica rifiuti
	Imposta emissioni aerei
<i>Altre</i>	Imposta concessioni statali
	Tassa concessioni regionali
	Tasse per il diritto allo studio universitario

Si può ritenere che, nell'insieme, questi tributi così diversi fra loro (imposte sul reddito, sui consumi, sulle attività produttive, tasse, ecc.) possiedano in modo soddisfacente i requisiti che dovrebbero avere le imposte regionali; le attività produttive hanno in verità una notevole mobilità, ma l'ampiezza media delle regioni italiane è tale da farle considerare, anche in omaggio al principio del beneficio, una base imponibile comunque opportuna per l'imposizione regionale.

Il gettito di queste fonti di entrata propria è comunque molto differenziato, in Piemonte così come in altre regioni (tab. 2.5). Nel 2003 l'IRAP della Regione Piemonte, in risalita rispetto all'ultimo triennio, rappresentava il 41% dei tributi propri; insieme alla compartecipazione IVA, la novità più rilevante per i bilanci regionali a partire dal 2001 (circa 2.500 milioni di euro in Piemonte, cioè l'8% dell'ammontare nazionale a disposizione), ha contribuito a



fornire complessivamente 5,3 milioni di euro, cioè la stragrande maggioranza delle entrate tributarie della Regione (poco meno dell'80%).

Questo significa che una manovra fiscale da parte del governo regionale non potrà che considerare prioritariamente queste fonti di entrata. In realtà, la compartecipazione IVA è determinata in modo esogeno e quindi non può essere influenzata dalle singole Regioni, se non in via preliminare, cioè durante le trattative nella Conferenza Stato-Regioni⁴⁶ (come dimostra l'acceso dibattito che da anni ormai si svolge ai tavoli di discussione fra Stato e Regioni e che soltanto da poco ha portato ad un accordo sul riparto della compartecipazione IVA per il 2002!).

Tabella 2.5 – Entrate tributarie della regione Piemonte, 1998-2003

Accertamenti di competenza

Valori assoluti in milioni di euro

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
IRAP	3.030	2.395	2.841	2.563	2.707	2.844
Addizionale IRPEF	0	227	252	410	613	786
ARISGAM	59	84	85	79	53	85
Accisa sulla benzina	276	294	294	294	294	204
Tassa auto	367	360	359	377	368	380
Tributo speciale sul conferimento in discarica	18	39	41	24	25	27
Copertura Fondo S. Interregionale	1.396	1.746	1.796	0	0	0
Compartecipazione IVA	0	0	0	2.098	2.464	2.539
Altri tributi	24	19	17	21	16	12
Totale entrate tributarie	5.170	5.164	5.685	5.866	6.540	6.877

Valori percentuali

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
IRAP	58,6	46,4	50,0	43,7	41,4	41,4
Addizionale IRPEF	0,0	4,4	4,4	7,0	9,4	11,4
ARISGAM	1,1	1,6	1,5	1,3	0,8	1,2
Accisa sulla benzina	5,3	5,7	5,2	5,0	4,5	3,0
Tassa auto	7,1	7,0	6,3	6,4	5,6	5,5
Tributo speciale sul conferimento in discarica	0,3	0,8	0,7	0,4	0,4	0,4
Copertura Fondo S. Interregionale	27,0	33,8	31,6	0,0	0,0	0,0
Compartecipazione IVA	0,0	0,0	0,0	35,8	37,7	36,9
Altri tributi	0,5	0,4	0,3	0,4	0,2	0,2
Totale entrate tributarie	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Regione Piemonte.

In Piemonte i margini di variabilità delle entrate proprie, conseguenti a *manovre sulle aliquote*, potrebbero essere in linea di massima i seguenti:

- IRAP

Partendo dall'accertamento del 2003, cioè da 2.844 milioni di euro, si può stimare che circa l'80% di questo gettito provenga dal settore privato (all'incirca 2.275 milioni). Per semplicità si può ipotizzare, inoltre, che la componente privata sia interamente soggetta all'aliquota base del 4,25%. Conseguentemente, l'applicazione del margine di manovra massimo disponibile (+/-1%) alla base imponibile IRAP produrrebbe una variazione di

⁴⁶ Come dimostra l'acceso dibattito che da anni ormai si svolge ai tavoli di discussione fra Stato e Regioni per il riparto della compartecipazione IVA per il 2002!



gettito (positiva o negativa) di circa 535 milioni di euro. Naturalmente questa cifra è del tutto indicativa: disponendo soltanto dell'ammontare aggregato di gettito non è possibile stimare in modo più preciso l'eventuale incremento/decremento, tenendo conto delle differenziazioni d'aliquota per settore (quelle stabilite dalla normativa nazionale e/o regionale) e per categoria di contribuente (ad esempio le esenzioni che la Regione Piemonte ha concesso alle cooperative sociali). A ciò può servire l'impiego dell'archivio delle dichiarazioni IRAP individuali, di cui si parlerà in seguito.

- **ADDIZIONALE IRPEF**

Il margine di variazione previsto a favore della Regione è di un ulteriore 0,5%, al di là dello 0,9% già determinato dal Decreto 56/00: in Piemonte questa opportunità è stata sfruttata a partire dal 2002 fino ad oggi, imponendo però l'aumento d'aliquota soltanto ai redditi appartenenti allo scaglione più alto, quello al di sopra dei 10.329 euro. Nell'impossibilità di classificare la base imponibile IRPEF tra l'uno e l'altro scaglione e basandosi sull'ultimo dato disponibile (2003), si può prevedere a quella data un incremento di gettito dell'ordine di circa 437 milioni di euro.

- **ARISGAM**

La misura di questa addizionale, fissata pari alla metà del corrispondente tributo erariale, non può comunque superare il valore di 0,0258 euro al metro cubo di gas metano erogato. Tuttavia, nel 2002 la Regione Piemonte (L.R. 34/2001) ha stabilito che la soglia massima fosse più bassa, cioè pari a 0,0155 euro/m³. La Regione inoltre ha articolato l'aliquota ARISGAM anche in base alla destinazione d'uso (domestico, riscaldamento, altri usi civili, industriale) e all'intensità di consumo (metri cubi annui). Nel 2003, però, gli effetti di tale disposizione sono decaduti, per tornare al riferimento alla previgente normativa statale e regionale, che prevede la tariffa massima pari a 0.0258 euro/m³. In questa situazione non vi sono quindi margini in aumento; va però considerata anche la possibilità opposta, cioè quella di alleggerire o, addirittura, abolire l'ARISGAM (come è avvenuto di recente in Lombardia), nell'ottica di incentivare l'uso del gas metano rispetto a quello di altri combustibili più inquinanti.

- **IMPOSTA SULLA BENZINA**

Nel 2003 la compartecipazione regionale all'accisa su questo tipo di consumo (fissata in 250 lire al litro) ha fornito un gettito di circa 204 milioni di euro; tenendo conto della possibilità per le Regioni di istituire anche un tributo autonomo sulla benzina per autotrazione, sotto l'ipotesi di rigidità della domanda al prezzo, si può stimare che un aumento di 0,0258 euro (50 lire) al litro procurerebbe un'entrata aggiuntiva di circa 41 milioni di euro. L'istituzione di questa imposta, sebbene sia un tipico esempio di applicazione del principio "chi inquina paga" e, di recente, sia stata guardata con interesse da alcuni amministratori come possibile tassa di scopo (per potenziare i servizi regionali e/o locali di trasporto pubblico, ad esempio), non ha incontrato fino ad ora il favore delle Regioni, che ne temono soprattutto gli effetti inflattivi.

- **TASSE AUTOMOBILISTICHE**

Secondo le prescrizioni di legge questa tassa potrebbe essere variata dalla Regione in misura pari al +/-10% annuo; di conseguenza il margine di oscillazione (positivo o negativo) intorno all'ultimo dato noto per il Piemonte è stimabile in circa 38 milioni di euro.

- **TRIBUTO SUL CONFERIMENTO DEI RIFIUTI IN DISCARICA**

La tassa è determinata in funzione del tipo di rifiuto (solidi, urbani, speciali o provenienti da determinati settori) e del suo quantitativo. La Regione Piemonte (L.R. n. 48/00) ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2001, l'ammontare dell'imposta per chilogrammo dei rifiuti conferiti in discarica è fissato pari a € 0,0155 (₤. 30) per ogni chilogrammo conferito per i rifiuti solidi urbani e a € 0,0077 (₤. 15) per i rifiuti speciali, ad esclusione



dei rifiuti provenienti dai settori minerario, estrattivo, edilizio, lapideo e metallurgico. Considerando che queste aliquote rappresentano in media quasi il 70% delle tariffe massime consentite (20 o 50 lire al chilogrammo a seconda dei casi), l'applicazione di tali aliquote massime potrebbe accrescere il gettito di circa 13 milioni di euro annui. In questo caso, sebbene possibile dal punto di vista normativo, sarebbe irrealistico ipotizzare una manovra regionale al ribasso per questo tributo: dal punto di vista ambientale, l'orientamento condiviso è quello di ridurre i conferimenti in discarica e soltanto un inasprimento della tariffa può contribuire a questo risultato, insieme ad altre politiche (nazionali o regionali) tese ad una minor produzione e ad un maggior recupero dei rifiuti stessi.

- ALTRE FONTI DI ENTRATA

Naturalmente anche altre imposte o tasse regionali prevedono margini di manovra sulle aliquote ma la loro ridotta dimensione del gettito attuale e/o la scarsa definizione dell'imposta (si pensi ad esempio all'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aerei), suggeriscono di non considerarle per il momento ai fini di una stima – del tutto indicativa – del grado di variabilità delle entrate proprie.

Da questi volumi di gettito attesi risulta evidente che una manovra finanziaria quantitativamente significativa sul lato delle entrate, potrebbe riguardare soltanto alcuni tributi: l'IRAP innanzitutto, seguita dall'addizionale regionale all'IRPEF oppure dall'insieme delle tasse definibili come ambientali (cioè il bollo auto, il tributo sui conferimenti in discarica, l'ARISGAM e, eventualmente, la nuova imposta sul consumo di benzina).

Utilizzando al massimo il grado di autonomia concesso da tutte le imposte regionali vigenti, la Regione Piemonte avrebbe potuto contare nel 2003 su una variazione complessiva di entrata pari a circa 1064 milioni di euro nel caso di aumento e 658 in caso di riduzione delle aliquote (tab. 2.6).

Con riferimento alle entrate tributarie del 2003, quindi, sfruttando le opportunità di manovra sulle aliquote, si sarebbe potuto oscillare indicativamente tra un valore minimo di quasi 6,2 miliardi e un valore massimo di quasi 7,9 miliardi di euro.

Ovviamente, a questa somma si dovrebbe aggiungere, in linea di principio, quella derivante dall'eventuale aumento della base imponibile di alcune imposte, che a sua volta potrebbe essere conseguenza diretta dell'attività di accertamento e di verifica dell'evasione attivata dalla Regione e/o conseguenza indiretta delle politiche regionali di sviluppo (come manifestazione della crescita del valore aggiunto e dei consumi).



Tabella 2.6 – Margini di variazione delle principali imposte regionali in Piemonte-2003

Milioni di euro

	Valore base 2003	Variazione positiva	Variazione negativa
IRAP	2.844	535	535
Addizionale IRPEF	786	437	-
ARISGAM	85	-	85
Imposta sulla benzina	-	41	-
Tassa auto	380	38	38
Tributo speciale sul conferimento in discarica	27	13	-
Totale entrate tributarie	6.877	1.064	658

Fonte: stime.

Rispetto al primo punto, si può ritenere che i margini di maggior recupero si collochino proprio nei confronti dell'IRAP, che ha oggi un gettito largamente inferiore sia alle previsioni del Ministero delle Finanze che a quelle basate sui dati macroeconomici. Come si vedrà in seguito (nell'ultimo paragrafo), la legge prevedeva l'istituzione di Commissioni paritetiche fra l'Agenzia delle Entrate e ogni Regione, con lo scopo di avviare insieme programmi di accertamento sull'IRAP per gli anni d'imposta 1998 e 1999 (il c.d. periodo transitorio)⁴⁷. Gli effetti di recupero di base imponibile e gettito connessi ad una simile attività, laddove diventerà operativa, saranno comunque misurabili soltanto nel medio periodo.

Anche al netto di questo fattore, si è visto che la politica fiscale della Regione Piemonte può agire complessivamente su un ammontare non certo irrilevante di risorse, che potrebbe essere sottratto oppure lasciato al sistema privato.

Va sottolineato, però, che una qualsiasi manovra fiscale regionale non si esaurisce nella scelta fra aumentare, diminuire o lasciare inalterata la pressione tributaria: occorre anche decidere *quali imposte* utilizzare (ad esempio, più imposte sul reddito personale e meno imposte sui consumi?) e *come usare la flessibilità d'aliquota* disponibile (ciò vale per l'IRAP, in particolare, unica imposta regionale per la quale è consentito di discriminare il carico fiscale tra le varie categorie di contribuenti). È quindi evidente che uno stesso incremento di gettito potrebbe essere realizzato aumentando l'imposizione sulle imprese tramite l'IRAP oppure incrementando l'onere per le famiglie attraverso inasprimenti dell'addizionale IRPEF e/o delle imposte sui consumi. Nel primo caso la platea dei contribuenti sarebbe più ristretta ma potrebbe essere una scelta opportuna in caso di buona ripresa economica, nel secondo caso i contribuenti sarebbero più numerosi (e quindi l'onere pro capite più ridotto) ma si potrebbero creare effetti redistributivi non sempre controllabili. Allo stesso modo, la pressione fiscale complessiva, che mediamente ricade sulla collettività piemontese, potrebbe rimanere costante se la Regione non effettuasse alcun ritocco d'aliquota (ammesso che la base impositiva non muti), ma anche se fosse attuata una più complessa strategia di bilanciamento tra incrementi e abbassamenti di aliquota, differenziati per tipo di contribuente, per settore di attività e/o per area territoriale.

Resta poi sottinteso che la politica fiscale di una Regione potrebbe essere guidata anche da criteri e obiettivi diversi da quello del gettito e della pressione fiscale: l'uso di alcune

⁴⁷ Non sono (Gennaio 2005), invece, ancora state stipulate le Convenzioni fra Ministero e Regioni per l'espletamento (in tutto o in parte) delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta e relativo contenzioso, come stabilito dal decreto che ha istituito l'IRAP (art. 24, D.Lgs 447/97). D'altra parte, secondo l'art. 10 del D.Lgs. 56/2000 le Regioni a Statuto Ordinario dovrebbe partecipare anche all'attività di accertamento dei tributi erariali, ma le modalità di partecipazione a tale attività avrebbero dovuto essere definite in un successivo decreto ministeriale, che fino ad ora non è stato emanato.



imposte sui consumi, ad esempio, può avere effetti indiretti di tipo ambientale (nel settore della mobilità o dei rifiuti) che possono, di diritto, essere inseriti in una strategia di settore di più ampio respiro.

In definitiva, la Regione avrà sempre più bisogno di potenziare le conoscenze sulle basi imponibili prodotte sul proprio territorio e di dotarsi di strumenti di analisi del carico tributario e di modelli di simulazione degli effetti delle politiche fiscali sui propri contribuenti.





3. L'IRAP DICHIARATA IN PIEMONTE NEL 1999-2000

3.1 *Il quadro aggregato*

In questo capitolo viene presentata una sintetica descrizione delle caratteristiche dell'IRAP privata dichiarata dalle imprese che operano in Piemonte, basata sulla banca dati costituita dai dati individuali di dichiarazione – contenuti nei modelli UNICO 1999 e 2000 – per l'universo dei contribuenti piemontesi.

Aggregando le dichiarazioni per settore, per natura giuridica, per ampiezza della base imponibile e per area territoriale, vengono valutate le “dimensioni” della principale imposta regionale, in termini sia di contribuenti che di base imponibile e di gettito.

Come è noto, l'archivio delle dichiarazioni IRAP presenta alcuni limiti informativi, sui quali non ci soffermeremo in questa sede rimandando a quanto successivamente precisato nel paragrafo 4.4. È bene però sottolineare che la banca dati qui utilizzata – che è stata fornita a tutte le Regioni italiane – pone per la prima volta dati fiscali originali in mano alle Regioni, segnando così un primo passo verso quell'effettiva autonomia decisionale in campo fiscale che i governi regionali devono assumere in un assetto federalista.

I contribuenti che hanno compilato il quadro IQ del modello UNICO 2000 in Piemonte risultano pari a 395.409, il 5,6% in più dei soggetti dichiaranti nell'anno precedente (tab. 3.1).

Il debito IRAP dichiarato nel complesso dai contribuenti per l'anno d'imposta 1999 ammonta a poco più di 1,9 miliardi di euro e corrisponde a una base imponibile di quasi 45 miliardi di euro.

Rispetto al 1998 il gettito IRAP, considerato in termini aggregati, presenta una crescita dell'1,4%, molto più contenuta di quella registrata dalla totalità delle risorse proprie della Regione Piemonte nello stesso periodo (si veda il § 2.4): nel 2000 l'IRAP privata costituisce così il 34% dei tributi propri regionali mentre nel 1999 ne rappresentava una quota pari al 37%. Va comunque segnalato che questi dati aggregati provenienti dalle dichiarazioni UNICO 1999 e 2000 si discostano in parte dai dati forniti dal Ministero delle Finanze per il 1998 e dall'Agenzia delle Entrate per il 1999: le statistiche ufficiali, infatti, indicano una minore numerosità di contribuenti (14mila soggetti in meno nel primo anno e 24mila nel secondo) e un ammontare di imposta sovrastimato nel 1998 e, al contrario, sottostimato nel 1999.



Tabella 3.1 – Contribuenti, base imponibile e gettito IRAP in Piemonte 1998-1999

Unità e migliaia di euro

	Anno d'imposta		
	1998	1999	Var.% 1999/98
<i>Dagli archivi UNICO 99-00</i>			
Base imponibile	44.335.220	44.949.936	1,37
Imposta netta	1.907.664	1.934.182	1,37
Contribuenti	374.489	395.409	5,59
<i>Dal Ministero delle Finanze (1998) e Agenzia Entrate (1999)</i>			
Base imponibile	44.581.699	44.367.619	-0,48
Imposta netta	1.938.436	1.924.269	-0,73
Contribuenti	360.648	371.459	3,00

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su UNICO 99-00, Ministero delle Finanze, Servizio CENT Agenzia delle Entrate.

Si tratta di differenze piuttosto contenute, sebbene per l'anno 1999 ci si attendesse una perfetta uguaglianza fra i valori, che – almeno in teoria – derivano dall'aggregazione degli stessi dati individuali di dichiarazione. Gli archivi a disposizione della Regione Piemonte dovrebbero essere infatti proprio gli stessi usati dal servizio CENT dell'Agenzia delle Entrate⁴⁸.

3.2 L'IRAP per settore d'attività

La distribuzione settoriale dei contribuenti appare molto concentrata, più di quanto forse ci si poteva attendere (tab. 3.2). Infatti, quasi 1/3 dei soggetti che pagano l'IRAP opera nel settore del commercio (compresi alberghi e ristoranti), il 14% nel campo dell'informatica-ricerca-attività professionali, il 12% nel settore delle costruzioni e l'11% circa rispettivamente nell'industria manifatturiera e in agricoltura.

Queste quote settoriali si riferiscono al 1999, non solo perché è l'ultimo anno d'imposta considerato, ma anche perché nell'archivio di quest'anno risulta quasi assente il problema della mancata specificazione del settore d'attività: solo una quota inferiore all'1% delle imprese dichiaranti risulta privo del codice settoriale. Al contrario, nell'archivio 1998 molti contribuenti non avevano specificato il codice settoriale d'appartenenza: più di 46mila infatti sono le dichiarazioni "missing" (12% del totale), a cui corrisponde un gettito di una certa entità, pari a circa 39 milioni di euro (2% dell'imposta totale).

Dal punto di vista della base imponibile e del gettito (graf. 3.1), il quadro settoriale appare relativamente più distribuito, pur con ala presenza di alcuni campi di attività prevalenti: nell'ordine, si tratta nuovamente del commercio al dettaglio e all'ingrosso (12,3%), dell'intermediazione monetaria e finanziaria (11,8%), dell'informatica, ricerca e altre attività professionali (10,4%) e della meccanica (oltre il 9%, di cui circa il 3% per quella di precisione). A questi si aggiungono settori come la produzione e fabbricazione dei prodotti in metallo, i mezzi di trasporto e le costruzioni, che apportano quote di gettito comprese fra il 6-7% del totale regionale. In termini percentuali il gettito dell'IRAP privata in Piemonte

⁴⁸ Con grande probabilità le discrepanze sono dovute ad una diversa procedura di ripulitura a cui sono stati sottoposti gli archivi fiscali, che necessitano di correzioni talvolta anche molto rilevanti, come l'eliminazione dei doppioni.



risulta equamente ripartito fra il comparto industriale e quello terziario, se si esclude il contributo del settore agricolo di poco superiore all'1%.

Rispetto alla dinamica settoriale nel biennio 1998-1999, l'invito alla cautela nel commento dei dati è assolutamente d'obbligo, proprio perché soltanto nell'ultimo anno il dettaglio settoriale può essere ritenuto sufficientemente completo. Si riscontra comunque una forte variabilità nei tassi di crescita settoriali della base imponibile e del gettito IRAP tra i due anni considerati: vi sono molti settori che sperimentano tassi di crescita ben al di sopra di quello medio regionale (come carta e editoria, gomma e materie plastiche, costruzioni, commercio, alberghi e ristoranti e P.A.), pochi settori quasi in linea con la media regionale e altri, viceversa, che manifestano un trend negativo: quello più consistente riguarda l'intermediazione monetaria e finanziaria, ma anche il tessile e abbigliamento, i mezzi di trasporto e la chimica. In definitiva, limitarsi a dire che in Piemonte il gettito IRAP è cresciuto dell'1,4% nel 1999 significherebbe trascurare un'ampia varietà di situazioni settoriali che in soli due anni hanno mostrato andamenti molto differenziati fra loro.

Per i casi più "anomali" servirebbero specifici approfondimenti che vanno al di là degli scopi di questo rapporto. In generale, però, l'andamento differenziato fra i settori è un elemento importante da considerare sia perché esprime la diversa reattività di ogni attività alla congiuntura economica regionale e nazionale, sia perché può individuare aree produttive in cui la presenza di base imponibile sommersa può essere maggiormente diffusa⁴⁹.

⁴⁹ Naturalmente l'andamento differenziato può dipendere anche dal diverso grado di "emersione" delle attività fra settore e settore tra un anno e l'altro.



Tabella 3.2 – Contribuenti, base imponibile e imposta IRAP in Piemonte per settore economico. Anno d'imposta 1998-1999

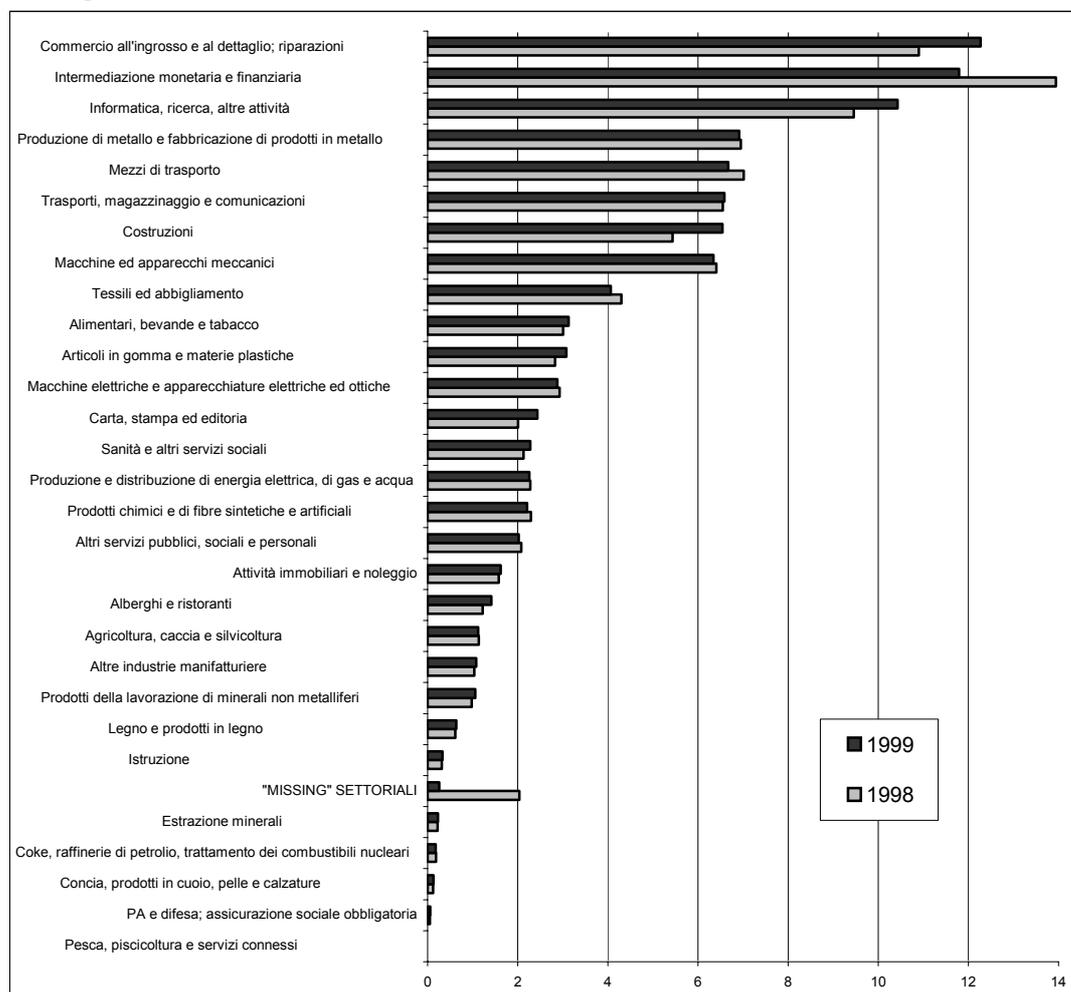
Unità e valori in migliaia di euro

	Numero contribuenti			Base imponibile			Imposta netta		
	1998	1999	Var. 00/99	1998	1999	Var. 00/99	1998	1999	Var. 00/99
Agricoltura, caccia e silvicoltura	41.727	44.734	7,2	1.030.723	1.021.731	-0,9	21.686	21.682	0,0
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	0	62	-	2.224	2.418	-	50	55	-
Estrazione minerali	345	364	5,5	98.738	103.556	4,9	4.190	4.399	5,0
Alimentari, bevande e tabacco	3.605	4.949	37,3	1.359.319	1.427.757	5,0	57.433	60.495	5,3
Tessili ed abbigliamento	4.792	4.908	2,4	1.930.450	1.848.216	-4,3	82.034	78.573	-4,2
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	251	282	12,4	55.241	59.899	8,4	2.346	2.549	8,7
Legno e prodotti in legno	3.272	3.389	3,6	277.138	288.840	4,2	11.761	12.273	4,3
Carta, stampa ed editoria	2.453	2.518	2,6	900.748	1.106.943	22,9	38.276	47.066	23,0
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	34	61	79,4	84.772	80.956	-4,5	3.602	3.441	-4,5
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	524	529	1,0	1.029.009	1.004.902	-2,3	43.733	42.696	-2,4
Articoli in gomma e materie plastiche	1.360	1.391	2,3	1.270.007	1.399.243	10,2	53.892	59.480	10,4
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	1.269	1.498	18,0	440.610	480.565	9,1	18.691	20.405	9,2
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	9.701	10.009	3,2	3.121.154	3.146.762	0,8	132.597	133.690	0,8
Macchine ed apparecchi meccanici	4.940	5.154	4,3	2.878.374	2.888.302	0,3	122.216	122.710	0,4
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	4.964	5.167	4,1	1.318.251	1.311.481	-0,5	55.800	55.714	-0,2
Mezzi di trasporto	869	1.024	17,8	3.155.027	3.048.594	-3,4	133.767	129.087	-3,5
Altre industrie manifatturiere	3.419	4.111	20,2	462.022	491.750	6,4	19.690	20.897	6,1
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	315	370	17,5	1.022.483	1.027.415	0,5	43.452	43.660	0,5
Costruzioni	41.505	48.567	17,0	2.444.798	2.977.242	21,8	103.732	126.544	22,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	75.509	100.405	33,0	4.930.825	5.585.056	13,3	207.974	237.311	14,1
Alberghi e ristoranti	12.115	16.849	39,1	547.620	644.416	17,7	23.300	27.373	17,5
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	8.908	13.339	49,7	2.941.216	2.995.915	1,9	124.936	127.320	1,9
Intermediazione monetaria e finanziaria	7.500	8.367	11,6	5.015.021	4.315.917	-13,9	265.993	228.149	-14,2
Informatica, ricerca, altre attività	50.044	56.376	12,7	4.197.967	4.714.387	12,3	180.396	201.656	11,8
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	59	61	3,4	22.397	26.368	17,7	934	1.134	21,4
Istruzione	1.534	1.627	6,1	141.118	147.599	4,6	5.980	6.289	5,2
Sanità e altri servizi sociali	15.909	17.098	7,5	960.258	1.037.614	8,1	40.654	44.110	8,5
Altri servizi pubblici, sociali e personali	18.217	25.411	39,5	937.146	919.960	-1,8	39.669	39.113	-1,4
Attività immobiliari e noleggio	12.950	14.037	8,4	707.331	728.879	3,0	30.079	31.367	4,3
TOTALE	328.090	392.657	19,7	43.281.987	44.832.683	3,6	1.868.865	1.929.237	3,2
"MISSING" SETTORIALI	46.331	2.752	-94,1	1.053.232	117.253	-88,9	38.799	4.945	-87,3
TOTALE COMPRESI I "MISSING"	374.489	395.409	5,6	44.335.220	44.949.936	1,4	1.907.664	1.934.182	1,4

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.



Grafico 3.1 – Gettito IRAP per settore economico in Piemonte. Anno d'imposta 1998-1999
Valori percentuali



Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

A questo proposito, si può notare come, in termini dinamici oltre che statici, non esista sempre una corrispondenza fra la base imponibile IRAP e il valore aggiunto stimato dalla Contabilità regionale per i settori d'attività economica (ISTAT), sebbene quest'ultimo possa essere ritenuto a tutti gli effetti la migliore *proxy* dell'imponibile a fini IRAP⁵⁰.

Dalla Tabella 3.3 si possono richiamare, a titolo d'esempio, le discrepanze rilevabili per i macrosettori. Per l'industria in senso stretto si osserva che essa copre il 30% del valore aggiunto regionale e che ha subito una lieve diminuzione nel 1999 rispetto all'anno precedente, mentre la relativa base imponibile IRAP rappresenta quasi il 44% dell'imponibile totale e nello stesso periodo d'imposta ha mostrato un aumento dell'1,6%. Il settore dei servizi, invece, appare sottorappresentato come imponibile IRAP, la cui incidenza sul totale è pari al 47% contro una quota del 63% per il valore aggiunto prodotto: la dinamica nel biennio considerato in questo caso ha lo stesso segno ma risulta molto più contenuta

⁵⁰ Naturalmente non sorprende che il confronto settoriale fra la base imponibile dichiarata e quella ipotetica (espressa dal valore aggiunto) non fornisca risultati pienamente soddisfacenti, considerata la diversa natura delle due fonti e la diversa incidenza fra i vari settori d'attività delle voci, come l'ammortamento e tutti i vari oneri deducibili, escluse dall'imponibile fiscale. Alcune differenze sono comunque difficili da spiegare, soprattutto quando in termini dinamici si riscontrano andamenti esattamente contrapposti: diminuzione nella produzione di valore aggiunto crescita della base imponibile dichiarata oppure, caso ancora più sospetto, aumento del primo e riduzione della seconda.



osservando i dati fiscali rispetto a quelli economici (+3,5% per la base imponibile IRAP invece di +5,3% del valore aggiunto). La differenza nella composizione del valore aggiunto rispetto alla base imponibile è però in parte riconducibile all'assenza dell'IRAP pubblica nell'archivio delle dichiarazioni. 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 di quella quota, pari al 15,4%, di valore aggiunto dovrebbe essere esclusa dalla comparazione con la base imponibile IRAP.

Tabella 3.3 - Valore aggiunto e base imponibile IRAP per settore economico in Piemonte. Anno d'imposta 1998-1999

Valori percentuali

	Variaz. % 1999/98		Composizione % 1999	
	Valore aggiunto	Base imponibile IRAP	Valore aggiunto	Base imponibile IRAP
AGRICOLTURA	1,6	-0,9	2,3	2,3
Agricoltura, caccia e silvicoltura	1,6	-0,9	2,3	2,3
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	13,1	8,7	0,0	0,0
INDUSTRIA IN SENSO STRETTO	-0,4	1,6	30,0	43,9
Estrazione minerali	10,7	4,9	0,2	0,2
Alimentari, bevande e tabacco	1,0	5,0	2,6	3,2
Tessili ed abbigliamento	-1,8	-4,3	2,9	4,1
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	-12,8	8,4	0,1	0,1
Legno e prodotti in legno	2,2	4,2	0,6	0,6
Carta, stampa ed editoria	0,1	22,9	1,7	2,5
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	-31,5	-4,5	0,3	0,2
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	6,9	-2,3	1,3	2,2
Articoli in gomma e materie plastiche	2,1	10,2	1,7	3,1
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	10,6	9,1	0,9	1,1
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	-3,5	0,8	4,3	7,0
Macchine ed apparecchi meccanici	2,4	0,3	3,3	6,4
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	-3,9	-0,5	2,0	2,9
Mezzi di trasporto	-2,0	-3,4	4,9	6,8
Altre industrie manifatturiere	5,3	6,4	0,8	1,1
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	2,7	0,5	2,5	2,3
COSTRUZIONI	7,0	21,8	4,5	6,6
SERVIZI	5,3	3,5	63,3	47,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	2,2	13,3	13,1	12,4
Alberghi e ristoranti	-4,6	17,7	2,1	1,4
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	1,9	1,9	7,3	6,7
Intermediazione monetaria e finanziaria	1,4	-13,9	5,3	9,6
Informatica, ricerca, altre attività	13,8	12,3	8,6	10,5
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	4,2	17,7	3,7	0,1
Istruzione	3,3	4,6	3,7	0,3
Sanità e altri servizi sociali	8,3	8,1	4,3	2,3
Altri servizi pubblici, sociali e personali	8,9	-1,8	3,7	2,0
Attività immobiliari e noleggio	8,0	3,0	11,3	1,6
TOTALE	3,5	3,6	100,0	99,7
"MISSING" SETTORIALI		-88,9		0,3
TOTALE COMPRESI I "MISSING"		1,4		100,0

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000, Contabilità regionale ISTAT.

Nel complesso, a fronte di una crescita nel 1999 del 3,5% per il valore aggiunto del Piemonte, la base imponibile dichiarata dalle imprese contribuenti è aumentata soltanto dell'1,4%.



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. 3.4).

Tabella 3.4 - *Imposta IRAP media per settore economico d'attività in Piemonte. Anno d'imposta 1998-1999*

Valori in euro

	1998	1999	Variaz. ass. 1999/98
Agricoltura, caccia e silvicoltura	520	485	-35
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	-	893	-
Estrazione minerali	12.146	12.084	-62
Alimentari, bevande e tabacco	15.932	12.224	-3.708
Tessili ed abbigliamento	17.119	16.009	-1.110
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	9.345	9.039	-306
Legno e prodotti in legno	3.595	3.621	27
Carta, stampa ed editoria	15.604	18.692	3.088
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	105.935	56.403	-49.532
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	83.460	80.710	-2.750
Articoli in gomma e materie plastiche	39.626	42.761	3.134
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	14.729	13.622	-1.107
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	13.668	13.357	-311
Macchine ed apparecchi meccanici	24.740	23.809	-932
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	11.241	10.783	-458
Mezzi di trasporto	153.932	126.062	-27.871
Altre industrie manifatturiere	5.759	5.083	-676
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	137.943	118.000	-19.943
Costruzioni	2.499	2.606	106
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	2.754	2.364	-391
Alberghi e ristoranti	1.923	1.625	-299
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	14.025	9.545	-4.480
Intermediazione monetaria e finanziaria	35.466	27.268	-8.198
Informatica, ricerca, altre attività	3.605	3.577	-28
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	15.832	18.595	2.762
Istruzione	3.898	3.866	-33
Sanità e altri servizi sociali	2.555	2.580	24
Altri servizi pubblici, sociali e personali	2.178	1.539	-638
Attività immobiliari e noleggio	2.323	2.235	-88
TOTALE	5.696	4.913	-783
"MISSING" SETTORIALI	837	1.797	960
TOTALE COMPRESI I "MISSING"	5.095	4.892	-203

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

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 superiore a 80mila euro, una banca o una società finanziaria un carico di 27mila euro, un'impresa meccanica di 24mila e una tessile di quasi 19mila euro, senza contare i casi particolari della produzione e distribuzione di energia elettrica, gas e acqua e del settore dei mezzi di trasporto, caratterizzati dalla presenza di poche grandi imprese (nel secondo caso si pensi ovviamente alla FIAT).

Da notare che nel periodo d'imposta 1999 si rileva una netta diminuzione per tutti i valori medi settoriali, a dimostrazione di come la platea dei contribuenti si sia allargata e al tempo stesso il debito d'imposta abbia teso nel tempo a distribuirsi più omogeneamente fra i settori: nel 1999 infatti si è abbassata la variabilità fra i dati medi e anche la distanza fra il gettito medio minimo e quello massimo.



3.3 L'IRAP per natura giuridica

In media in Piemonte quasi il 69% dei contribuenti IRAP è costituito da persone fisiche, il 20% da società di persone e poco meno del 10% da società di capitale, oltre ad una piccolissima quota di enti non commerciali inferiore al 2% (tab. 3.5). La categoria di contribuenti che è cresciuta maggiormente in termini percentuali rispetto al 1998 è quella degli enti non commerciali ma l'incremento assoluto più consistente va attribuito alle persone fisiche (+17.700 contribuenti)⁵¹; le società di persone e le società di capitale sono aumentate rispettivamente di 1.150 e 1.500 imprese circa.

Tabella 3.5 – Contribuenti, base imponibile e imposta IRAP in Piemonte per natura giuridica. Anno d'imposta 1998-1999

Unità e valori in migliaia di euro

	Contribuenti			Base imponibile			Imposta netta		
	1998	1999	Var.% 1999/98	1998	1999	Var.% 1999/98	1998	1999	Var.% 1999/98
Persone fisiche	253.896	271.670	7,00	5.953.236	6.473.764	8,74	235.371	259.385	10,20
Società di persone	78.261	79.409	1,47	5.788.583	5.881.222	1,60	239.936	244.732	2,00
Società di Capitale	36.608	38.078	4,02	31.925.091	32.157.762	0,73	1.409.222	1.411.064	0,13
Enti non commerciali	5.724	6.252	9,22	668.310	437.188	-34,58	23.135	19.002	-17,86
Totale	374.489	395.409	5,59	44.335.220	44.949.936	1,39	1.907.664	1.934.183	1,39

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

Scendendo nel dettaglio delle forme giuridiche (tab. 3.6), si può notare come il raggruppamento delle società di persone (79.400 imprese) sia costituito per il 55% da società in nome collettivo (oltre 44mila soggetti) e per oltre un terzo da società in accomandita semplice (28mila unità).

Tabella 3.6 – Contribuenti IRAP in Piemonte per forma societaria. Anno d'imposta 1998-1999

Unità e valori percentuali

	1998	1999	Composiz. % 1999	Var.% 1999/98
SOCIETÀ DI PERSONE	78.261	79.409	100,0	1,5
Società semplici	4.511	4.313	5,4	-4,4
Società in nome collettivo	43.762	44.046	55,5	0,6
Società in accomandita semplice	26.981	27.944	35,2	3,6
Associazioni di professionisti e artisti	2.119	2.271	2,9	7,2
Altro	888	835	1,1	-6,0
SOCIETÀ DI CAPITALE	36.608	38.078	100,0	4,0
Società a responsabilità limitata	27.839	29.034	76,2	4,3
Società per azioni	4.406	4.463	11,7	1,3
Società cooperative e loro consorzi	2.804	3.027	7,9	8,0
Altro	1.559	1.554	4,1	-0,3

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

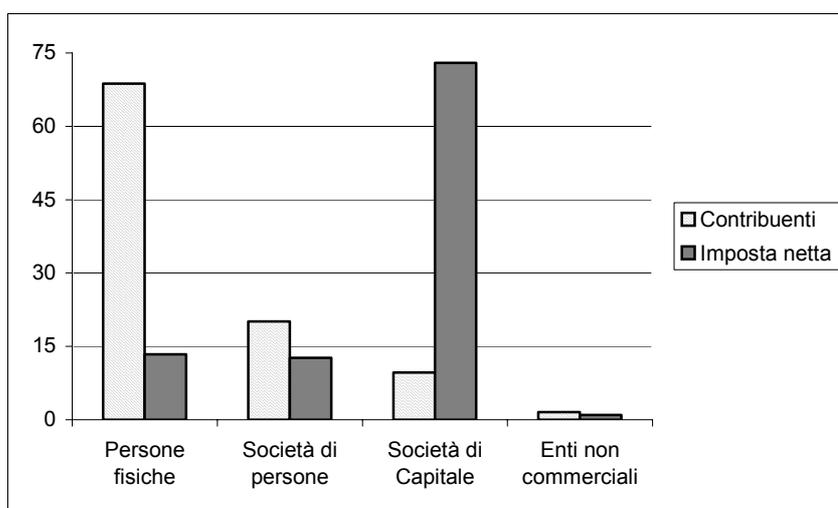
⁵¹ L'aumento delle persone fisiche si può collegare alla crescita delle imprese individuali con partita IVA per effetto dell'esternalizzazione del lavoro dipendente.



Nell'ambito delle società di capitali (38mila imprese) il ruolo delle società per azioni è decisamente minoritario in Piemonte rispetto a quello delle società a responsabilità limitata, che peraltro mostrano anche una crescita consistente nell'ultimo anno: quest'ultime infatti rappresentano il 76% del totale contro una quota inferiore al 12% per le S.p.A.

L'articolazione del gettito per natura giuridica del contribuente (graf. 3.2) evidenzia invece come il 73% del gettito dichiarato provenga dalle società di capitale, mentre il restante 26% sia equamente ripartito fra le società di persone e le persone fisiche, con una lieve prevalenza di quest'ultime (soltanto l'1% proviene dagli enti non commerciali).

Grafico 3.2 – Contribuenti e imposta IRAP in Piemonte per natura giuridica. Anno d'imposta 1999
Valori percentuali



Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

La dinamica del gettito nel periodo 1998-99 è positiva per tutte le tipologie tranne che per gli enti non commerciali, per i quali si assiste ad una riduzione d'imposta di circa 4 milioni di euro. Le persone fisiche fanno registrare l'aumento più elevato sia in valori percentuali (+10%) che assoluti (+24 milioni di euro), mentre per le società la crescita di gettito è più contenuta (5 milioni di euro per le società di persone e solo 2 milioni per le società di capitale).

Naturalmente l'incidenza delle varie tipologie giuridiche cambia da un settore all'altro (e anche da una zona territoriale all'altra), mostrando come in genere l'elevata dimensione aziendale, e quindi la forma societaria, si accompagni 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. 3.7).

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 (26% 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 inoltre ricordare i valori medi di imposta IRAP pagati in Piemonte da ogni tipologia d'impresa mentre una ditta individuale non raggiunge mediamente i mille euro all'anno e una società di persone o anche un ente non commerciale possono sostenere un carico medio di circa 3mila euro, l'esborso medio di una società di capitale è enormemente più elevato, oltrepassando i 37mila euro.

Se quindi la distribuzione di frequenza del numero dei contribuenti rispetto alla natura giuridica è ben diversa da quella degli ammontari, medi e totali, di imposta pagata, è evidente che la Regione dovrà monitorare entrambi questi aspetti qualora, ad esempio, intenda modulare l'aliquota IRAP in modo differenziato per settore d'attività. È essenziale riuscire a valutare a priori se la manovra fiscale ipotizzata ricadrà su un gruppo esteso o esiguo di contribuenti e se, al tempo stesso, potrà avere un impatto rilevante o contenuto di gettito: selezionando in modo opportuno le imprese, infatti, la Regione potrebbe, con un piccolo ritocco dell'aliquota in rialzo, ottenere grossi volumi aggiuntivi di risorse oppure, in caso di ribasso, perdere una grossa fetta delle proprie entrate tributarie.

Tabella 3.7 – Imposta IRAP in Piemonte per settore produttivo. Anno d'imposta 1999
Composizione percentuale per natura giuridica

	<i>Enti non commerciali</i>	<i>Società di capitali</i>	<i>Società di persone</i>	<i>Persone fisiche</i>
Agricoltura, caccia e silvicoltura	0,4	8,1	24,9	66,6
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	3,4	10,9	61,3	24,4
Estrazione minerali	0,0	79,4	17,0	3,6
Alimentari, bevande e tabacco	0,0	84,0	10,3	5,7
Tessili ed abbigliamento	0,0	83,0	11,3	5,7
Concia, prodotti in cuoio, pelle e calzature	0,0	74,8	16,1	9,2
Legno e prodotti in legno	0,0	53,4	30,3	16,3
Carta, stampa ed editoria	0,2	86,5	10,5	2,8
Coke, raffinerie di petrolio, trattamento dei combustibili nucleari	0,0	98,2	0,6	1,2
Prodotti chimici e di fibre sintetiche e artificiali	0,0	97,9	1,7	0,5
Articoli in gomma e materie plastiche	0,0	90,9	7,3	1,9
Prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	0,0	82,5	13,3	4,2
Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	0,0	73,2	19,3	7,5
Macchine ed apparecchi meccanici	0,0	87,0	9,9	3,2
Macchine elettriche e apparecchiature elettriche ed ottiche	0,0	83,2	11,1	5,7
Mezzi di trasporto	0,0	98,2	1,4	0,5
Altre industrie manifatturiere	0,0	62,9	23,7	13,3
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas e acqua	0,1	99,5	0,2	0,1
Costruzioni	0,0	49,7	23,4	26,9
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazioni	0,0	51,1	22,4	26,5
Alberghi e ristoranti	1,6	40,2	34,2	24,0
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	0,0	84,6	6,7	8,7
Intermediazione monetaria e finanziaria	0,0	94,0	2,2	3,7
Informatica, ricerca, altre attività	0,6	57,1	16,1	26,2
PA e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	4,7	93,0	1,6	0,6
Istruzione	39,6	42,7	10,3	7,3
Sanità e altri servizi sociali	9,4	31,0	6,4	53,1
Altri servizi pubblici, sociali e personali	19,2	49,8	11,9	19,1
Attività immobiliari e noleggio	2,0	64,0	27,6	6,4
"MISSING" SETTORIALI	42,2	17,7	14,9	25,2
TOTALE	1,0	73,0	12,7	13,4
<i>Imposta IRAP media per impresa (in euro)</i>	<i>3.039</i>	<i>37.057</i>	<i>3.082</i>	<i>955</i>

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.



3.4 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. Attribuendo, infatti, i contribuenti e il gettito IRAP alle varie classi d'imponibile, si ottiene una distribuzione percentuale assai significativa (tabb. 3.8-3.9).

Tabella 3.8 – Contribuenti IRAP in Piemonte per classe d'imponibile. Anno d'imposta 1998-1999

Valori percentuali

Classi di base imponibile	1998	1999	Quota % 1999 società capitale	Quota % 1999 persone fisiche	Quota % 1999 società di persone	Quota % 1999 Enti non comercialie
< = 0	7,9	8,4	19,6	50,2	27,6	2,6
fino a 103.291 euro	81,2	80,9	4,3	76,9	17,3	1,5
da 103.291 a 258.228 euro	6,2	6,1	25,4	31,2	42,1	1,3
da 258.228 a 516.456 euro	2,3	2,3	45,8	14,7	37,8	1,7
da 516.456 a 1.032.913 euro	1,2	1,2	70,1	6,0	22,1	1,8
da 1.032.913 a 3.098.741	0,8	0,8	88,4	1,1	9,0	1,5
da 3.098.741 a 5.164.568	0,1	0,1	95,1	0,3	3,0	1,6
Oltre 5.164.569	0,2	0,2	97,9	0,1	0,8	1,2
Valori assoluti	374161	395403	38078	271666	79409	6250

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000. (Solo contribuenti che hanno compilato tutta la sezione VI).

Tabella 3.9 – Gettito IRAP in Piemonte per classe d'imponibile. Anno d'imposta 1998-1999

Valori assoluti in migliaia di euro, percentuali e valori medi in euro

Classi imponibile (€)	Gettito totale		Composizione %		Gettito medio	
	1998	1999	1998	1999	1998	1999
<= 0	0	0	0,0	0,0	0	0
fino a 103.291 euro	849.145	896.104	44,5	46,3	2.482	2.487
da 103.291 a 258.228 euro	172.427	181.793	9,0	9,4	156.894	158.356
da 258.228 a 516.456 euro	140.942	142.213	7,4	7,3	358.632	350.279
da 516.456 a 1.032.913 euro	112.299	126.145	5,9	6,5	729.212	149.399
da 1.032.913 a 3.098.741	190.966	182.998	10,0	9,5	1.660.576	1.663.615
da 3.098.741 a 5.164.568	70.129	65.863	3,7	3,4	3.896.032	3.874.293
Oltre 5.164.569	371.765	339.067	19,5	17,5	13.769.092	13.562.668
	1.907.664	1.934.183	100,0	100,0		

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000. (solo contribuenti che hanno compilato tutta la sezione VI).

Ad esempio, in Piemonte solo 857 imprese presentano valori d'imponibile superiori ai 5,164 milioni di euro: si tratta perciò di “grandi contribuenti”, fra i quali la forma giuridica dominante sia quella della società di capitale. Questo piccolo gruppo di contribuenti dichiara circa il 18% del gettito che spetta alla Regione Piemonte e sostiene un carico fiscale mediamente pari a 13,6 milioni di euro.

Dalla parte opposta della graduatoria si collocano invece i “piccoli contribuenti”, al di sotto dei 103mila euro di imponibile: queste imprese, che hanno dichiarato in media un ammontare d'imposta di circa 2.500 euro, rappresentano la stragrande maggioranza dei soggetti passivi piemontesi (81% del totale, cioè circa 320mila imprese) e procurano il 46% del gettito complessivo. Oltre i tre quarti di questi contribuenti sono imprese individuali, anche se si può notare che la presenza delle persone fisiche che svolgono attività



imprenditoriale continua ad essere significativa fino alla soglia dei 500mila euro di base imponibile.

Da una parte, quindi, è evidente che la Regione Piemonte dovrebbe monitorare attentamente la performance economico-produttiva dei pochi grandi contribuenti: in caso di difficoltà congiunturali un'eventuale flessione di gettito da parte loro potrebbe generare squilibri rilevanti nel bilancio regionale, abbassando drasticamente le entrate tributarie. Dall'altra, però, anche la platea degli altri contribuenti costituisce la base produttiva su cui si fonda il sistema economico regionale, e dovrà essere analizzata nella sua articolazione settoriale e territoriale per valutare gli impatti dell'evoluzione economica e di possibili manovre che, considerato il numero dei soggetti passivi, possono risultare politicamente molto sensibili.

3.5 *L'IRAP per area territoriale di provenienza*

Dal punto di vista dell'articolazione territoriale dei soggetti passivi e dell'imposta IRAP dichiarata gli aspetti da valutare sono almeno due: il primo riguarda la classificazione dell'IRAP piemontese fra "interna", "esportata" e "importata"; il secondo invece interessa la distribuzione del carico fiscale all'interno delle Province e dei sistemi economici locali del Piemonte.

Il primo punto è particolarmente rilevante per una regione come il Piemonte che presenta flussi significativi in entrata e in uscita di base imponibile, con un'assoluta prevalenza dell'esportazione sull'importazione. L'80% delle imprese che dichiarano un debito IRAP verso la Regione Piemonte hanno sede legale all'interno del territorio regionale (tab. 3.10). Questa quota rappresenta anche la porzione di base imponibile e gettito IRAP che deriva dai soggetti piemontesi per sede legale.

Ciò significa che poco meno del 20% dei contribuenti e del relativo gettito proviene invece da imprese non piemontesi, che hanno quindi una sede legale collocata al di fuori dei confini regionali ma che operano anche con unità produttive localizzate in Piemonte: si tratta in grandissima parte di imprese italiane (18%), sebbene nel 1999 le imprese estere costituiscano l'1,6% dei contribuenti totali (il loro contributo al gettito è però molto più ridotto). Lombardia (in modo particolare) e Lazio sono le regioni italiane da cui il Piemonte importa maggiormente base imponibile e imposta IRAP⁵².

⁵² L'IRAP importata è originata da imprese di grandi dimensioni, perché in termini numerici i contribuenti sono pochi rispetto alla base imponibile.



Tabella 3.10 – Contribuenti, base imponibile e imposta netta IRAP in Piemonte per sede legale di provenienza. Anno d'imposta 1998-1999

Valori assoluti in unità e migliaia di euro, valori percentuali

Regioni	Contribuenti			Base imponibile			Imposta netta		
	1998	1999	Distrib.% 1999	1998	1999	Distrib.% 1999	1998	1999	Distrib.% 1999
PIEMONTE	368.081	318.017	80,4	37.655.969	36.163.553	80,5	1.620.463	1.554.479	80,4
Valle d'Aosta	257	490	0,1	84.810	78.095	0,2	3.600	3.315	0,2
Lombardia	3.019	9.001	2,3	3.153.110	4.033.669	9,0	137.186	174.157	9,0
Trentino A. A.	54	391	0,1	36.547	47.362	0,1	1.554	2.007	0,1
Veneto	286	7.255	1,8	191.017	375.800	0,8	8.702	16.335	0,8
Friuli V. Giulia	63	684	0,2	27.714	43.412	0,1	1.191	1.877	0,1
Liguria	764	3.558	0,9	234.290	333.460	0,7	11.022	15.368	0,8
E.-Romagna	324	2.387	0,6	178.135	280.348	0,6	7.778	12.201	0,6
Toscana	211	1.310	0,3	156.354	182.451	0,4	7.298	8.261	0,4
Umbria	35	302	0,1	31.971	55.215	0,1	1.382	2.348	0,1
Marche	49	504	0,1	40.149	54.601	0,1	1.619	2.274	0,1
Lazio	497	1.615	0,4	2.354.204	2.045.262	4,6	97.547	88.148	4,6
Abruzzo	51	671	0,2	58.943	81.645	0,2	2.501	3.470	0,2
Molise	8	382	0,1	119	12.711	0,0	3	539	0,0
Campania	146	5.950	1,5	35.919	177.100	0,4	1.517	7.477	0,4
Puglia	117	9.467	2,4	10.220	208.551	0,5	416	8.839	0,5
Basilicata	40	2.986	0,8	20.930	87.401	0,2	887	3.699	0,2
Calabria	76	9.680	2,4	3.388	215.541	0,5	136	9.095	0,5
Sicilia	178	11.390	2,9	39.276	266.498	0,6	1.840	11.435	0,6
Sardegna	146	2.643	0,7	5.401	62.463	0,1	223	2.641	0,1
TOTALE									
ALTRE REGIONI	6.321	70.666	17,9	6.662.497	8.641.586	19,2	286.401	373.487	19,3
ESTERO	43	6.501	1,6	15.369	141.687	0,3	750	6.054	0,3
Missing	44	225	0,1	768	3.095	0,0	67	148	0,0
TOTALE	374.489	395.409	100,0	44.334.604	44.949.921	100,0	1.907.682	1.934.169	100,0

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000. I totali non coincidono con quelli delle Tabelle 3.2 e 3.6 a causa di marginali errori di compilazione nella sezione VI del quadro IQ.

D'altra parte, bisogna considerare che anche le imprese con sede legale all'interno del Piemonte possono esportare base imponibile IRAP, ogni volta che la loro produzione si svolge al di fuori della regione. Una ricostruzione del quadro import/esport per l'IRAP del Piemonte è possibile solo per il 1998 ed è presentata nella Tabella 3.11, che distingue le imprese per natura giuridica.

Escludendo le imprese senza personalità giuridica (persone fisiche), si trova conferma al fatto che sono le società di capitale quelle maggiormente coinvolte nel fenomeno dell'esportazione/importazione di base imponibile.

Posta uguale a 100 l'IRAP dichiarata dalle imprese con sede legale in Piemonte (quasi 2 miliardi di euro), il 30% esce dalla regione (circa 600 milioni) e ciò è dovuto quasi interamente al segmento delle società di capitale. Questa fuoriuscita di gettito corrisponde al 36% delle entrate IRAP di spettanza della Regione Piemonte (1,7 miliardi di euro),



provenienti per l'83% dall'interno (1,4 miliardi di euro) e, invece, importate per il rimanente 17% (più di 300 milioni di euro)⁵³.

Tabella 3.11 – Base imponibile e imposta netta IRAP importata e esportata in Piemonte per natura giuridica. Anno d'imposta 1998

Valori assoluti in migliaia di euro

Sede legale	Società di capitale		Società di persone		Enti non commerciali		Totale	
	Base imponibile	Imposta netta	Base imponibile	Imposta netta	Base imponibile	Imposta netta	Base imponibile	Imposta netta
<i>In Piemonte</i>	39.364.438	1.724.258	5.720.388	237.184	509.373	21.484	45.594.198	1.982.925
Interna	25.537.724	1.129.006	5.705.967	236.576	491.857	20.739	31.735.548	1.386.320
Esportata	13.826.714	595.252	14.421	608	17.515	744	13.858.650	596.605
<i>Fuori del Piemonte</i>								
Importata da resto d'Italia	6.372.989	279.508	63.353	2.629	175.414	2.351	6.611.756	284.488
Importata da estero	14.378	708	0	0	991	42	15.369	750
<i>Saldo Export-Import</i>	7.439.347	315.036	-48.932	-2.020	-158.890	-1.649	7.231.525	311.367
Totale Piemonte	31.925.091	1.409.222	5.769.320	239.204	668.263	23.132	38.362.673	1.671.559

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999. I totali relativi alle società di persone e agli enti non commerciali non coincidono con quelli della tabella 3.6 a causa di errori di compilazione nella sezione VI del quadro IQ.

Questo tipo di informazione sugli scambi di base imponibile fra il sistema regionale e l'esterno è determinante per la Regione, perché ad essi corrispondono poste di gettito che, a saldo, possono andare ad aumentare o diminuire le entrate complessive a titolo di IRAP di propria spettanza: dalle dichiarazioni presentate nel 1999 il saldo export/import per il Piemonte risulta positivo e ciò significa che i flussi in uscita hanno prevalso su quelli in entrata. Nelle dichiarazioni del 2000 le informazioni sull'IRAP esportata non sono più presenti con la conseguenza che per la Regione non è possibile verificare l'andamento di questa componente di gettito. In complesso, nei primi due anni di applicazione dell'imposta il meccanismo di gestione dei flussi in entrata ed in uscita è risultato poco trasparente con scarsa possibilità di controllo da parte della Regione.

Rispetto alla distribuzione del gettito IRAP all'interno del Piemonte (tab 3.12 e graf. 3.3), il quadro provinciale mostra che il 60% delle entrate complessive deriva dall'area torinese; fra le altre province i contributi più consistenti sono quelli che provengono nell'ordine da Cuneo, Novara, Alessandria e Biella. Asti, Vercelli e Verbania forniscono invece quote di gettito più basse, comprese fra il 2 e il 3% del totale. La distribuzione della base imponibile si discosta da quella del valore aggiunto con una sovrarappresentazione di Torino, dovuta probabilmente al peso della componente privata dell'imposta maggiormente concentrata in quest'area (tab. 3.12).

⁵³ Questa caratteristica, cioè il saldo positivo fra export-import nella base imponibile IRAP, dovrebbe accomunare al Piemonte regioni come la Lombardia e il Lazio, mentre ciò non dovrebbe valere, ad esempio, per le regioni del Nord-est: non è possibile però verificare completamente questa ipotesi perché non sono noti i dati delle altre regioni con questo dettaglio. L'unico dato disponibile è riferito al Vento dove il saldo riferito alla base imponibile nel 2001 aveva effettivamente un valore positivo di 4.244 milioni di euro; cfr. Regione Veneto, 2005.



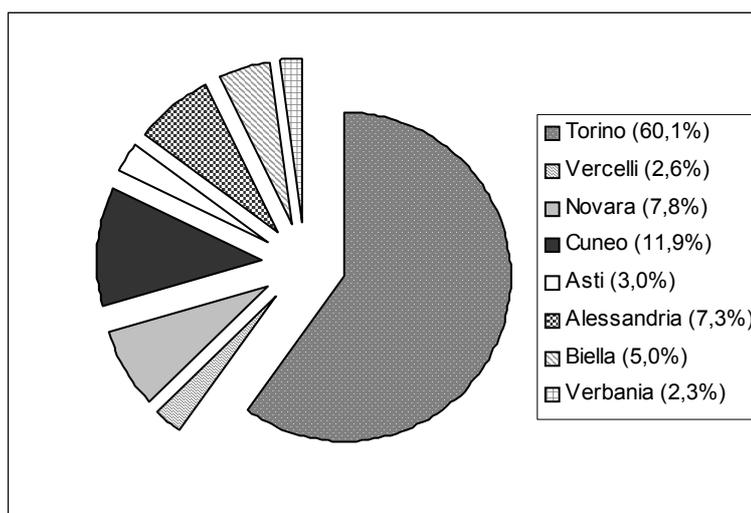
Tabella 3.12 – Distribuzione del valore aggiunto e della base imponibile IRAP per provincia

Province	1998		% base imp.	1999		% base imp.
	V.A.	%		V.A.	%	
Torino	45.061,0	54,3	60,5	46.733,5	54,5	59,2
Vercelli	3.271,2	3,9	2,7	3.293,6	3,8	2,7
Biella	3.520,6	4,2	4,9	3.622,8	4,2	4,9
Verbano-Cusio-Ossola	2.663,3	3,2	2,2	2.701,7	3,1	2,3
Novara	6.461,7	7,8	7,8	6.624,2	7,7	7,8
Cuneo	10.785,0	13,0	11,6	11.186,9	13,0	12,4
Asti	3.513,4	4,2	3,0	3.683,3	4,3	3,1
Alessandria	7.716,7	9,3	7,2	7.929,9	9,2	7,5
Totale	82.992,9	100	100	85.775,9	100	100

Fonte: ISTAT e Dichiarazioni UNICO 1999 e 2000.

Grafico 3.3 – Imposta netta IRAP in Piemonte per provincia. Anno d'imposta 1999

Composizione %



Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 2000.

Può essere interessante notare che, limitandosi a considerare l'IRAP "interna", quella cioè dichiarata dalle imprese con sede legale e sede operativa in Piemonte, nel 1999 si assiste ad una diminuzione sia per la base imponibile che per il gettito (-4% in entrambi i casi; tab. 3.13); perciò la crescita dell'1,4% riscontrata per il gettito totale della Regione Piemonte (cfr. la precedente tab. 3.10) va imputata esclusivamente alla componente importata.



Tabella 3.13 – Base imponibile e imposta netta IRAP “interna” in Piemonte per provincia. Anno d’imposta 1998-1999

Valori assoluti in migliaia di euro e valori percentuali

Province	Base imponibile			Imposta netta		
	1998	1999	Var.% 1999/98	1998	1999	Var.% 1999/98
Torino	22.764.967	21.401.162	-6,4	996.269	934.266	-6,6
Vercelli	1.034.574	993.805	-4,1	41.260	40.104	-2,9
Novara	2.941.095	2.804.762	-4,9	126.867	120.736	-5,1
Cuneo	4.365.031	4.484.624	2,7	179.059	184.793	3,1
Asti	1.140.884	1.121.369	-1,7	46.970	46.465	-1,1
Alessandria	2.728.113	2.729.648	0,1	113.750	114.163	0,4
Biella	1.834.784	1.784.047	-2,8	79.927	77.628	-3,0
Verbania	846.522	844.137	-0,3	36.362	36.325	-0,1
Totale	37.655.969	36.163.553	-4,0	1.620.463	1.554.479	-4,1

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999-2000.

Fra le varie Province sono proprio quelle più rilevanti in termini di gettito a subire le diminuzioni più consistenti: -6,6% per Torino, -5% per Novara e -3% per Biella. Unica eccezione è Cuneo, provincia all’interno della quale base imponibile e gettito IRAP dichiarato sono aumentati all’incirca del 3% tra il 1998 e il 1999 (tab. 3.13).

L’archivio delle dichiarazioni individuali consente di osservare la distribuzione territoriale in modo ancor più dettagliato, scendendo ad esempio a livello di SEL, i sistemi economici locali in cui è suddiviso il territorio regionale (tab. 3.14).

Tabella 3.14 – Base imponibile IRAP e IRAP pagata per sistema economico del lavoro (SEL)

	1998		1999	
	Base imponibile	Imposta netta	Base imponibile	Imposta netta
AVIGLIANA	427.475	18.066	482.230	20.409
BARDONECCHIA	51.745	2.171	54.294	2.289
CARMAGNOLA	646.546	26.358	665.834	27.682
CHIERI	606.242	25.088	631.710	26.295
CIRIÉ	611.538	25.552	632.759	26.629
IVREA	798.454	33.562	963.387	40.727
PINEROLO	657.086	27.160	752.345	31.251
RIVAROLO CANAVESE	437.346	18.299	436.425	18.359
TORINO	18.889.319	834.680	18.222.686	801.778
VILLAR PEROSA	51.588	2.172	52.247	2.207
BIELLA	1.143.606	50.584	1.152.151	50.728
BORGOSIESA	316.136	13.397	312.609	13.262
COSSATO	661.438	27.979	679.312	28.839
CRESCENTINO	277.934	10.652	281.536	10.986
GATTINARA	220.060	8.916	248.894	10.236
VARALLO	58.183	2.428	60.720	2.557
VERCELLI	388.973	15.139	404.298	15.963
BORGOMANERO	811.686	34.326	861.007	36.373
CANNOBIO	17.077	713	18.543	780
CRODO	10.626	435	11.038	454

continua

*segue tabella prec.*

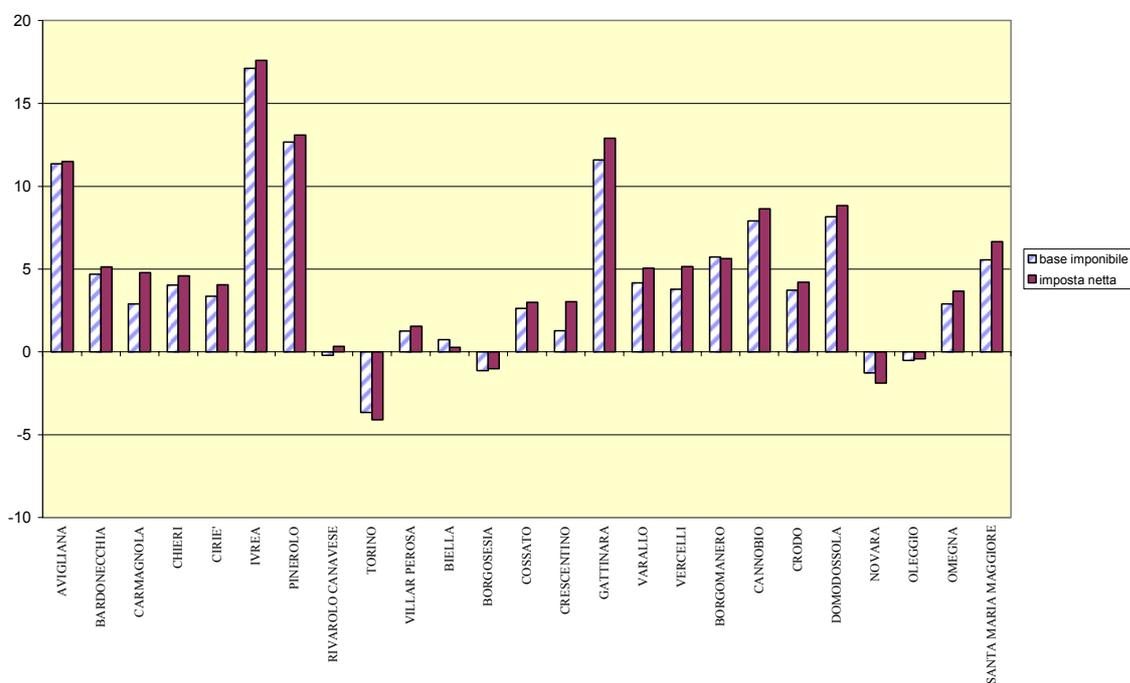
	1998		1999	
	Base imponibile	Imposta netta	Base imponibile	Imposta netta
NOVARA	1.618.787	71.156	1.598.578	69.841
OLEGGIO	263.883	11.047	262.506	11.002
OMEGNA	303.560	12.770	312.630	13.256
SANTA MARIA MAGGIORE	12.401	514	13.131	551
VERBANIA	336.631	14.828	360.205	15.782
ALBA	1.145.760	46.372	1.206.345	49.059
BARGE	120.510	4.837	137.286	5.573
BENE VAGIENNA	47.704	1.999	51.899	2.186
CARRÚ	88.749	3.563	85.930	3.378
CEVA	99.598	4.237	110.690	4.704
CORTEMILIA	47.542	1.788	49.725	1.924
CUNEO	1.112.782	47.563	1.111.310	47.410
DOGLIANI	91.455	3.457	98.265	3.719
FOSSANO	510.474	20.289	527.593	21.060
MONDOVÍ	284.543	11.942	282.833	11.866
MORETTA	110.304	4.241	122.484	4.749
SALUZZO	216.286	8.320	216.491	8.549
VERZUOLO	88.400	3.250	115.126	4.860
ASTI	715.752	30.484	733.050	31.252
CANELLI	165.782	6.210	169.857	6.447
NIZZA MONFERRATO	148.896	5.645	149.188	5.672
ACQUI TERME	156.997	6.028	177.491	7.005
ALESSANDRIA	1.008.634	42.817	1.077.282	45.719
CASALE MONFERRATO	597.073	24.605	612.117	25.343
CERRINA MONFERRATO	69.775	2.838	81.205	3.345
GAVI	19.294	695	23.974	833
NOVI LIGURE	356.366	14.939	346.488	14.546
OVADA	148.856	6.122	160.579	6.645
TORTONA	416.325	17.228	442.378	18.374
totale sistemi locali interni	37.579.944	1.615.635	37.771.623	1.621.418
totale sistemi locali	44.304.143	1.904.236	44.919.310	1.932.065
% interni	84,82	84,84	84,09	83,92

Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999-2000.

I 50 SEL piemontesi mostrano una dinamica della base imponibile e del gettito IRAP assai differenziata (graff. 3.4 e 3.5). Poche aree e ben localizzabili – in particolare Torino, Novara, Borgosesia e Carrù – evidenziano un’evoluzione di base imponibile negativa condizionando peraltro la crescita media regionale. Le motivazioni di questi andamenti differenziati sono da ricercare in un *mix* di fattori, che vanno dalla caratterizzazione settoriale del contesto produttivo, agli andamenti congiunturali, fino ad una diversa diffusione dell’evasione fiscale.

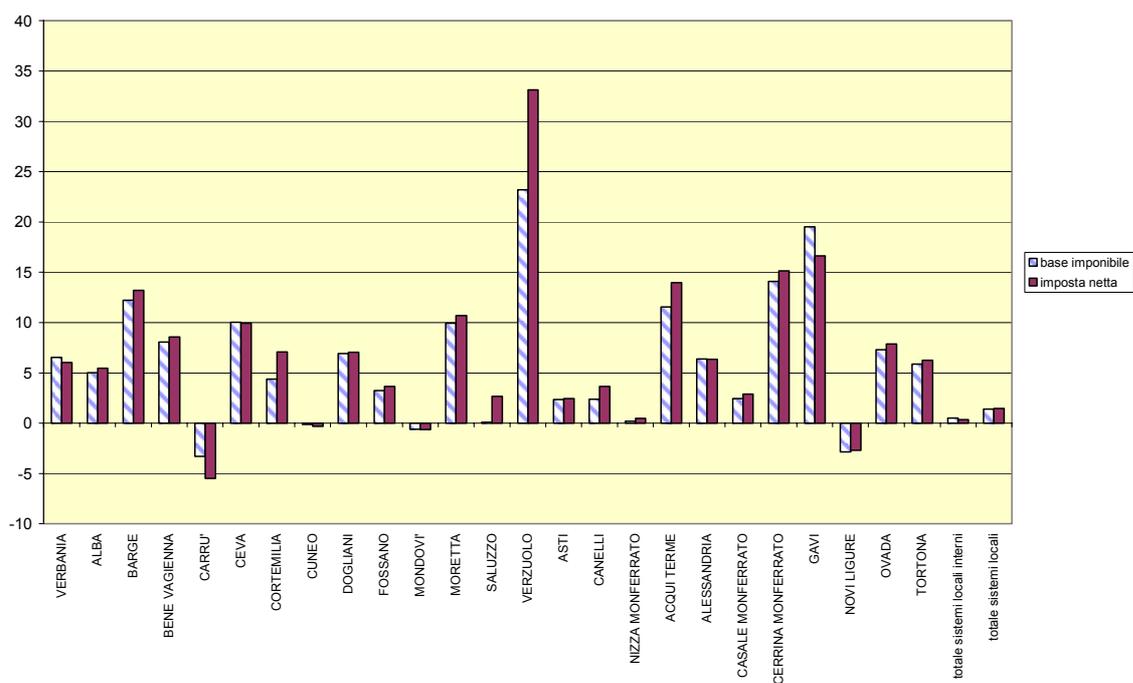


Grafico 3.4 – Tasso di variazione percentuale della base imponibile IRAP e dell'imposta netta 1998-1999 nei SEL (I)



Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999-2000.

Grafico 3.5 – Tasso di variazione percentuale della base imponibile IRAP e dell'imposta netta 1998-1999 nei SEL (II)



Fonte: elaborazioni IRES Piemonte su Dichiarazioni UNICO 1999-2000.



In tale quadro, potrebbe essere utile incrociare il settore con l'area territoriale, cioè raggruppare i soggetti passivi sulla base sia della localizzazione sia della tipologia dell'attività produttiva svolta, in modo da verificare se determinati andamenti sulle variabili fiscali possono dipendere da dinamiche specifiche di settore e/o di area produttiva all'interno della regione. Questo tipo d'analisi viene però rimandato ad un fase successiva della ricerca.

Come conclusione si vuole ricordare che quelli commentati in questo capitolo sono soltanto alcuni dei possibili punti di vista con cui si può osservare l'IRAP all'interno di un sistema regionale e, nel caso specifico, all'interno del Piemonte. Questa descrizione delle principali caratteristiche dei contribuenti e del gettito IRAP piemontese non è quindi certamente esaustiva, ma può essere considerata almeno "minimale", nel senso che contiene gli elementi indispensabili per guidare le scelte che la Regione può impostare su quella che, nonostante i continui annunci di abolizione (o riduzione) da parte del Governo centrale, continua ad essere la sua prioritaria entrata propria.

Tutte le dimensioni considerate – sintetizzabili nei seguenti spaccati: settoriale, territoriale e per tipologia d'impresa – possono essere utili ai decisori pubblici almeno per due finalità:

- per prevedere in modo sufficientemente affidabile l'impatto delle manovre IRAP sul bilancio regionale, sui bilanci delle imprese e sui sistemi produttivi delle varie parti della regione;
- per attribuire alla propria manovra IRAP una specifica valenza, ad esempio in senso ambientale o sociale (eventualmente aggiuntiva rispetto a quella di appesantire o viceversa alleggerire il carico fiscale dei contribuenti): in altre parole la Regione potrebbe usare l'IRAP per incentivare o disincentivare determinati comportamenti e scelte produttive da parte delle imprese.

L'archivio delle dichiarazioni individuali costituisce un patrimonio informativo importante, che bene si presta per approfondimenti *ad hoc* su categorie specifiche di contribuenti da tenere sotto osservazione. Inoltre è destinato in prospettiva ad un continuo e sempre più rapido aggiornamento⁵⁴. Le politiche regionali, infatti, oltre che basarsi su politiche dal lato dell'offerta e delle infrastrutture, devono passare anche attraverso l'uso della leva fiscale e, in questo contesto, non c'è dubbio che le manovre sull'IRAP siano quelle potenzialmente più rilevanti.

A questo scopo nei capitoli successivi viene presentato un quadro riepilogativo dei dati fiscali disponibili e degli strumenti utilizzabili per il monitoraggio dell'IRAP, specificandone pregi, limiti e possibili applicazioni utili al governo regionale.

⁵⁴ Sono in corso le analisi sulle dichiarazioni IRAP 2001, 2002 e 2003.





4. OBIETTIVI E STRUMENTI PER IL MONITORAGGIO DELL'IRAP IN PIEMONTE

4.1 *Le principali esigenze conoscitive della Regione*

Per predisporre il proprio bilancio, e tutti i documenti ad esso collegati (il DPEF e la finanziaria regionale), ogni Regione deve poter contare su una base informativa completa, e affidabile e su un insieme di strumenti d'analisi utili alla pianificazione delle proprie politiche tributarie. Ciò vale per ogni tributo regionale e soprattutto per l'IRAP che, essendo al momento la più importante leva fiscale in mano alle Regioni, è stata considerata un prioritario oggetto d'approfondimento negli studi sulla fiscalità decentrata in Piemonte.

Specificatamente per l'IRAP, infatti, le esigenze conoscitive della Regione riguardano sia l'analisi "ex post" sia quella "ex ante" e possono essere così esemplificate.

1. Il "policy maker" regionale deve poter monitorare l'*entità* e la *struttura del gettito IRAP* rispetto ad alcune caratteristiche del contribuente, quali:
 - a. il settore d'attività: quali sono i settori che più contribuiscono alle entrate IRAP e quelli invece marginali? Che relazione c'è fra livello d'aliquota e ampiezza della base imponibile?
 - b. la natura giuridica: come si suddividono le imprese piemontesi fra le diverse tipologie giuridiche, che adottano diversi modelli di dichiarazione e diverse modalità di calcolo dell'imposta?
 - c. il territorio di residenza: come si distribuisce la base imponibile IRAP nei vari comuni o sistemi economici locali o province del Piemonte? Quante imprese piemontesi soggette all'IRAP hanno anche la sede legale all'interno del territorio regionale? ovvero, quanta parte del gettito IRAP che riceve la Regione Piemonte è "importato" dalle altre regioni e quanta parte invece viene "esportato"?
 - d. la classe d'imponibile oppure d'importo pagato: quanto è concentrato il prelievo IRAP sui soggetti passivi? Chi sono i "grandi" contribuenti in Piemonte?
 - e. la competenza e la cassa: come agisce il meccanismo di acconto e saldo? Come influisce la presenza dello Stato, come esattore di prima istanza, nell'effettiva disponibilità di cassa delle Regioni?
2. Tutte queste variabili di classificazione devono poter essere incrociate fra loro in qualsiasi modo: in questa maniera è possibile valutare il livello di *pressione tributaria esercitata dall'IRAP* su qualsiasi sottoinsieme di imprese, sulla base delle esigenze. Ad esempio può essere necessario conoscere l'imposta IRAP di competenza dell'anno 2000 dichiarata dalle imprese individuali, operanti nel settore del commercio all'ingrosso, nell'area torinese, con base imponibile al di sotto di 50mila euro.
3. Partendo dall'IRAP si potrebbe anche cercare di stimare anche l'attuale distribuzione del carico tributario complessivamente sostenuto dalle imprese (di origine nazionale, regionale e locale. La *pressione tributaria complessiva*⁵⁵, infatti, è il parametro che veramente conta per ogni individuo, che contemporaneamente è utente dei servizi nazionali, regionali e locali e spesso giudica il proprio rapporto con il fisco in modo unitario, senza distinguere un interlocutore tributario dall'altro.
4. Ogni imposta pagata dagli operatori (imprese o famiglie che siano) avrà un *impatto sul reddito disponibile e/o sui prezzi*, e attiverà un meccanismo di propagazione degli effetti diretti, indiretti e indotti in tutto il sistema economico. Limitandosi ad un approccio da

⁵⁵ Ci si riferisce in prima battuta alle principali imposte erariali sul reddito, cioè l'IRPEF e l'IRPEG comprensiva della DIT (oggi rispettivamente sostituite da IRE e IRES), ma potrebbero essere stimati anche i gettiti di alcuni tributi locali, come ad esempio l'ICI.



domanda (ma il prelievo fiscale incide anche sul lato dell'offerta), l'effetto "diretto" sarà quello espresso dall'impulso iniziale che la maggiore o minore domanda esercita sulla capacità produttiva; l'attivazione "indiretta" e quella "indotta" invece deriverà rispettivamente da un circuito delle interdipendenze settoriali e da un circuito reddito-consumo.

5. La conoscenza della situazione di partenza (*benchmark*), nei vari spaccati d'analisi sopra elencati, è indispensabile per impostare operazioni di confronto rispetto a eventuali nuovi scenari di riferimento. La Regione, infatti, può essere interessata ad effettuare *stime, previsioni o simulazioni* di gettito, di pressione fiscale, di redditività aziendale, d'impatto economico, ecc...:
 - le "stime" consistono nella ricostruzione statistica dei valori di base imponibile e gettito che appartengono al passato ma che non sono ancora noti;
 - le "previsioni" riguardano l'evoluzione attesa delle entrate negli anni futuri;
 - le "simulazioni", infine, si possono riferire indifferentemente al passato, al presente e al futuro e rispondono alla domanda: "cosa succederebbe se fosse introdotta una certa modifica ad uno o più parametri?"
6. Per effettuare previsioni o simulazioni, quindi, occorre definire a priori quali cambiamenti ha subito oppure subirà (nel breve periodo) il contesto di riferimento, rispetto alla situazione di partenza, per effetto di molteplici fattori, sia esogeni che endogeni al sistema regionale stesso. In particolare, le entrate IRAP della Regione dipendono da come si modificano nel tempo l'ampiezza della base imponibile da un lato, e il livello d'aliquota dall'altro. Occorre perciò considerare:
 - a) la spontanea evoluzione della produzione netta realizzata all'interno della regione, che a sua volta dipende sia dagli scenari economico-finanziari a scala nazionale e internazionale sia dalle caratteristiche strutturali ed economiche a scala regionale⁵⁶;
 - b) le eventuali innovazioni normative introdotte a livello nazionale⁵⁷;
 - c) le politiche regionali di sostegno all'attività economica oppure di recupero dell'evasione (anche se in questo caso l'effetto sull'imponibile IRAP è indiretto e più difficilmente misurabile);
 - d) le manovre sull'aliquota IRAP a discrezionalità regionale, che possono introdurre differenziazioni per settore e per categoria⁵⁸ di soggetto passivo entro un intervallo stabilito (+/-1% rispetto all'aliquota base).
7. Disponendo di adeguati strumenti d'analisi la Regione può stimare la distribuzione futura del carico tributario delle imprese sulla base dei nuovi scenari normativi/fiscali/economici e determinare – ovviamente a livello probabilistico – sia l'efficacia di un certo intervento fiscale in termini di gettito (gli incassi meccanicamente attesi da un rialzo di aliquota potrebbero anche essere diversi da quelli reali, tenendo conto ad esempio dell'evoluzione del sistema economico), sia le ricadute in termini di

⁵⁶ Nello scenario di simulazione si possono considerare anche ipotesi alternative di evoluzione dell'economia più o meno ottimistiche, a scala sia nazionale che regionale, in modo da prevedere andamenti congiunturali diversi delle basi imponibili (IRAP per prima, ma anche IRPEG e IRPEF). L'orizzonte di riferimento sarà sempre quello di breve periodo.

⁵⁷ Alcune misure fiscali adottate a livello nazionale possono avere un significativo impatto sulla finanza decentrata, modificando l'assetto dei tributi propri regionali e individuando "vincitori" e "perdenti". Si pensi, ad esempio, alla legge Finanziaria 2003, che per l'IRAP ha introdotto la piena deducibilità delle spese per i contratti di formazione e lavoro, ha aumentato in generale le deduzioni da apportare alla base imponibile (da 5.000 a 7.500 euro se la base imponibile non supera i 180.759,91 euro) e, specificatamente per le imprese piccole, ha ammesso una deduzione d'imponibile di 2.000 euro per ogni dipendente (fino ad un massimo di 5, esclusi apprendisti e personale in formazione lavoro). Oppure si pensi all'annunciata abolizione – parziale o totale – dell'IRAP stessa.

⁵⁸ Il concetto di "categoria" di soggetto passivo va inteso in senso ampio, non limitandosi alla natura giuridica ma riferendosi anche alla dimensione e alla localizzazione del contribuente.



equità redistributiva (la nuova distribuzione del carico fiscale potrebbe creare sperequazioni tra tipologie di contribuente oppure tra territori).

8. Come osservazione conclusiva è importante ricordare che la Regione, nel valutare gli effetti di manovre fiscali decise a livello nazionale e/o regionale, deve sempre assicurarsi che i risultati abbiano una duplice valenza: verificare gli effetti di gettito sul bilancio e “se”, “quanto” e “come” cresce o diminuisce la pressione tributaria sulle imprese. Sulla base degli esiti attesi i governi decentrati potranno scegliere, di conseguenza, quale politica fiscale adottare.

4.2 I dati e gli strumenti d'analisi necessari

Il punto di partenza per uno studio di approfondimento dell'IRAP in ambito regionale è costituito dalla predisposizione di una banca dati, il più possibile esauriente e completa, in cui si assume come unità d'indagine la singola unità produttiva. Si tratta di acquisire tutte le informazioni anagrafiche, fiscali e gestionali disponibili sulle attività produttive: per far ciò è necessario recuperare informazioni da fonti statistiche diverse, affiancandole e/o integrandole fra loro, sfruttando al massimo la disponibilità regionale dei dati di natura fiscale.

Ad oggi, infatti, le Regioni dispongono dei seguenti archivi fiscali⁵⁹:

- *Dichiarazioni IRAP* individuali in serie storica dall'UNICO '99 all'UNICO '03 per l'universo dei contribuenti regionali: si tratta di tutte le informazioni contenute nel quadro IQ e di alcune provenienti dal quadro RN;
- *Versamenti individuali IRAP e addizionale IRPEF* relativi al periodo 1998-2003 per l'universo dei contribuenti IRAP: si tratta delle informazioni contenute nei moduli F24 di versamento;
- *Accesso all'Anagrafe Tributaria*, cioè all'archivio che contiene le dichiarazioni dei redditi individuali e complete di tutti i soggetti passivi regionali (per una serie di anni non precisabile a priori). L'estrazione dei dati avviene solo per interrogazione individuale; quindi l'archivio dei micro-dati sottostante non è immediatamente utilizzabile, se non attraverso estrazioni campionarie;
- *Accesso a CENT (Cruscotto delle Entrate Tributarie)*, riservato alle Regioni che abbiano sottoscritto una convenzione con l'Agenzia delle Entrate, che consente l'estrazione guidata di aggregazioni di dati provenienti dalle dichiarazioni dei redditi individuali, relativamente all'IVA, all'IRAP e all'addizionale regionale IRPEF per l'anno d'imposta 2000.

A questi dati di natura fiscale si dovrebbero però affiancare altre fonti informative (dati di natura civilistica, economica e anche altri dati fiscali): In particolare un altro archivio reperibile a livello regionale è quello dei *Bilanci riclassificati* del campione CEBI, generalmente disponibile per il periodo 1992-2002: questo archivio, che è fornito dalla Centrale dei Bilanci per un campione di unità produttive⁶⁰, costituite per circa 2/3 da società di capitali, si presta bene ad analisi, sia strutturali che congiunturali, del sistema economico produttivo regionale.

Le potenzialità offerte dagli archivi fiscali a disposizione delle Regioni (e, eventualmente, anche da altri archivi) sono veramente notevoli e potrebbero essere sfruttate ricorrendo ad adeguati strumenti d'analisi, più o meno sofisticati a seconda della finalità perseguita.

Per una classificazione e una rassegna dei principali modelli fiscali che possono essere adottati a scala regionale si rimanda agli altri studi del progetto complessivo di ricerca

⁵⁹ Per il dettaglio delle variabili contenute in queste diverse fonti, si rimanda agli schemi presentati in Appendice.

⁶⁰ La copertura del campione sull'universo è variabile nell'arco degli anni, con differenze notevoli fra una regione e l'altra.



dell'IRES⁶¹. In questa nota, relativamente ai modelli, può essere sufficiente richiamare i seguenti aspetti:

- sia l'analisi conoscitiva sia quella previsiva possono seguire due diversi tipi di approccio, macroeconomico o microeconomico, che portano però a risultati non necessariamente identici;
- volendo procedere per gradi, in modo da prevedere nel tempo livelli crescenti di approfondimento dell'analisi e di affinamento delle stime, inizialmente si dovrebbero adottare procedure di stima e previsione di gettito di tipo "macro" (cioè per settore, per natura giuridica del contribuente, per area) e, in un secondo momento, sviluppare elaborazioni su dati "micro" (cioè su dati individuali a livello di singola impresa);
- inoltre, nel primo caso si dovrebbe pensare, ad esempio, all'impiego della modellistica input/output, che fornisce la stima degli andamenti macroeconomici e degli effetti delle scelte fiscali compiute dall'amministrazione regionale sui settori e sull'economia regionale nel suo complesso⁶²; nel secondo caso, invece, lo strumento d'analisi da utilizzare dovrebbe essere un modello di microsimulazione, per stimare l'impatto di alcune scelte di politica fiscale direttamente sul carico tributario di un campione di imprese che operano nella Regione (in mancanza dell'universo)⁶³. Con la microsimulazione, quindi, è necessario ricorrere ad un procedimento di estensione all'universo (regionale) dei risultati ottenuti per il campione analizzato (cioè dei "micro" dati assunti come riferimento).

4.3 *Struttura dell'archivio delle dichiarazioni*

L'archivio più significativo per effettuare una ricognizione puntuale delle caratteristiche dei contribuenti IRAP, della loro base imponibile e dell'imposta dovuta è senz'altro quello delle dichiarazioni individuali, relative all'universo delle imprese private regionali (che tra l'altro presenta un grado d'affidabilità nettamente superiore a quello dei versamenti IRAP). Naturalmente, questo archivio, sul quale si è basata l'analisi presentata nel capitolo 3 limitata agli anni finora disponibili (1999-2000), costituisce la banca dati di riferimento anche per impostare un procedimento di stima, simulazione e/o previsione per questa imposta.

È bene esaminare in dettaglio il contenuto dell'archivio in possesso della Regione, per capirne problemi e potenzialità d'uso. Questo archivio contiene i dati IRAP di competenza

⁶¹ Si veda in particolare il lavoro sul modulo fiscale del modello multisettoriale dell'economia piemontese: IRES, *Il modello multisettoriale per il Piemonte: il modulo fiscale*, Contributi di ricerca, 2005, in corso di pubblicazione.

⁶² La peculiarità del modello intersettoriale I/O, che segue un approccio da domanda, è quella di mettere in rilievo l'intensità degli effetti moltiplicativi e distributivi indotti da modifiche che possono subire le diverse componenti della domanda finale (consumi privati, consumi collettivi, investimenti fissi lordi, esportazioni all'estero), esprimendo i risultati in termini di produzione, valore aggiunto e occupazione in modo settorialmente molto disaggregato. In particolare, usando un modello I/O biregionale è possibile cogliere la diffusione interregionale degli effetti, separando quelli che interessano il sistema economico in oggetto da quelli che invece riguardano le altre regioni, tramite una rappresentazione del sistema economico in 44 branche produttive. In sostanza, un modello I/O biregionale consente di stimare per ogni data distribuzione della domanda finale tra due regioni (nel caso in esame: Piemonte vs resto d'Italia) gli effetti di attivazione interni, quelli trasmessi all'esterno e quelli ricevuti dall'esterno.

⁶³ La modellistica di microsimulazione più semplice è quella di tipo statico a livello comportamentale, che non assume alcuna reazione da parte degli agenti economici (le imprese, in questo caso) alle variazioni del contesto in cui vivono (di natura economica, sociale o politica), e a popolazione statica, ipotizzando che la struttura dell'insieme delle imprese considerate – e la distribuzione di reddito ad essa relativa – rimane inalterata rispetto all'istante di rilevazione. Naturalmente un modello dinamico, che incorporasse anche la simulazione di come le unità produttive possono evolvere nel tempo ("a popolazione dinamica": le imprese nascono, si rafforzano oppure si indeboliscono e muoiono) e come possono reagire di fronte ai cambiamenti del contesto normativo ("dinamico a livello comportamentale"), sarebbe più adatto alle analisi delle politiche fiscali di medio-lungo periodo. L'utilizzo delle tecniche di microsimulazione è ancora poco diffuso nella letteratura italiana, soprattutto sul piano empirico; i pochi casi esistenti si riferiscono comunque a modelli di tipo statico.



della Regione desunti dalle dichiarazioni presentate tramite modello UNICO 2000 e 1999, che si riferiscono rispettivamente ai redditi dell'anno 1999 e 1998. Esiste un archivio per ciascuna tipologia di natura giuridica – persone fisiche, società di persone, società di capitali e enti non commerciali – che utilizza una modellistica diversa di dichiarazione.

La struttura del database, in sintesi, è la seguente per tutte le categorie di contribuente:

- nella prima parte sono riportate informazioni di tipo anagrafico (codici identificativi, sede legale, natura giuridica, settore di attività ecc...);
- la seconda parte contiene un riepilogo dei redditi (in genere solo alcune voci) provenienti da altri quadri del modello UNICO (cfr. schema seguente);

<i>Persone fisiche</i>	<i>Società di persone</i>	<i>Enti non commerciali</i>	<i>Società di capitale</i>
Redditi dominicali	Redditi dominicali	Redditi dominicali	Utile
Redditi agrari	Redditi agrari	Redditi agrari	Perdita
Redditi allevamento	Redditi allevamento	Redditi allevamento	Reddito imponibile
Redditi fabbricati	Redditi fabbricati	Redditi fabbricati	
Redditi lavoro dipendente			
Redditi assimilati lavoro dip.			
Redditi tassazione separata			
Redditi lavoro autonomo	Redditi lavoro autonomo		
Altri redditi lavoro autonomo		Redditi di enti a contab. pubbl.	
Redditi imprese contabilità ordinaria	Redditi imprese contabilità ordinaria	Redditi imprese contabilità ordinaria	
Redditi imprese contabilità semplificata	Redditi imprese contabilità semplificata	Redditi imprese contabilità semplificata	
Redditi partecipazione	Redditi partecipazione	Redditi partecipazione	
Redditi capitale	Redditi capitale	Redditi capitale	
Altri redditi capitale	Altri redditi capitale	Altri redditi capitale	
Redditi diversi	Redditi diversi	Redditi diversi	
	Riserve	Altri redditi	
		Rimborsi di oneri dedotti in esercizi precedenti	
		Reddito imponibile	

- la terza parte è costituita dal quadro IQ relativo all'IRAP, integralmente riportato (cfr. appendice).

Il quadro IQ, al di là delle differenze dovute alla specifica natura giuridica del contribuente, presenta una struttura comune⁶⁴, così fatta:

- le prime sezioni raccolgono dati sulle componenti positive (ricavi delle vendite e prestazioni, variazioni rimanenze, altri ricavi ecc...) e su quelle negative (costi per materie prime, per servizi, oneri diversi di gestione, variazione rimanenze ecc..) per la determinazione del valore della produzione lorda. Ogni sezione riguarda una specifica categoria d'impresa: ad esempio per le società di capitali esiste una sezione per le imprese industriali e commerciali, una per le banche e altri soggetti finanziari e infine una per le imprese di assicurazione. In queste sezioni i valori possono essere indicati in quattro colonne diverse, dove a partire dai valori contabili (la prima colonna) si arriva ai valori IRAP (l'ultima colonna) attraverso eventuali variazioni in aumento e in diminuzione (la seconda e la terza);
- segue una sezione di sintesi in cui il valore della produzione lorda è ottenuto come differenza fra il totale dei componenti positivi e il totale di quelli negativi;

⁶⁴ In effetti, l'articolazione in sezioni del quadro IQ delle persone fisiche è un po' diversa da quella qui descritta; le variabili contenute sono però analoghe (cfr. Appendice 1).



- nella sezione successiva al valore della produzione lorda vengono applicate alcune deduzioni, così da individuare il valore netto della produzione (cioè la base imponibile IRAP);
- un'ampia sezione è dedicata ai contribuenti multimpianto che devono ripartire la base imponibile e l'imposta fra diversi territori regionali. Questi soggetti devono indicare qualche informazione aggiuntiva su alcune componenti della propria base imponibile;
- un'altra sezione contiene i dati sul versamento dell'imposta e cioè: imposta dovuta al netto di eventuali riduzioni (clausola di salvaguardia), l'eccedenza eventuale rispetto all'imposta dovuta nell'anno precedente oppure alla compensazione nel modulo F24, gli acconti già versati e l'importo restante a debito o credito;
- infine, l'ultima sezione interessa soltanto i soggetti residenti negli Stati Uniti ma con stabile organizzazione in Italia oppure le società di capitali italiane possedute in parte da società statunitensi, che devono indicare l'ammontare dei costi per lavoro dipendente, gli interessi passivi e l'IRAP a debito secondo la legge statunitense.

4.4 *Alcuni limiti informativi*

Alcune avvertenze sull'uso dei dati di dichiarazioni IRAP sono necessarie, dato che questo archivio presenta ovviamente alcuni limiti informativi. I principali sono i seguenti:

1. *PRESENZA DI ERRORI E DOPPIONI*

Prima di procedere all'elaborazione dei dati è indispensabile un intervento di ripulitura dell'archivio, verificando la coerenza relativa dei dati e l'eventuale presenza di duplicazioni. Naturalmente tanto più precisa è la correzione, tanto più affidabili saranno i risultati dell'analisi.

2. *COMPOSIZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP PRIVATA*

Il quadro IQ nel modello UNICO non fornisce informazioni sufficienti sulla struttura della base imponibile, cioè sulle componenti del valore aggiunto netto prodotto (costo del lavoro, profitti e interessi passivi). Alcune voci contenute nel quadro IQ indurrebbero a credere che almeno la quota dei redditi da lavoro potesse essere recuperata: infatti esiste una voce "ammontare complessivo delle retribuzioni" (IQ36 per le persone fisiche, IQ31 per le società di persone, IQ37 per gli enti non commerciali e IQ60 per le società di capitali⁶⁵), che però il contribuente può omettere nella dichiarazione, a meno che non debba procedere al riparto territoriale del valore della produzione netta. In definitiva, solo per una minima parte delle dichiarazioni questo campo risulta pieno⁶⁶.

L'assenza, o comunque la limitatezza, di questa informazione può costituire un problema, qualora si debbano simulare effetti connessi proprio a modifiche sulla composizione della base imponibile. Come rimedio, in questi casi, è possibile ricorrere a parametri esogeni di riferimento, come ad esempio la struttura media – per settore e per dimensione d'impresa – dell'incidenza percentuale del costo del lavoro, degli oneri finanziari e dei profitti sulla base imponibile totale, stimabili da altre fonti statistiche, come l'archivio – già richiamato – sui dati di bilancio del campione di imprese della Centrale dei Bilanci.

3. *RIPARTO REGIONALE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP PRIVATA*

Nell'archivio dell'UNICO 00, a differenza dell'UNICO 99, la sezione dedicata al riparto della base imponibile non risulta completamente compilata. In pratica l'unica riga piena è quella relativa alla regione a cui l'archivio si riferisce, mentre le altre righe – disponibili per ogni

⁶⁵ In questo caso la dizione precisa della voce è: "ammontare delle retribuzioni, compensi, utili ad associati".

⁶⁶ Ad esempio, nell'archivio delle dichiarazioni IRAP la voce "retribuzioni complessive" mediamente nei due anni è stata riempita solo dal 3% dei contribuenti, prevalentemente appartenenti alle società di capitali.



altra regione – sono vuote⁶⁷. Ciò significa che (ammettendo che l'archivio IRAP si riferisca alla regione A):

- un'impresa con sede legale e impianti produttivi nella regione A avrà riempito solo la riga di A e i valori in essa contenuti (base imponibile e imposta) saranno gli stessi riportati nelle altre parti del quadro IQ;
- un'impresa con sede legale in A e impianti produttivi in altra regione avrà indicato nella riga di A valori inferiori a quelli riportati nelle altre parti della dichiarazione, perché una parte della sua imposta va a beneficio di altre regioni (esportazione di base imponibile);
- infine, anche un'impresa con sede legale in altra regione e impianti produttivi in A avrà indicato nella riga di A valori inferiori a quelli riportati nelle altre parti della sua dichiarazione, perché solo una parte del suo debito d'imposta spetta alla regione A (importazione di base imponibile).

L'intensità del fenomeno di esportazione/importazione può essere colta dai dati; però, mentre per l'importazione è possibile capire la provenienza del gettito guardando il luogo di residenza della sede legale, per l'esportazione non si possono identificare chi sono le altre regioni destinatarie dei flussi di gettito.

4. BASE IMPONIBILE IRPEF/IRPEG

Come si è visto, per ogni tipologia d'impresa l'archivio delle dichiarazioni IRAP contiene anche un diverso riepilogo dei redditi, provenienti dai quadri del modello UNICO.

I dati sui redditi percepiti possono offrire informazioni interessanti, ad esempio, sulla struttura delle fonti di reddito per le persone fisiche, le società di persone e gli enti non commerciali (redditi da lavoro dipendente/autonomo/capitale/fabbricati/agrari ecc...), oppure sulla diffusione delle imprese in perdita per le società di capitale (utile/perdita/imponibile).

La somma delle varie forme di reddito non consente però assolutamente di risalire alla base imponibile e alla relativa imposta IRPEF o IRPEG: per i soggetti passivi IRPEF, infatti, mancano tutte le varie forme di deduzioni e detrazioni; per le società di capitali viene unicamente riportato l'utile civilistico, precedente a tutte le rettifiche che lo trasformeranno in utile fiscale.

Perciò, per stimare la pressione fiscale complessiva sulle imprese, le informazioni dell'archivio delle dichiarazioni IRAP non bastano ma devono essere integrate con altri dati di natura fiscale.

5. IRAP PUBBLICA

La questione dell'assenza di dati sull'IRAP pubblica ha costituito fino ad oggi un grosso limite interpretativo. La situazione, per quanto è noto, è quasi paradossale: la Ragioneria della Regione riceve notizia degli accrediti da parte della Tesoreria dello Stato, sulla base dei quali effettua gli accertamenti d'entrata, senza però avere alcuna notizia sui soggetti pubblici da cui provengono i versamenti.

In realtà l'IRAP pubblica, come si è visto, in alcune realtà rappresenta quote rilevanti di gettito, ma su di essa la Regione, non soltanto non ha alcuna possibilità di manovra, ma non dispone nemmeno degli elementi conoscitivi necessari per compiere previsioni attendibili.

Le forniture dei dati IRAP più recenti (UNICO 2002-2003) dovrebbero aver colmato questa lacuna: dal tracciato record risulterebbero anche le dichiarazioni degli enti pubblici.

⁶⁷ Anzi, talvolta capita che più righe siano state riempite ma semplicemente per indicare separatamente le quote della base imponibile soggette ad aliquote diverse, tutte però destinate alla stessa regione di riferimento.





5. POSSIBILI UTILIZZI DEGLI ARCHIVI FISCALI: ALCUNI ESEMPI

5.1 *Analisi sui dati micro delle dichiarazioni IRAP*

Dal punto di vista conoscitivo, l'archivio individuale delle dichiarazioni IRAP consente un'analisi della base imponibile e del gettito a scala regionale molto più dettagliata rispetto a ciò che si desume dalle statistiche ministeriali disponibili. Com'è noto, infatti, quest'ultime forniscono resoconti regionali relativamente al valore della produzione, alla base imponibile, all'imposta lorda, alle detrazioni e all'imposta netta distinte aggregati per natura giuridica delle imprese.

La disponibilità dei dati micro consente invece, non soltanto di acquisire informazioni di dettaglio sulle componenti positive e negative per la determinazione del valore della produzione e sul meccanismo di acconto e saldo dell'imposta, ma anche di classificare i soggetti passivi secondo le caratteristiche che, di volta in volta, si ritiene siano più significative.

5.2 *Approfondimenti settoriali e per classe dimensionale*

In un'analisi di tipo descrittivo-strutturale l'archivio delle dichiarazioni IRAP si presta bene ad approfondimenti "ad hoc" di taglio settoriale, nei casi in cui la Regione abbia bisogno di conoscere meglio le caratteristiche di prelievo di un determinato segmento di produzione.

Si potrebbe trattare dell'agricoltura oppure del settore bancario e assicurativo, perché soggetti a regimi speciali nella determinazione della base imponibile e/o nel livello d'aliquota; oppure di quei settori su cui esiste una particolare specializzazione del sistema economico regionale, quelli cioè che contribuiscono in modo rilevante alla formazione del valore aggiunto e che, quindi, verseranno quote significative di gettito IRAP.

Per un qualsiasi sottoinsieme di contribuenti è possibile rilevare specifici aspetti, quali:

- il confronto fra il numero dei contribuenti IRAP e le imprese attive secondo gli archivi della Camera di Commercio;
- il contributo in termini di numero di imprese, gettito medio e gettito totale dei vari sottosectori (ad esempio: confezioni articoli da vestiario in pelle e non, maglieria, preparazione, filatura e tessitura delle fibre ecc... all'interno dell'industria tessile; calzature, articoli da viaggio e borse, preparazione e concia cuoio nell'industria conciaria);
- la distribuzione dei contribuenti per forma giuridica e per classe d'ampiezza della base imponibile;
- la localizzazione delle attività produttive all'interno o all'esterno della regione e per provincia.

Un altro approfondimento interessante invece può essere quello sui "grandi" contribuenti: infatti, per la Regione è di fondamentale importanza sapere chi sono e dove operano coloro che contribuiscono in misura marcatamente rilevante alle entrate proprie del bilancio regionale. È evidente, infatti, che le classi d'importo più elevate devono essere monitorate con attenzione: in caso di difficoltà congiunturali un eventuale mancato gettito da parte dei pochi grandi contribuenti potrebbe mettere in crisi la finanza regionale, abbassando drasticamente le entrate tributarie su cui la Regione conta.



5.3 *Simulazione degli effetti della Legge Finanziaria*

Le Regioni si aspettano ormai ogni anno che la Legge Finanziaria riservi loro alcune sorprese in tema di IRAP. Sarebbe molto importante per il governo regionale poter prevedere le variazioni di gettito conseguenti alle modifiche decise a livello centrale e non sempre, purtroppo, ciò è possibile. Ad esempio, le manovre introdotte con le ultime due Finanziarie prevedono sgravi IRAP commisurati al numero dei dipendenti e/o alla tipologia di attività lavorativa svolta (nella Finanziaria 2005 sono previste riduzioni fiscali per le imprese con personale addetto alla ricerca e sviluppo) ma queste informazioni non sono reperibili dalle dichiarazioni dei redditi e quindi l'impatto di riduzione sulle entrate regionali non è quantificabile a priori⁶⁸.

In altri casi, invece, la simulazione degli effetti di gettito è possibile e auspicabile. Ad esempio la Finanziaria 2001 introduceva abbattimenti di carico fiscale per i piccoli contribuenti attraverso deduzioni di diverso importo a seconda della classe d'imponibile. Disponendo dei dati individuali di dichiarazione e ipotizzando la loro invarianza nel tempo, si possono applicare automaticamente le deduzioni stabilite dalla normativa e simulare il risparmio d'imposta per ogni contribuente: a livello aggregato si ottiene così la perdita di gettito per le casse della Regione valutata sui dati fiscali dell'ultimo anno disponibile.

Gli effetti della Finanziaria possono anche essere previsti (oltre che simulati su dati storici) sulla dinamica futura del gettito IRAP regionale, secondo la procedura descritta nell'esempio successivo.

5.4 *Previsioni di gettito con e senza variazioni d'aliquota*

Uno degli esercizi di maggior interesse per la Regione è quello di prevedere il gettito delle entrate tributarie: in particolare, per l'IRAP privata esiste la possibilità di proiettare la base imponibile su un arco di tempo piuttosto limitato (3-5 anni), assumendo come riferimento i tassi di crescita del valore aggiunto prodotto da ogni settore nel sistema economico regionale di riferimento.

Naturalmente non c'è esatta corrispondenza tra l'uno e l'altro concetto: non solo perché il valore aggiunto è un aggregato al lordo degli ammortamenti, mentre la base imponibile IRAP è al netto di essi, ma anche perché il calcolo del valore aggiunto secondo la contabilità economica non coincide con quello rispondente alla normativa IRAP. L'evoluzione prevista per il valore aggiunto regionale costituisce, però, l'unica informazione disponibile e affidabile per simulare la capacità contributiva delle imprese in una prospettiva futura.

In pratica si tratta di applicare alla base imponibile IRAP individuale, proveniente dall'archivio delle dichiarazioni e aggregata per settore, i tassi di variazione del PIL previsti per ogni comparto di attività economica, stimabili con la modellistica I/0 o di altro tipo, sotto il vincolo delle previsioni nazionali di Prometeia⁶⁹.

Questa procedura si può fondare, in linea di massima, su due ipotesi alternative:

1. nella prima, tutte le variabili vengono mantenute costanti in modo da stimare l'evoluzione "spontanea" di gettito, cioè riconducibile in via esclusiva all'andamento congiunturale atteso per i vari comparti d'attività economica e, quindi, per la base imponibile

⁶⁸ In questo caso un espediente utile, ma non sempre risolutivo, potrebbe essere l'integrazione fra i dati fiscali e quelli civilistici dei bilanci.

⁶⁹ Questa è la metodologia di previsione abitualmente utilizzata all'IRPET (cfr. Casini Benvenuti 2000). Per il Piemonte si veda IRES, 2005, in corso di pubblicazione.



dell'imposta. In questo caso, ad esempio, si assumerà per semplicità che la platea dei contribuenti IRAP rimanga invariante durante il periodo di previsione (come numerosità e tipologia d'impresa) e che non intervengano modifiche di rilievo nel trattamento speciale riservato ad alcuni settori economici (si pensa alle aliquote differenziate per agricoltura e intermediazione finanziaria e monetaria);

2. nella seconda, invece, si considerano eventuali modifiche nella base imponibile e/o nel livello d'aliquota applicato. Sulla base imponibile possono agire manovre stabilite dalla normativa nazionale, mentre sull'aliquota ricadono gli interventi decisi a livello regionale. Si apre così un ventaglio infinito di possibilità⁷⁰. Va, inoltre, precisato che l'effetto congiunto sul gettito di modifiche che incidono sia sulla base imponibile che sull'aliquota non è esattamente riconducibile alla somma dei singoli effetti⁷¹.

In termini formali, la formula di stima e di previsione del gettito può essere allora la seguente:

$$\text{IRAP}_{s,n,t,c}^T = \text{aliquota}_{s,n,t,c}^T * \text{Imponibile}_{s,n,t,c}^T$$

T = anno di riferimento compreso fra il 1998 e il 2006

s = settore d'attività secondo la classificazione ATECO'91 (30 branche)

n = natura giuridica del contribuente

t = territorio di residenza (comune o sistema economico locale)

c = classe di ampiezza dell'imponibile

In sostanza, ad ogni anno T:

- l'aliquota può essere lasciata invariata oppure aumentata e/o diminuita (entro i limiti consentiti) con differenziazioni per settore, natura giuridica, territorio di residenza e importo d'imponibile. Ipotetiche alterazioni dell'aliquota possono essere simulate in modo disgiunto o congiunto, così da valutarne anche gli effetti aggregati;
- la base imponibile è invece il risultato della moltiplicazione tra il valore dell'anno base, il tasso di variazione previsto tra l'anno base e il tempo T e un eventuale coefficiente di correzione (Correttore I), che tenga conto delle modifiche sul metodo di calcolo dell'imponibile introdotte dalla normativa nazionale oppure simulate dalla Regione, cioè:

$$\text{Imponibile}_{s,n,t,c,l}^T = \text{Imponibile}_{s,n,t,c,l}^{\text{Tbase}} * \text{Correttore I}_{s,n,c,l}^T * \text{T. variazione}_{s,t}^{\text{T/Tbase}}$$

Tbase = ultimo anno disponibile

l = composizione media dell'imponibile IRAP (costo del lavoro, interessi passivi e profitti)

⁷⁰ L'aliquota IRAP potrebbe essere incrementata/abbassata "a tappeto" di 1 punto percentuale per tutte le tipologie produttive, in modo quindi uniforme e indiscriminato; viceversa aumenti o diminuzioni d'aliquota potrebbero riguardare solo determinati settori produttivi oppure specifiche categorie di contribuenti.

⁷¹ Un esempio può essere utile per chiarire:

- in assenza di agevolazioni fiscali con una base imponibile pari a 100 il contribuente paga 4,25;
- se il contribuente può beneficiare di una deduzione, la base imponibile scende a 90: con un'aliquota standard invariata, egli paga 3,825 godendo di un risparmio pari a 0,425;
- se il contribuente può usufruire di un'aliquota più bassa, sempre su una base imponibile di 100, versa 3,25 con un risparmio pari a 1;
- sommando gli effetti di questi due interventi si otterrebbe un risparmio teorico di 1,425. In realtà l'effetto congiunto delle due manovre fa abbassare sia la base imponibile (a 90) che l'aliquota (a 3,25) con un esborso pari a 2,925 ed un risparmio effettivo, rispetto all'assenza di interventi, di 1,325.



L'introduzione dell'indice "I" è opportuna perché sulla composizione del base imponibile – in particolare sul costo del lavoro – si prospettano nei prossimi anni alcuni sgravi, che dovrebbero diventare sempre più consistenti.

Quindi, per esempio, per prevedere la base imponibile 2004 si può applicare al valore di imponibile dichiarato nel 2000 (ultimo dato disponibile, distinto secondo il massimo dettaglio possibile), il tasso di variazione 2004-2000 del valore aggiunto netto regionale, diversificato per settore produttivo (e forse anche per area territoriale). Se però fra un anno e l'altro si prevede che intervengano modifiche nel calcolo dell'imponibile, si può usare un coefficiente di correzione, che ad esempio porti in deduzione gli importi previsti (per settore, per ampiezza e per struttura d'imponibile, per natura giuridica).

5.5 *Stima della pressione fiscale sulle imprese*

L'obiettivo più ambizioso dell'analisi può consistere nella stima della pressione fiscale complessivamente sostenuta dalle imprese e ammettiamo che ciò significhi ricostruire almeno le imposte erariali più importanti come l'IRE e l' IRES (ieri, IRPEF e IRPEG con DIT), oltre all'IRAP. In questa eventualità l'archivio delle dichiarazioni IRAP non è più sufficiente, perché non contiene le informazioni necessarie per calcolare l'utile lordo, come "proxy" della base imponibile IRPEF⁷²/IRPEG.

In questa situazione, quindi, non è più possibile lavorare sull'universo dei soggetti passivi ma bisogna accontentarsi di agire su un campione di imprese, che sia il più possibile rappresentativo dell'universo⁷³. Inoltre, il problema di stima del carico fiscale non si esaurisce nella ricostruzione delle imposte pagate in un solo anno, ma più correttamente deve essere impostato su una serie storica di informazioni: si pensi, ad esempio, al meccanismo di riporto in avanti delle perdite per il calcolo dell'imponibile IRPEG.

Lo scopo è sempre quello di verificare come si distribuisce la pressione fiscale complessiva per categoria di contribuente (natura giuridica, settore d'attività e ampiezza della base imponibile) e per articolazione territoriale (regionale e sub-regionale) e quindi è comunque indispensabile partire da un insieme di dati individuali.

Le strade possibili sono almeno due:

- a) costruire un campione esteso di imprese (stratificato per settore, dimensione, natura giuridica) per il quale viene effettuata l'interrogazione individuale all'Anagrafe Tributaria (inserendo per ogni impresa il proprio codice di partita IVA). Questa scelta è molto onerosa in termini di tempo, e anche parzialmente incerta nel risultato (non è detto che si riesca a ricostruire una serie storica completa); tuttavia presenta il pregio di puntare ad un grosso obiettivo, cioè la predisposizione di una banca dati di natura fiscale assolutamente affidabile, perché costituita integralmente da dati provenienti dalle dichiarazioni dei redditi (naturalmente soltanto per le imprese campionarie). Il ricorso ai dati veri di dichiarazione costituisce, infatti, una sorta di "certificato di garanzia" sulla qualità e affidabilità dei risultati finali di stima e di previsione;
- b) individuare una procedura di integrazione tra i dati fiscali e i dati civilistici di bilancio, a livello di singola impresa. Anche questa operazione di "matching" fra archivi rappresenta una assoluta novità nell'ambito della simulazione sui temi della fiscalità. In questo caso l'idea è quella di estrarre dall'Anagrafe tributaria i dati di dichiarazione per un campione di imprese per porre a confronto la base imponibile fiscale (dichiarata) con quella ricavabile

⁷² Si può notare che, in linea di principio, dai versamenti individuali dell'addizionale regionale all'IRPEF sarebbe possibile risalire rapidamente all'imponibile IRPEF, poiché è un'addizionale sull'imponibile e non sul gettito, quindi più propriamente si sarebbe dovuta chiamare sovrimposta IRPEF. In realtà l'archivio dei versamenti non sembra sufficientemente affidabile per compiere questa operazione.

⁷³ Se possibile, potrebbe essere preferibile lavorare su un campione "chiuso" d'imprese.



dai dati di bilancio (stimata) per le principali imposte erariali. Effettuando sistematicamente questo confronto per ogni impresa contribuente, si può individuare l'equazione di stima che, applicata ai singoli dati di bilancio, meglio approssima il dato vero⁷⁴. Applicando poi l'algoritmo di calcolo della base imponibile sui dati di bilancio, si può procedere alla stima delle principali imposte erariali per tutte le imprese di cui si possiedono i dati di bilancio (è possibile anche prevedere la base impositiva negli anni futuri). Diventa essenziale, quindi, procurarsi un archivio dei bilanci d'impresa: a questo fine il campione CEBI è utilissimo, sebbene non garantisca la significatività né per dimensione d'impresa né per settore economico. Di nuovo si apre una duplice alternativa:

- accontentarsi dell'estensione campionaria che l'archivio CEBI offre a livello regionale;
- oppure cercare di recuperare i bilanci delle tipologie d'impresa meno rappresentate, (quelli delle piccole imprese) così da poter contare su un maggior bilanciamento dei risultati rispetto al sistema economico regionale nel suo complesso.

5.6 *Suggerimenti per i programmi di accertamento fiscale*

In applicazione dell'art. 25 del D.Lgs. 446/97, con cui è nata l'IRAP, le Regioni hanno istituito delle Commissioni paritetiche, composte da rappresentanti dell'Agenzia Regionale delle Entrate e da rappresentanti della Regione stessa, con lo scopo di attivare una collaborazione fra gli uffici dell'amministrazione finanziaria e quelli dell'amministrazione regionale nella predisposizione dei programmi di accertamento, unicamente per l'IRAP. In sostanza l'operato della Commissione mira a stabilire un ordine di priorità negli interventi di verifica e controllo, che poi devono essere effettuati dalle amministrazioni competenti, tenendo conto della numerosità dei soggetti sospettati e della probabile intensità della loro evasione.

Ci si può domandare come può contribuire la Regione a rendere più efficace l'azione di accertamento sull'IRAP (e forse in futuro anche su altre imposte) condotta dall'Agenzia delle Entrate, che è l'ente predisposto a compiere l'accertamento fiscale su tutti i tributi e che dispone di banche dati⁷⁵ di natura fiscale complete ed esaurienti. La Regione, infatti, non ha alcuna esperienza diretta di controllo fiscale ma può mettere a disposizione dell'amministrazione finanziaria la propria conoscenza del territorio, che deriva dall'attività di governo svolta, sempre più estesa e variegata in termini di competenze e funzioni attribuite. Essa presenta il vantaggio di disporre di una conoscenza approfondita dei luoghi e delle attività, dettata dall'esperienza di chi le politiche deve sceglierle, impostarle e applicarle alla realtà: questa conoscenza è fondamentale per "calare" i dati fiscali nel loro contesto economico e sociale di riferimento, così da interpretare meglio i comportamenti fiscali dei cittadini e indirizzare l'accertamento fiscale verso obiettivi più significativi.

Rientra quindi fra le capacità della Regione quella di verificare se esiste una corrispondenza temporale fra gli andamenti congiunturali rilevati attraverso indicatori macroeconomici e la dinamica delle entrate fiscali, ai vari livelli di disaggregazione territoriale. Ci si attende che ad

⁷⁴ Si può fare un semplice confronto statistico oppure una regressione (in questo secondo caso sarebbe utile, però, verificare se i coefficienti di stima sono abbastanza stabili nel tempo, effettuando prove su più anni).

⁷⁵ Tra l'altro non si può dimenticare che l'attività di accertamento fiscale, per lungo tempo condotta prevalentemente sulla base di medie generiche ed estrazioni casuali, proprio negli ultimi anni ha subito una forte innovazione con l'introduzione e la diffusione degli studi di settore. Gli studi di settore, non soltanto segnano l'abbandono dell'accertamento basato esclusivamente su presunzioni in favore di un accertamento fondato, appunto, su studi e parametri, ma rappresentano anche strumenti di verifica maggiormente persuasivi di quelli adottati in passato, che possono prevenire l'evasione, condizionando le scelte del contribuente in sede di dichiarazione. Gli studi di settore, però, operano e quindi hanno validità in ambito nazionale, ma non consentono applicazioni differenziate a scala regionale.



un'evoluzione positiva del sistema economico, espressa ad esempio da un aumento del valore aggiunto prodotto, debba corrispondere una crescita analoga delle basi imponibili e del gettito fiscale; viceversa nel caso di un andamento economico negativo. Quanto più, però, gli andamenti appariranno divergenti e quanto più sarà possibile scendere nel dettaglio, localizzando l'incongruenza dal punto di vista settoriale, territoriale e per tipologia di contribuente, tanto più questo confronto sarà utile ai fini dell'accertamento.

In definitiva, l'archivio delle dichiarazioni IRAP individuali costituisce una fonte informativa formidabile per compiere disaggregazioni settoriali/territoriali del valore aggiunto dichiarato, da confrontare con il valore aggiunto stimato in contabilità. Così la Regione può verificare "se", "dove" e "quanto" i dati economici e fiscali siano discordanti, circoscrivendo alcune zone contributive a più alto rischio di evasione: si deve infatti parlare di rischio perché una divergenza nei dati non nasconde sempre e necessariamente un fenomeno di evasione fiscale, ma può essere spiegata da specificità settoriali e diverse metodologie di calcolo⁷⁶.

È opportuno ricordare, inoltre, che la Regione ha un interesse diretto affinché un'imposta propria come l'IRAP sia sottoposta ad un'efficace procedura di accertamento, perché per aumentarne il gettito due sono le possibilità riservate al governo regionale: innalzare le aliquote oppure accertare la base imponibile evasa. La seconda soluzione è sicuramente preferibile, sia per ovvi motivi di equità fiscale, sia perché evita il rischio di "esportazione di base imponibile" legato alla fuoriuscita di imprese dalla Regione che potrebbero emigrare verso regioni con pressione fiscale più bassa.

Oltre a ciò, va anche considerato che in prospettiva, cioè con l'applicazione della revisione costituzionale che statuisce il principio dell'autonomia tributaria regionale, l'attenzione che le Regioni dovranno rivolgere all'amministrazione, all'accertamento e al contenzioso delle imposte richiederà investimenti organizzativi crescenti.

⁷⁶ Per un esempio pratico a questo proposito si rinvia ad un recente lavoro dell'IRPET (Lorenzini, 2003), nel quale il parallelo fra le dichiarazioni IRAP e il reddito prodotto di contabilità economica viene effettuato tramite indici di specializzazione, calcolati per settore e per sistema economico locale, all'interno della Toscana. In questo lavoro, riferito alla Toscana, vengono selezionati tutti gli incroci fra settore e area territoriale (esempio: settore tessile nell'area pratese) per i quali emerge una specializzazione dai dati macroeconomici non confermata dalle dichiarazioni IRAP (tutti i casi in cui la specializzazione è confermata da entrambe le fonti oppure è rilevabile dai dati fiscali ma non da quelli economici non assumono significato ai fini di un'attività di supporto all'impostazione dei piani d'accertamento fiscale). Su questi incroci, poi, si propone di effettuare alcuni approfondimenti d'analisi, con cui verificare l'intensità dello scostamento fra base imponibile dichiarata e dato economico, la numerosità e la tipologia dei contribuenti presenti e un eventuale nesso con l'evidenza degli studi di settore compiuti a livello nazionale.



APPENDICE 1 GLI ARCHIVI DISPONIBILI

1. ARCHIVI DEI VERSAMENTI IRAP

L'archivio originario, fornito dalla SOGEL, si riferisce ai versamenti IRAP effettuati nel 1998-1999 dalle aziende operanti in ogni regione; ogni record del database corrisponde ad un'azienda che ha effettuato un versamento. Le variabili presenti nell'archivio riguardano le principali caratteristiche dei contribuenti (codici identificativi, sede legale, natura giuridica, settore di attività), le modalità con cui sono stati effettuati i vari versamenti (acconto e saldo IRAP, addizionale IRPEF autotassazione e sostituti d'imposta) e l'ammontare complessivo di questi.

Descrizione	
anno	Anno in cui è stato effettuato il versamento
anno_iniz_att	Anno di inizio attività
sog_cod_fis	Codice fiscale del soggetto
sog_partita_iva	Partita IVA del soggetto
sog_sesso	Sesso del soggetto
annonas	Anno di nascita del soggetto
sog_cap_fiscale	CAP del domicilio fiscale
sog_comune_legale	Codice catastale della sede legale
sog_tipo_soggetto	Variabile booleana: '0'=persona fisica, '1'=non fisica
att_codice	Codice del settore di attività (classificazione ATECO '91)
att_descr	Descrizione breve del settore di attività (classificazione ATECO '91)
att_descrizione	Descrizione del settore di attività (classificazione ATECO '91)
mac_codice	Codice macrosettore di attività (classificazione ATECO '91)
mac_descr	Descrizione breve macrosettore di attività (classificazione ATECO '91)
mac_descrizione	Descrizione macrosettore di attività (classificazione ATECO '91)
nat_codice	Codice natura giuridica
nat_descr	Descrizione breve natura giuridica
nat_descrizione	Descrizione natura giuridica
tipo_nat	In base alla natura giuridica si classifica in: ditte individuali, altri soggetti, persone fisiche, società di capitale e non classificati
pr_sigla	Sigla Provincia
pr_descrizione	Nome Provincia
com_codice	Codice catastale del Comune
com_descrizione	Nome del Comune
Regionale	Variabile booleana: '1' se sede fiscale è Toscana, '0' se extra-regionale o mancante
n_rate3800	Numero rate in cui è stato suddiviso il versamento IRAP saldo
n_rate3810	Numero rate in cui è stato suddiviso il versamento IRAP acconto
n_rate3801	Numero rate in cui è stato suddiviso il versamento dell'addizionale IRPEF autotassazione
n_rate3802	Numero rate in cui è stato suddiviso il versamento dell'addizionale IRPEF sostituti di imposta
saldo3800	Ammontare complessivo del versamento IRAP saldo
saldo3810	Ammontare complessivo del versamento IRAP P acconto
saldo3801	Ammontare complessivo del versamento dell'addizionale IRPEF autotassazione
saldo3802	Ammontare complessivo del versamento dell'addizionale IRPEF sostituti di imposta
irap	Ammontare complessivo del versamento IRAP - somma di IRAP saldo (cod. 3800) e IRAP acconto (cod. 3810)
sezione	Codice sezione (classificazione NACE)
sez_descr	Descrizione sezione (classificazione NACE)
sottosezione	Codice sottosezione (classificazione NACE)
sottosez_descr	Descrizione sottosezione (classificazione NACE)
divisione	Codice divisione (classificazione NACE)
div_descr	Descrizione divisione (classificazione NACE)
gruppo	Codice gruppo (classificazione NACE)
gruppo_descr	Descrizione gruppo (classificazione NACE)
classe	Classe (classificazione NACE)
branca	Codice Branca (classificazione)
baseimp	Base imponibile



2. ARCHIVI DELLE DICHIARAZIONI IRAP

Questi archivi contengono i dati IRAP di competenza della Regione desunti dalle dichiarazioni presentate tramite modello UNICO 2000 e 1999, relativi rispettivamente ai redditi dell'anno 1999 e 1998. Ogni record presente in ciascuno dei 4 archivi (uno per ciascuna tipologia di natura giuridica; persone fisiche, società di persone, società di capitali e enti non commerciali) riporta informazioni relative alle principali caratteristiche del contribuente (codici identificativi, sede legale, natura giuridica, settore di attività), al riepilogo dei redditi e al Quadro IRAP che, tra l'altro, viene trascritto integralmente. Queste, in sintesi, le variabili presenti in ciascuno dei 4 database.

PERSONE FISICHE

Descrizione	
Dati anagrafici	Codice fiscale e settore di attività economica
Redditi	Redditi dominicali, agrari, da allevamento, da fabbricati, da lavoro dipendente, con tassazione separata, da lavoro autonomo, di impresa contabilità ordinaria, di impresa contabilità semplificata, da capitale
Quadro IRAP	
Imprese	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Ricavi delle vendite di beni e prestazioni di servizi, importo delle variazioni dei prodotti in lavorazione, incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, altri ricavi e proventi
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Costi per materie prime, per servizi, per il godimento di beni di terzi, ammortamenti, importo variazioni delle scorte
Imprese in regime forfetario	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Reddito: Importo del reddito forfetario per il 1998. Personale: Retribuzioni personale dipendente. Interessi: Ammontare interessi passivi di competenza del 1998.
Produttori agricoli	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Ammontare corrispettivi soggetti a registrazione a fini IVA, ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola
Determinazione e riparto base imponibile	
Retribuzioni	Ammontare complessivo
Produzione	Valore della produzione in Italia e all'estero
GEIE	Quota produzione attribuita da GEIE
Aliquota 4.25%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 4.25%
Aliquota 1.9%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 1.9%
Riparto per regione	Valore produzione imputabile a ciascuna regione o provincia di produzione, base imponibile (valore prod. - riduzioni), imposta lorda relativa a ciascuna regione/provincia, imposta netta (imposta lorda - detrazioni)
Dati concernenti il versamento dell'imposta	
Totale imposta	
Riduzioni imposta	
Imposta dovuta	
Acconti versati	
Importo a debito	
Importi a credito	
Applicazione convenzione Stati Uniti	
Costi lavoro	Ammontare costi lavoro dipendente e altri casi (collaborazioni, lavoro autonomo...) in deducibili ai fini IRAP
Interessi passivi	Ammontare interessi passivi e altri oneri in deducibili ai fini IRAP (al lordo degli interessi attivi)
IRAP	Importo IRAP accreditabile soggetto alle limitazioni della legge tributaria statunitense

**SOCIETÀ DI PERSONE**

Descrizione	
Dati anagrafici	Codice fiscale, sede legale, domicilio fiscale, natura giuridica e settore di attività economica
Redditi	Redditi dominicali, agrari, da allevamento, da fabbricati, da lavoro autonomo, di impresa contabilità ordinaria, di impresa contabilità semplificata, da capitale
Quadro IRAP	
Società commerciali	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Ricavi delle vendite di beni e prestazioni di servizi, importo delle variazioni dei prodotti in lavorazione, incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, altri ricavi e proventi
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Costi per materie prime, per servizi, per il godimento di beni di terzi, ammortamenti, importo variazioni delle scorte, oneri diversi di gestione
Società esercenti attività agricola	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Ammontare corrispettivi soggetti a registrazione a fini IVA, ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola
Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica. Costi inerenti all'attività esercitata
Determinazione e riparto base imponibile	
Retribuzioni	Ammontare complessivo
Produzione	Valore della produzione in Italia e all'estero
GEIE	Quota produzione attribuita da GEIE
Aliquota 4.25%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 4.25%
Aliquota 1.9%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 1.9%
Riparto per regione	Valore produzione imputabile a ciascuna regione o provincia di produzione, base imponibile (valore prod. – riduzioni), imposta lorda relativa a ciascuna regione/provincia, imposta netta (imposta lorda – detrazioni)
Dati concernenti il versamento dell'imposta	
Totale imposta	
Riduzioni imposta	
Imposta dovuta	
Acconti versati	
Importo a debito	
Importi a credito	

**SOCIETÀ DI CAPITALI**

Descrizione	
Dati anagrafici	Codice fiscale, sede legale, domicilio fiscale, natura giuridica e settore di attività economica
Redditi	Reddito, perdita e reddito imponibile
Quadro IRAP	
Imprese industriali e commerciali	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Ricavi delle vendite di beni e prestazioni di servizi, importo delle variazioni dei prodotti in lavorazione, incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, altri ricavi e proventi
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Costi per materie prime, per servizi, per il godimento di beni di terzi, ammortamenti, importo variazioni delle scorte, oneri diversi di gestione
Banche e altri enti finanziari	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Interessi attivi, proventi di azioni o quote di partecipazione, riprese di valore su crediti verso la clientela, profitti da operazioni finanziarie, altri proventi
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Interessi passivi, commissioni passive, spese amministrative, perdite da operazioni finanziarie, ammortamenti di beni, altri oneri di gestione, costi servizi elaborazioni dati, spese per consulenze, pubblicità e canoni locazione
Imprese assicurazioni	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Premi, proventi da terreni e fabbricati e da altri investimenti, profitti su investimenti mobiliari
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Provvigioni, oneri relativi a sinistri, oneri gestione investimenti, perdite su investimenti mobiliari, spese amministrative
Determinazione e riparto base imponibile	
Produzione	Valore della produzione lorda (componenti positivi – negativi)
Deduzioni	Importi contributi assicurazioni contro infortuni sul lavoro, spese per apprendisti, contratto di formazione lavoro, deduzioni per cooperative sociali. Valore produzione netta
Retribuzioni	Ammontare complessivo
Depositi, impieghi, premi raccolti	Ammontare dei depositi di denaro e titoli, degli impieghi e dei premi raccolti
Riparto per regione	Valore produzione imputabile a ciascuna regione o provincia di produzione, base imponibile (valore prod. – riduzioni), imposta lorda relativa a ciascuna regione/provincia, imposta netta (imposta lorda – detrazioni)
Dati concernenti il versamento dell'imposta	
Totale imposta	
Riduzioni imposta	
Imposta dovuta	
Acconti versati	
Importo a debito	
Importi a credito	
Applicazione convenzione Stati Uniti	
Costi lavoro	Ammontare costi lavoro dipendente e altri casi (collaborazioni, lavoro autonomo...) indeducibili ai fini IRAP
Interessi passivi	Ammontare interessi passivi e altri oneri indeducibili ai fini IRAP (al lordo degli interessi attivi)
IRAP	Importo IRAP accreditabile soggetto alle limitazioni della legge tributaria statunitense

**ENTI NON COMMERCIALI**

Descrizione	
Dati anagrafici	Codice fiscale, sede legale, domicilio fiscale, natura giuridica e settore di attività economica
Redditi	Redditi dominicali, agrari, da allevamento, da fabbricati, di impresa contabilità ordinaria, di impresa contabilità semplificata, di impresa per enti a contabilità pubblica da capitale
Quadro IRAP	
Attività non commerciali	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Retribuzioni personale dipendente, compensi per collaborazioni, redditi da lavoro autonomo
Attività commerciale	
Componenti positive per la determinazione del valore della produzione	Ricavi delle vendite di beni e prestazioni di servizi, importo delle variazioni dei prodotti in lavorazione, incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, altri ricavi e proventi
Componenti negative per la determinazione del valore della produzione	Costi per materie prime, per servizi, per il godimento di beni di terzi, ammortamenti, importo variazioni delle scorte, oneri diversi di gestione
Soggetti in regime forfetario	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Reddito d'impresa, retribuzioni e interessi passivi
Attività agricola	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Corrispettivi e acquisti destinati alla produzione
Associazioni esercenti arti e professioni	
Componenti per la determinazione del valore della produzione	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica. Costi inerenti all'attività esercitata
Determinazione e riparto base imponibile	
Retribuzioni	Ammontare complessivo
Produzione	Valore della produzione in Italia e all'estero
GEIE	Quota produzione attribuita da GEIE
Aliquota 4.25%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 4.25%
Aliquota 1.9%	Importo della produzione soggetta ad aliquota del 1.9%
Riparto per regione	Valore produzione imputabile a ciascuna regione o provincia di produzione, base imponibile (valore prod. – riduzioni), imposta lorda relativa a ciascuna regione/provincia, imposta netta (imposta lorda – detrazioni)
Dati concernenti il versamento dell'imposta	
Totale imposta	
Riduzioni imposta	
Imposta dovuta	
Acconti versati	
Importo a debito	
Importi a credito	
Applicazione convenzione Stati Uniti	
Costi lavoro	Ammontare costi lavoro dipendente e altri casi (collaborazioni, lavoro autonomo...) in deducibili ai fini IRAP
Interessi passivi	Ammontare interessi passivi e altri oneri in deducibili ai fini IRAP (al lordo degli interessi attivi)
IRAP	Importo IRAP accreditabile soggetto alle limitazioni della legge tributaria statunitense



3. ARCHIVI DELLA CENTRALE DEI BILANCI

Gli archivi della Centrale dei Bilanci, disponibili in serie storica dal 1992 al 2001, contengono informazioni individuali di bilancio per un campione di imprese italiane.

Il campione non è di tipo probabilistico nel senso che, basandosi sui bilanci inviati dalle aziende agli Istituti di credito per la richiesta di finanziamenti, tende a sotto-rappresentare le piccole imprese mentre riesce a rappresentare più efficacemente le imprese di capitale.

Va segnalata una forte riduzione della numerosità delle osservazioni a partire dal 1995.

Questo l'elenco completo delle variabili presenti negli archivi.

Descrizione	
Dati anagrafici	Codice fiscale, sede legale, settore e ramo di attività economica, classe addetti , classe di fatturato, numero addetti e fatturato
STATO PATRIMONIALE ATTIVO	
B_1	Immobilizzazioni immateriali
B_2	Immobilizzazioni materiali lorde
B_3	- Fondi ammortamento e svalutazione
B_4	Immobilizzazioni materiali in esercizio
B_5	Immobilizzazioni materiali in corso
B_6	Immobilizzazioni partecipazioni
B_7	- Immobilizzazioni titoli, crediti, finanziari oltre esercizio
B_8	Crediti commerciali, diversi oltre esercizio
B_9	Attivo finanziario immobilizzato
B_10	Totale attivo immobilizzato
B_11	Acconti a fornitori
B_12	Materie prime e sussidiarie
B_13	Semilavorati, Lav. in corso
B_14	Rimanenze
B_15	Crediti commerciali
B_16	Crediti finanziari
B_17	Crediti diversi
B_18	Altre attività
B_19	Attività finanziarie
B_20	Disponibilità liquide
B_21	Liquidità
B_22	- Totale attivo corrente
B_23	Attivo
B_24	- di cui terreni e fabbricati
B_25	- di cui impianti e macchinari
B_31	Immobili presi in leasing
B_32	Garanzie reali, pers. prest
B_33	Garanzie reali, pers. ricev
B_34	Beni dati a terzi in lav.
B_35	Beni di terzi in lav.
B_37	Diritti a ricevere
B_38	Altri conti d'ordine



Descrizione	
STATO	
PATRIMONIALE	
PASSIVO	
B_39	Capitale
B_40	Vers. azionisti c/capitale
B_41	Riserva sovrapp. azioni
B_43	Capitale versato
B_44	Riserve di rivalutazione
B_45	Riserve da norme tributarie
B_46	Altre riserve
B_48	Contributi ricevuti
B_49	Riserve nette
B_50	- Utile (perdita) esercizio (+)
B_51	- Distr. e destin. delib. (-)
B_52	Utile (perdita) esercizio a riserva
B_53	Patrimonio netto
B_54	Fondi per rischi e oneri
B_55	Fondo trattamento fine rapporto
B_56	Fondi accantonati
B_57	Obbligazioni nette oltre esercizio
B_58	Debiti fin. soci oltre esercizio
B_59	Debiti fin. banche oltre esercizio
B_60	Debiti fin. altri oltre esercizio
B_61	Debiti com. altre passività oltre esercizio
B_62	Debiti consolidati
B_63	Totale capitali permanenti
B_64	Debiti fin. banche ent es.
B_65	Debiti fin. altri entro es.
B_66	Debiti fin. entro es.
B_67	Debiti verso fornitori
B_68	Antichi. clienti fatture sospese
B_69	Debiti commerciali
B_70	Debiti tributari
B_71	Debiti diversi
B_72	Altre passività
B_73	Totale passivo corrente
B_74	Passivo



Descrizione	
CONTO ECONOMICO	
B_79	Ricavi netti
B_80	+ Variazioni rimanenze semilavorati produzione
B_81	+ Incremento immobili materiali
B_82	+ Contributi conto esercizio
B_83	Valore della produzione
B_84	- Acquisti netti
B_85	+ Variazione rimanenze
B_86	- Costi per servizi
B_87	Valore aggiunto operativo
B_88	- Costo del lavoro
B_89	Margine operativo lordo
B_90	- Ammortamenti immobili materiali
B_91	- Svalutazione del circolo
B_92	- Accantonamenti op. risc., oneri
B_93	Margine operativo netto
B_94	+ Saldo ricavi/oneri diversi
B_95	+ Capitale Immobiliare immateriale
B_96	- Ammortamenti Immobiliari immateriali
B_97	Utile corrente ante gestione finanziaria
B_98	+ Proventi finanziari
B_99	- Perdite finanziarie
B_99R	Proventi - Perdite finanziarie
B_100	Utile corrente ante oneri finanziari
B_101	- oneri finanziari
B_102	Utile corrente
B_106	Risultato rettificato ante imposte
B_107	- Imposte nette reddito
B_108	- Imposte patrimoniali e diverse
B_108R	Imposte
B_109	Risultato rettificato
B_115	Utile (perdita) esercizio
B_116	di cui ricavi export
B_120	Oneri finanziari
B_121	Oneri. e perdita. finanziaria



APPENDICE 2 STRUTTURA DELL'ARCHIVIO DELLE DICHIARAZIONI IRAP IN PIEMONTE

Aspetti generali

Le dichiarazioni individuali presentate tramite il modello Unico 1999 e 2000 costituiscono le informazioni di base dell'archivio che il Ministero dell'Economia, anche tramite la SOGEI, ha messo a disposizione della Regione per effettuare una ricognizione puntuale delle caratteristiche dei contribuenti IRAP, della loro base imponibile e dell'imposta dovuta. Esse presentano un'affidabilità superiore rispetto alle fonti disponibili sui versamenti (modello F24), e si ritiene che costituiscano la banca dati di riferimento per impostare procedure di stima, valutazione e previsione dell'imposta.

Esiste un archivio per ciascuna tipologia di contribuente privato – persone fisiche, società di persone, società di capitali ed enti non commerciali – che utilizza una modellistica diversa di dichiarazione. Le dichiarazioni relative alle Pubbliche amministrazioni non sono invece disponibili per gli anni d'imposta 1998 e 1999. L'analisi sarà possibile solo a partire dalle dichiarazioni del 2001 sull'anno d'imposta 2000.

Gli anni di riferimento sono quelli citati sulla modulistica della dichiarazione e riguardano l'anno fiscale antecedente. Per convenzione quando si parla di 1999 si fa riferimento all'anno fiscale 1998 e così via.

Più precisamente, la struttura dell'archivio per tutte le categorie di contribuenti per gli anni 1999 e 2000 è la seguente:

1. nella prima parte sono riportate informazioni di tipo anagrafico (codici identificativi, sede legale, natura giuridica, settore di attività ecc.);
2. la seconda parte contiene un riepilogo dei redditi (in genere solo alcune voci) estratte da altri riquadri del modello Unico;
3. la terza parte è costituita dalla trascrizione integrale del quadro IQ relativo all'IRAP che, al di là delle differenze dovute alla diversa natura giuridica del contribuente, presenta una struttura comune:
 - le prime sezioni raccolgono dati sulle componenti positive e su quelle negative per la determinazione del valore della produzione lorda. Ogni sezione riguarda una specifica categoria d'impresa e in queste sezioni i valori possono essere indicati in quattro colonne diverse, dove, a partire dai valori contabili (prima colonna) si arriva ai valori IRAP (ultima colonna) attraverso eventuali variazioni in aumento o diminuzione (seconda e terza colonna);
 - segue una sezione di sintesi in cui il valore della produzione lorda è ottenuto come differenza tra il totale dei componenti positivi e quelli negativi;
 - a questa si aggiunge una parte in cui, sulla produzione lorda, vengono applicate alcune deduzioni al fine d'individuare il valore netto della produzione e cioè la **base imponibile** IRAP;
 - per l'anno 1999 un'ampia parte viene dedicata ai contribuenti multimpianto che ripartiscono la base imponibile e l'imposta fra diversi territori regionali. Purtroppo, nelle dichiarazioni dell'anno seguente (2000) non sono stati forniti dati confrontabili;
 - un'altra sezione contiene i dati di versamento dell'imposta dovuta, al netto di eventuali riduzioni (clausola di salvaguardia valida nel 1999), l'eccedenza eventuale rispetto all'imposta dovuta nell'anno precedente oppure alla compensazione del modulo F24, gli acconti già versati e l'importo restante a debito o credito;



- infine, l'ultima sezione interessa soltanto i soggetti residenti negli Stati Uniti ma con stabile organizzazione in Italia, oppure le società di capitali italiane possedute in parte da società statunitensi, che devono indicare l'ammontare dei costi per lavoro dipendente, gli interessi passivi dell'IRAP a debito, secondo la legge statunitense.

Problemi riscontrati nella lettura e archiviazione dei dati

I controlli e le analisi svolte sui dati forniti hanno messo in evidenza una serie di problemi di coerenza che si sono dovuti affrontare prima di effettuare tutte le elaborazioni commentate nel testo di questo rapporto:

- i) le procedure hanno innanzitutto omogeneizzato tutte le dichiarazioni trasformando gli importi in euro poiché alcune dichiarazioni erano state compilate e conseguentemente registrate, in decine di lire, mentre altre, in centesimi di euro. Infatti, era stata data la possibilità di indicare i valori in ciascuna delle due valute, fatta eccezione per le dichiarazioni delle persone fisiche che risultano essere espresse tutte in lire;
- ii) si sono riscontrate differenze nella modalità di compilazione del modello Unico tra il 1999 e il 2000. Mentre nelle dichiarazioni del 1999 risulta completo il quadro con il riparto territoriale della base imponibile e conseguentemente dell'imposta, per l'anno 2000 ciò non avviene e risultano essere registrate esclusivamente le competenze della Regione Piemonte;
- iii) numerose dichiarazioni dello stesso contribuente, identificabile attraverso il *codice fiscale*, erano presenti più di una volta. È stato quindi necessario trovare un criterio che permettesse di selezionare la dichiarazione valida poiché, anche nel caso in cui fosse stata indicata nelle dichiarazioni ripetute lo stato di dichiarazione *integrativa*, spesso questo non era sufficiente per selezionare la dichiarazione corretta. Su indicazione degli esperti del Centro studi sul terzo settore dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Torino, la scelta sulla dichiarazione da considerare valida per l'analisi statistica è stata la seguente:
 - le dichiarazioni senza codice fiscale, casi presenti solo per l'anno d'imposta 1998, sono state eliminate in quanto prive di significato poiché non attribuibili a nessun contribuente;
 - le dichiarazioni che a parità di codice fiscale hanno la stessa base imponibile sono state considerate "pure" duplicazioni e conseguentemente eliminate;
 - ove presente, l'indicazione di dichiarazione *integrativa/normale* si è archiviata quella integrativa poiché essa incorpora la o le precedenti dichiarazioni;
 - laddove non fosse presente questa indicazione, a parità di codice fiscale, è stata scelta quella presentata per ultima ovvero la dichiarazione che aveva la data di presentazione più recente.

A partire dall'anno d'imposta 2002 il Ministero dovrebbe effettuare tutti questi controlli ed eliminare i casi doppi. Per gli anni oggetto di analisi il lavoro di "scrematura" delle dichiarazioni duplicate ha comportato l'ottenimento di un numero di dichiarazioni diverso da quello di fonte ministeriale. Peraltro, il confronto della base imponibile ed il totale d'imposta presenta valori analoghi.

Nella Tabella 1 viene ricostruito il percorso di "validazione" per le quattro tipologie di contribuenti: società di capitale, società di persone, enti non commerciali e persone fisiche. Come si può vedere il risultato dei controlli logico-formali effettuati, riduce il numero delle dichiarazioni rispettivamente del 2,4% per l'anno 1999 e del 1,9% per l'anno 2000, questa



riduzione dovrebbe nel tempo a diminuire attraverso controlli automatici che consentono la registrazione delle sole dichiarazioni rese valide dai controlli stessi.

Tabella 1 – Numerosità corretta e percorso di pulizia dei codici fiscali ripetuti

ANNO 1999	Totale Dichiarazioni Registrate	CF=0	Dichiarazioni Valide	Doppi Puri	Totale dichiarazioni presentate più volte	Di cui :			
						1 VOLTA	2 VOLTE	3 VOLTE	4 VOLTE
Enti non Commerciali	5.924	35	5.889	90	5.799	5.724	75	0	0
Società di Capitale	39.090	13	39.077	1.186	37.891	36.608	1.200	67	2
Società di Persone	81.512	350	81.162	1.695	79.467	78.261	1.179	27	0
Persone Fisiche	257.258	728	256.530	1.703	254.827	253.896	115	2	0
Totale	383.784	1.126	382.658	4.674	377.984	374.489	2.569	96	2
ANNO 2000									
Enti non Commerciali	6.389	0	6.389	90	6.299	6.252	45	2	0
Società di Capitale	40.084	0	40.084	1.112	38.972	38.378	828	63	3
Società di Persone	81.904	0	81.904	1.093	80.811	79.409	1.366	36	0
Persone Fisiche	274.997	0	274.997	3.327	271.670	271.611	59	0	0
Totale	403.374	0	403.374	5.622	397.752	395.650	2.298	101	3

Nonostante questo lavoro di controllo sulla numerosità delle dichiarazioni, i dati del 1999 riscontrano significative incongruenze rispetto ai dati forniti dal Ministero delle Finanze (tab. 2). In particolare, il numero delle dichiarazioni risultanti dalla fornitura della Sogei alla Regione Piemonte, è risultato sempre maggiore rispetto al dato ministeriale ad eccezione delle dichiarazioni delle persone fisiche che risultano essere leggermente inferiori, dato che porta a ridurre la percentuale complessiva di differenza.

Sebbene le differenze riscontrate siano significative se si analizzano a seconda della tipologia di contribuente, esse si riducono notevolmente rispetto al totale dei contribuenti.

Invece per i dati del 2000 il totale delle dichiarazioni risultanti, senza alcun controllo sui doppi, è molto simile a quella fornita dal portale del prototipo della SOGEL.



Tabella 2 – Numero di dichiarazioni in base ai dati forniti alla Regione Piemonte e alle statistiche del Ministero dell'Economia

Anno 1999	REGIONE PIEMONTE	MINISTERO ECONOMIA	DIFERENZA	DIFFERENZA %
Enti non commerciali	5.724	4.836	888	18,36
Soc. di capitale	36.608	30.857	5.751	18,64
Soc. di persone	78.261	70.373	7.888	11,21
Persone fisiche	253.896	254.582	-686	-0,27
Totale	374.489	360.648	13.841	3,84

Tabella 3 – Numero di dichiarazioni in base ai dati forniti alla Regione Piemonte e alle Statistiche della SOGEI

Anno 2000	REGIONE PIEMONTE	SOGEI	DIFERENZA	DIFFERENZA %
Enti non commerciali	6.389	6.368	21	0,33
Soc. di capitale	40.084	40.070	14	0,03
Soc. di persone	81.904	81.769	135	0,17
Persone fisiche	274.997	274.075	922	0,34
Totale	403.374	402.282	1.092	0,27

Infatti, come si evince dalla Tabella 3, data la lieve differenza riscontrata, si suppone che le statistiche siano state effettuate senza tener conto della corretta numerosità delle dichiarazioni, molto probabilmente non è stato possibile attuare il lavoro di controllo teoricamente già predisposto dalla SOGEI al momento dell'inserimento dati.

Per coerenza i dati del 2000 sono stati sottoposti allo stesso trattamento di controllo e pulizia svolto per i dati dell'anno 1999 ed è per questo che il totale delle dichiarazioni passa da 403.374 a 395.650 (vedi tab. 1).

Il lavoro di controllo è proseguito anche sulla congruenza dei valori riportati nei diversi quadri delle dichiarazioni ove questo fosse facilmente ricostruibile dalle istruzioni di compilazione riportate su ogni modello.

Per le dichiarazioni dell'anno 1999 (anno imposta 1998) si è controllata la congruenza tra il totale del valore della produzione lorda riportato nella sezione di sintesi (campo IQ44 per gli Enti non Commerciali – campo IQ57 per le Società di Capitale – campo IQ31 per le Società di Persone – campo IQ43 per le Persone Fisiche) ed il totale del valore della produzione calcolata nella sezione contenente la ripartizione regionale e quindi data dalla somma di tutti gli importi regionali. Gli importi risultano sempre diversi nonostante la pulizia delle dichiarazioni registrate erroneamente più di una volta ed è per questo motivo che a seconda della sezione presa in analisi, i totali possono non coincidere. In particolare, si riscontrano differenze significative per le società di capitali e per le persone fisiche. Stessa situazione si presenta per l'imposta netta dove però le differenze risultano sempre marginali (vedi tab. 4). Ad ogni modo le elaborazioni sono state principalmente svolte partendo dai dati riportati nella VI° sezione di ciascuna dichiarazione- ritenuti i più attendibili- e non dai quadri di sintesi, e non si sono elaborati dati derivanti dalla colonna riportante il valore della produzione.

Questo tipo di confronto non è stato possibile per le dichiarazioni relative all'anno 2000 (anno d'imposta 1999) poiché manca la ripartizione territoriale ed i dati sono disponibili solo per la regione Piemonte.



Un'altra tipologia di controlli è stata effettuata per accertare la correttezza formale delle totalizzazioni nelle diverse sezioni: mediamente le dichiarazioni corrette risultano essere pari all'85-90 % dei casi.

Tabella 4 – Controlli di coerenza sui totali

Enti non commerciali 1999	Somma del riparto regionale - PRODUZIONE	IQ44	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	1.153.646,59	1.160.339,17	-6.692,58	-0,58%
	Somma del riparto regionale - IMPOSTA	IQ69	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	48.301,07	49.845,66	-1.544,59	-3,20%
Società di capitali 1999	Somma del riparto regionale - PRODUZIONE	IQ57	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	118.210.176,58	74.057.707,77	44.380.188,22	+37,54%
	Somma del riparto regionale - IMPOSTA	IQ85	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	5.255.055,26	5.255.840,96	-785,70	-0,01%
Società di persone 1999	Somma del riparto regionale - PRODUZIONE	IQ31	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	5.993.115,73	5.960.525,83	32.589,90	0,54%
	Somma del riparto regionale - IMPOSTA	IQ56	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	248.820,95	248.885,74	-64,79	-0,03%
Persone Fisiche 1999	Somma del riparto regionale - PRODUZIONE	IQ43	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	57.628.256,39	5.949.006,00	51.679.250,64	89,68%
	Somma del riparto regionale - IMPOSTA	IQ68	DIFFERENZA	DIFFERENZA %
	236.857,32	237.279,00	-421,64	-0,18%

Risulta che a partire dal 2001, questi tipi di controlli siano stati automatizzati dalla SOGEI per cui, già in fase di invio, una dichiarazione che non rispetti le specifiche tecniche, non viene accettata e quindi non viene registrata.

Complessivamente il lavoro svolto ha consentito di acquisire una migliore conoscenza della struttura delle dichiarazioni e dei tracciati records relativi, ha dato la opportunità di costruire archivi informatizzati che potranno essere aggiornati più agevolmente man mano che nuovi anni di dichiarazioni verranno rilasciate e rappresenta un buon data-base su cui costruire amichevoli “cruscotti” di consultazione.





APPENDICE 3 PROFILO NORMATIVO DELL'IRAP

1. PREMESSA – ORIGINI DELL'IRAP E IMPIANTO NORMATIVO

L'IRAP, istituita dal D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è stata introdotta a partire dall'1.1.1998. L'importanza di questo nuovo tributo per l'attuazione di un nuovo modello di finanza regionale basato sui principi del federalismo fiscale è già stata evidenziata nella prima parte di questo lavoro.

La logica di questa imposta risiede nella tassazione locale del valore aggiunto, considerato come una misura accurata del valore della produzione delle imprese (reddito-prodotto). Uno degli elementi giustificativi è rappresentato dal criterio di collaborazione, o di “partnership principale”, che negli anni ottanta in particolare è stato trattato dalla dottrina tedesca e da quella americana⁷⁷.

Secondo la teoria “partnership principale” tra le imprese che svolgono attività produttive e le amministrazioni locali esiste un legame necessario. Ciò deriva dal fatto che le imprese traggono un vantaggio dai servizi pubblici locali direttamente o indirettamente, tramite l'utilizzo che ne fanno i loro lavoratori (sanità, istruzione, assistenza).

Si tratta di un'applicazione del principio del beneficio riferito alle imprese, al quale aderivano autori come Studenski (1940). In particolare, quest'ultimo pensava allo Stato come fornitore di beni pubblici non vendibili ma necessari per il funzionamento del mercato sul quale si collocano le imprese usufruendo dei medesimi beni. Una delle logiche dell'IRAP può essere rintracciata nell'utilizzo da parte dell'impresa del settore pubblico inteso come fattore di produzione ripagando il medesimo attraverso un'imposta sulla produzione. L'imposta si viene a configurare come una vera e propria controprestazione rispetto alla fruizione dei servizi pubblici locali e ai costi generati dalle attività produttive. Tra i primi autori che avevano ipotizzato un tributo simile all'IRAP ricordiamo anche Colm (1939), che propose per gli Stati Uniti la Business tax, in sostituzione dei contributi sociali, e Saraceno (1947) che propose la tassazione del valore aggiunto in sostituzione del reddito di esercizio a causa della difficoltà di determinare il reddito stesso⁷⁸. È pur vero che l'applicazione di tributi analoghi negli Stati Uniti così come in Europa non evidenzia una corrispondente base imponibile e il gettito di tale tributo è in proporzione assai inferiore rispetto a quello che le imprese italiane sono chiamate a corrispondere. La normativa italiana costituisce quindi un *unicum* rispetto alle legislazioni estere (Panteghini, 2005).

L'idea di sostituire i contributi sociali con un'imposta sul valore aggiunto risale al 1964 quando si cominciò a disegnare la riforma del nostro sistema fiscale. Tale ipotesi venne ripresa a livello teorico da Di Majo (1986) e nel 1987 con alcune varianti, in una proposta di legge presentata dal futuro Ministro Visco intesa a sostituire i contributi sanitari nazionali con un'imposta regionale sul valore aggiunto, con il metodo base da base (in altre parole, basata sul valore complessivo delle transazioni).

Tra le argomentazioni a favore che hanno condotto al varo di tale tributo va ricordata l'opinione di Cerini-Frasca-Paladini (1994) secondo i quali l'imposta sul valore aggiunto ha minori effetti inflazionistici rispetto sia a una fiscalizzazione coperta con IVA, sia a un'imposta monofase al consumo, che su una combinazione di IVA e accise. Ciò in quanto

⁷⁷ Questo principio si trova alla base di diversi tipi di imposte locali sulle attività produttive: la Gewerbesteuer applicata in Germania, la Taxe professionnelle francese, la Council tax e le precedenti Non-domestic rates in Inghilterra, senza dimenticare la precedente esperienza dell'ICIAP nel nostro paese; si veda Gallo, 1999.

⁷⁸ Per i riferimenti precisi cfr. Gallo, cit.



L'IRAP non è un'imposta sul consumo essendo versata sul risultato complessivo dell'attività produttiva con effetti minori sui prezzi.

Infine, la Commissione presieduta dal Prof. Franco Gallo nel marzo del 1996 (Ministero delle Finanze, 1996) propose l'istituzione di un'Imposta regionale sulle attività produttive (IREP) nel rapporto finale "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale" ritenendo necessario:

- sostituire il finanziamento della sanità, basato sui contributi sanitari e sulla tassa sulla salute, con una nuova imposta;
- dotare le Regioni di un tributo proprio di rilevante importanza quantitativa, in modo da potenziare la loro autonomia finanziaria;
- razionalizzare e semplificare il prelievo sulle imprese e sul lavoro, sostituendo ad una pluralità di tributi e contributi una sola imposta.

2. PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

L'imposta regionale sulle attività produttive ha modificato in modo significativo il sistema tributario italiano inserendo una certa razionalizzazione nel sistema dei tributi locali cercando di dotare le Regioni e gli altri enti locali di una maggiore autonomia di bilancio rivolta ad un decentramento fiscale.

Il medesimo decreto istitutivo ha previsto l'abolizione dell'ILOR, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, della tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA, dell'ICIAP, nonché dei contributi per il servizio sanitario nazionale e di altri contributi minori. L'IRAP è una imposta *reale, proporzionale, locale ed indeducibile*.

Imposta REALE

In quanto colpisce il valore della produzione netta derivante dall'esercizio abituale di una attività di impresa, arte o professione, indipendentemente dalle condizioni economiche, personali o familiari dei soggetti passivi.

Imposta PROPORZIONALE

In quanto la sua aliquota è costante, ossia non cambia al variare del valore della produzione.

Imposta LOCALE

In quanto si applica alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione ed il gettito spetta alla Regione nel cui territorio il prodotto netto è realizzato.

Imposta INDEDUCIBILE

In quanto non può essere portata in deduzione della base imponibile dell'imposta sui redditi.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale, nel territorio delle Regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla produzione di servizi. Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività sopra indicate.

Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le società di cui all'art. 73 D.P.R. 917/86 ovvero:

- ❑ le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- ❑ le società in nome collettivo e in accomandita semplice, le società di armamento, le società di fatto e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- ❑ gli imprenditori individuali, le persone fisiche esercenti arti e professioni, le società semplici e le imprese familiari, i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi



quelli che, per il ridotto volume d'affari, sono esonerati dagli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli organi e le amministrazioni dello Stato, nonché le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Non sono soggetti passivi di imposta:

- i fondi comuni di investimento mobiliare aperti di diritto internazionale e i fondi comuni di investimento immobiliare chiusi;
- i fondi pensione;
- i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) previsti dal regolamento CE n. 2137/85 le cui norme applicative sono contenute nel decreto legislativo 23 luglio 1991 n. 240.

2.1 Determinazione della base imponibile

L'IRAP si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. Ciò significa che per le società tenute alla stesura del bilancio la base imponibile dell'IRAP è determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lett. A) dell'art. 2425 c.c. e somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10 lett. a), b)11, 14 della lett. b) del medesimo comma ovvero: costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, costi di servizi, spese di godimento dei beni di terzi, ammortamenti e svalutazioni relativi ad immobilizzazioni immateriali e materiali, variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, oneri diversi di gestione. Per coloro che non sono tenuti alla redazione del bilancio, la base imponibile è sempre data dalla differenza tra proventi e ricavi riclassificati nelle voci del valore della produzione e costi classificabili nei numeri 6, 7, 8, 10, 11 e 14.

Tuttavia i componenti formativi della base imponibile si assumono con le regole previste per le imposte sui redditi, con conseguenti variazioni in aumento e diminuzione.

Esiste pertanto uno stretto rapporto tra conto economico-imponibile IRES e valore della produzione netta assoggettabile all'IRAP.

In particolare:

- a) le poste di conto economico che rilevano ai fini IRES rilevano anche ai fini IRAP ad esempio in termini di imputazione temporale (es. spese di rappresentanza deducibili per un terzo in cinque esercizi, ovvero le spese di manutenzione le quali si deducono in proporzione al valore dei cespiti di proprietà che potenzialmente potrebbero essere oggetto di manutenzione);
- b) alcune poste che rilevano ai fini IRES non rilevano ai fini IRAP. Quali
 - b.1 i costi relativi al personale indicati nell'art. 2425 lett. b) numeri 9 e 14 c.c. (salari, stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto e di quiescenza e altri);
 - b.2 i costi per servizi, limitatamente ai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative e per collaborazioni occasionali;
 - b.3 i compensi per prestazioni assimilate a quelle di lavoro dipendente;
 - b.4 gli utili erogati agli associati in partecipazione;
 - b.5 gli interessi passivi contenuti nei canoni leasing stessi;
 - b.6 le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti⁷⁹.
- c) vi è poi una terza categoria di componenti che concorrono alla formazione dell'imponibile IRES ma non sono compresi nel valore della produzione netta soggetta ad

⁷⁹ L'indeducibilità delle perdite su crediti deriva dal fatto che esse rappresentano un fenomeno successivo alla produzione.



IRAP tenuto conto che non figurano nel conto economico (v. rendita catastale degli immobili), ovvero, per espressa previsione di legge, ne sono esclusi: plus-minusvalenze straordinarie derivanti ad esempio da cessioni di aziende.

Sono viceversa ammessi in deduzione:

- i contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti e disabili;
- le spese relative ai contratti di formazione lavoro;
- le indennità di trasferta dei dipendenti per le imprese di autotrasporto (deducibilità parziale);
- 2000,00 euro per ciascun lavoratore dipendente impiegato nell'anno con un massimo di cinque in caso di componenti positivi non superiori nel periodo di imposta a 400 mila euro.

A partire dal 2005 inoltre (art. 1, comma 347 della finanziaria per l'anno 2005) sono state introdotte delle novità in materia di base imponibile secondo le quali è stata incrementata la deduzione forfettaria per imprese e professionisti con base imponibile non superiore a 180.999,91 euro, oltre alla deduzione del personale impiegato nella ricerca ed alla riduzione legata all'incremento occupazionale aziendale a valere dal 2006 qualora venga approvata dalla Commissione Europea.

Al riguardo si rinvia al successivo punto 6.1. dove vengono richiamate le novità normative.

2.2 *Aliquote applicabili*

L'aliquota ordinaria IRAP per i soggetti privati è il 4,25%, mentre nei confronti delle amministrazioni pubbliche le aliquote è pari all'8,5% ed è applicata sulle retribuzioni annue corrisposte ai dipendenti. Al riguardo si rinvia al successivo punto 5 relativo alle amministrazioni pubbliche.

Per quanto concerne i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca:

- per il periodo di imposta in corso all'1.1.98 e per i sei successivi l'aliquota è stata stabilita nella misura dell'1,9%;
- per il periodo di imposta in corso all'1.1.05-3,75%.

Per il settore bancario ed assicurativo l'aliquota è stata applicata in modo decrescente nel corso degli anni passando dal 5,40% per il 1998/1999/2000 al 5% per il periodo in corso al 1.1.2001 ed al 4,74% per il periodo di imposta in corso al 1.1.2002 con applicazione a partire dal periodo di imposta in corso al 1.1.2003 dell'aliquota ordinaria 4,25%.

2.3 *Modalità e termini di pagamento*

La normativa statale ha stabilito le aliquote concedendo alle Regioni la possibilità di variarle per tipologia di attività di un punto percentuale.

Il versamento deve essere effettuato entro le scadenze previste per le imposte sui redditi, mediante modello F24 in banca o in posta o presso gli sportelli del concessionario del servizio di riscossione dei tributi.

I codici tributo sono:

3800 - IRAP a saldo

3812 - IRAP primo acconto

3813 - IRAP secondo acconto o acconto in unica soluzione

3805 - interessi sul pagamento dilazionato per i tributi regionali

il codice per la regione Piemonte è 39.



Per le amministrazioni statali vi sono regole particolari per il versamento ed al riguardo si rinvia al successivo punto 5.

Qualora si effettui un pagamento in ritardo è possibile usufruire del ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, attraverso il quale spontaneamente si regolarizza il ritardato versamento attraverso il pagamento di sanzioni ridotte e di interessi legali.

3. DICHIARAZIONI – ANALISI DELLE MODALITÀ DI INVIO E DISAMINA DELLE DICHIARAZIONI MULTIPLE

Modalità di presentazione e di invio

Le modalità di presentazione e di invio contenute nelle istruzioni sono state modificate nel corso dei vari esercizi ed in particolare a far data dal modello UNICO 2001 rispetto alle precedenti dichiarazioni.

In particolare, sino al modello UNICO 2000 la presentazione consisteva nella sua consegna, entro il 30 giugno, alle agenzie postali, agli sportelli bancari ed agli intermediari abilitati. La dichiarazione si considerava presentata nel giorno in cui veniva consegnata dal contribuente ad uno dei soggetti sopra specificati. La trasmissione telematica da parte dei soggetti abilitati doveva avvenire entro il 31 ottobre.

Con la predisposizione delle dichiarazioni UNICO 2001 l'Agenzia delle entrate ha iniziato a ricevere le dichiarazioni dei contribuenti tramite il servizio telematico ENTRATEL o INTERNET, attraverso intermediari abilitati senza poter usufruire della possibilità di consegnare le dichiarazioni alle agenzie postali ovvero alle banche.

Al di là delle modalità di consegna o trasmissione, la problematica inerente alle dichiarazioni multiple, rende necessario effettuare la seguente suddivisione che è stata alla base dei criteri utilizzati per l'eliminazione delle doppie dichiarazioni negli archivi utilizzati in questa ricerca:

- 1) DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA: viene inviata una prima dichiarazione seguita da una successiva. Nell'invio telematico successivo deve essere indicato il numero di protocollo della dichiarazione da annullare, in tal modo il sistema scarta la prima dichiarazione **automaticamente**, per cui non si possono riscontrare due dichiarazioni.
- 2) DICHIARAZIONE CORRETTIVA NEI TERMINI: entro i termini naturali di presentazione viene inviata una nuova dichiarazione nella quale viene barrata la casella CORRETTIVA NEI TERMINI. Quest'ultima dichiarazione sostituisce in toto la precedente, pertanto occorre prendere in considerazione la correttiva.
- 3) DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo, è possibile inviare una seconda dichiarazione barrando la casella integrativa. La dichiarazione da prendere in considerazione è proprio l'integrativa.
- 4) DICHIARAZIONE DOPPIE: si tratta di dichiarazioni presentate senza aver indicato né CORRETTIVA né INTEGRATIVA ovvero senza che si sia indicato un protocollo da annullare.

Il Ministero via ENTRATEL segnala l'anomalia e chiede all'intermediario di indicare quale delle due sia da annullare. È probabile che si tratti di una dichiarazione inviata 2 volte per errore; attualmente in questo caso il sistema scarta il file segnalando: *Dichiarazione già trasmessa il ----- con prot. N.* Nel 1999/2000 invece il Ministero chiedeva spiegazioni. Qualora tuttavia l'intermediario (agenzia postale-banca ecc...) non abbia all'epoca provveduto a segnalare al Ministero quale sia la dichiarazione corretta si considera tale la più recente leggendo il numero del protocollo.



4. TRATTAMENTO DELLA RIPARTIZIONE REGIONALE DELLA BASE IMPONIBILE

L'applicazione dell'IRAP si basa sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. Qualora l'attività venga esercitata in più Regioni, la base imponibile va ripartita in proporzione alle retribuzioni corrisposte al personale compresi i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi, inclusi gli utili erogati agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro.

Tuttavia, la ripartizione dell'imponibile è ammessa e concessa nel caso in cui il personale sia addetto con continuità a stabilimenti operanti nel territorio della regione per almeno tre mesi. In caso contrario il valore della produzione si considera prodotto nella regione nella quale la società ha il proprio domicilio fiscale.

La ripartizione della base imponibile per le Banche (fatta eccezione per la Banca d'Italia) le imprese di assicurazione e per le imprese agricole deve essere effettuata sulla base di parametri diversi:

- per le Banche, in proporzione ai depositi in denaro e in titoli, nonché agli impieghi presso gli uffici ubicati nel territorio di ciascuna regione;
- per le Assicurazioni, in proporzione ai premi raccolti presso gli uffici del territorio di ciascuna regione;
- per le Imprese Agricole, in proporzione all'estensione dei terreni ubicati nelle singole regioni.

La ripartizione regionale del valore della produzione netta va effettuata distintamente a seconda dell'aliquota da applicare, pertanto il metodo di calcolo, rimasto invariato nel corso degli anni, è il seguente: il riparto va effettuato in misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti, rispettivamente, al personale dipendente, ai Co.Co.Pro e agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro.

I cambiamenti dall'UNICO 2000 all'UNICO 2001 riguardano soltanto la compilazione del modello.

In particolare:

UNICO 2000 riferito all'anno di imposta 1999

Per le persone fisiche lo schema di calcolo è:

COMPONENTI POSITIVI

- COMPONENTI NEGATIVI

- DEDUZIONI ART. 11 comma 1 (contributi INAIL – apprendisti, disabili – contratti di formazione)

= VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

METODO DI RIPARTIZIONE

1) si indica l'ammontare complessivo delle retribuzioni

2) si depura il valore della produzione netta della parte prodotta all'estero



VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA ITALIANA

3) si divide il valore tra le varie aliquote

4) RIPARTIZIONE \Rightarrow per ciascuna regione:



VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA

- RIDUZIONE PER ESENZIONE ILOR
= IMPONIBILE NETTO
PER ALIQUOTA
= IMPOSTA LORDA
- DETRAZIONE SPETTANTE DI IMPOSTA 2000
= **IMPOSTA NETTA**

UNICO 2001 riferito all'anno di imposta 2000

Le differenze rispetto all'UNICO 2000 sono le seguenti:

- 1) occorre anzitutto depurare il valore della produzione netta della parte estera mentre solo successivamente occorre indicare l'ammontare complessivo delle retribuzioni;
- 2) non vengono più riportate le due colonne dell'imposta lorda e netta in quanto scompare la detrazione ex art. 17, comma 3°.

Pertanto, il quadro relativo all'anno 2000, poiché non viene più evidenziata la differenza tra imposta lorda e netta, risulta compilato in modo diverso rispetto al modello relativo al 1999.

Per le **società di capitali** le differenze significative sono riportate nelle sezioni V e VI. Nella sezione V viene introdotta nel 2001 l'ulteriore detrazione di cui al comma 4 bis dell'art. 12 del D.Lgs. n. 446, mentre nella sezione VI scompaiono nell'UNICO 2001 le colonne relative all'imposta lorda ed alla detrazione art. 17, comma 3 D.Lgs. n. 446.

Per le **società di persone** la differenza principale è riportata nella sezione V nella quale nell'UNICO 2001 non viene più riportata la distinzione tra imposta lorda e netta.

Per gli **enti non commerciali** l'UNICO 2001 riporta la sezione VI relativa alla determinazione del valore della produzione netta, mentre nella sezione VII della ripartizione della base imponibile scompare anche qui la colonna imposta lorda e la colonna relativa alla detrazione ex Art. 17 comma 3.

Tuttavia occorre precisare che le modalità di ripartizione tra le varie Regioni e l'obbligatorietà della compilazione del quadro relativo ai diversi enti non sono state modificate nel corso degli anni.

5. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE PER LE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

L'IRAP per le AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE e per gli ENTI PUBBLICI si applica su una base imponibile composta dalle retribuzioni corrisposte al personale dipendente ed ammonta all'8,5%; qualora le Amministrazioni esercitino anche un'attività commerciale si applica il metodo di calcolo standard.

Il versamento dell'imposta determinata con il metodo retributivo deve essere effettuata con acconti mensili pari all'8,5% degli stipendi e degli emolumenti corrisposti nel mese precedente.

Il versamento dell'imposta determinata con il metodo non retributivo deve essere effettuato mediante acconti da erogare alle scadenze previste per le imposte sui redditi.

Il versamento del saldo deve essere effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione IRAP.



L'imposta è dovuta alla Regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato o il servizio viene offerto.

Tale imposta risulta solo a carico del datore di lavoro con effettuazione del versamento da parte del Centro di Latina mediante emissione di ordini collettivi di pagamento, tratti su pertinenti capitoli di bilancio riservati all'IRAP estinguibili mediante accredito negli appositi conti correnti postali aperti ai sensi del decreto interministeriale di cui all'art. 40 del D. Lgs. N. 446/1997.

Il modello IRAP UNICO deve essere compilato dai seguenti soggetti:

- ENTI PUBBLICI qualificati ai fini delle imposte sui redditi quali ENTI COMMERCIALI in quanto aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Questi ultimi presentano la dichiarazione all'interno dell'UNICO ENTI COMMERCIALI;
- ENTI PUBBLICI qualificati ai fini delle imposte sui redditi quali ENTI NON COMMERCIALI i quali presentano la dichiarazione IRAP insieme al modello UNICO ENTI NON COMMERCIALI;
- PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI – di cui all'art. 88 TUIR – le quali non presentano la dichiarazione dei redditi ma presentano comunque la dichiarazione IRAP allegandola al frontespizio del modello UNICO, attraverso i soggetti che emettono i provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'IRAP.

Conseguentemente i dati dell'IRAP delle Pubbliche Amministrazioni sono contenuti nelle dichiarazioni UNICO ENTI COMMERCIALI ovvero UNICO ENTI NON COMMERCIALI.

Qualora le Amministrazioni vengano gestite con pagamenti telematici la dichiarazione IRAP viene predisposta annualmente, entro il 30 giugno, direttamente dal C.E.S.S.I.I. di Latina per la parte delle retribuzioni principali, mentre per le retribuzioni accessorie, devono provvedere i singoli Uffici che hanno effettuato il pagamento.

Per tutte le altre Amministrazioni Centrali, per le quali il pagamento si effettua con mandato informatico, la dichiarazione viene predisposta e prodotta dalle singole amministrazioni sulla base dei dati trasmessi dal C.E.S.S.I.I. di Latina.

6. EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA

L'IRAP è stata oggetto di continue correzioni sin dal 1999 ove con il D. Lgs. 506/1999 tendente ad inserire delle disposizioni che garantissero un adeguamento dell'imposta alle espressioni contabili racchiuse nell'art. 2425 del codice civile. Sono stati aggiunti ai componenti di reddito modificati con le variazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi i seguenti elementi di significato esclusivamente fiscale:

- a) il valore normale dei beni propri dell'impresa destinati all'autoconsumo e a finalità estranee all'attività (art. n. 53 comma 2 del D.P.R. 917/1986);
- b) le plusvalenze relative ai beni diversi da quelli produttori di ricavi destinati all'autoconsumo o a finalità estranee all'attività (art. 54 comma 1 lett. d) D.P.R. 917/1986);
- c) le differenze tra i corrispettivi effettivi e valori normali relative ad operazioni di *transfer pricing* con controllate o collegate residenti.

Accanto al D. Lgs. 506/1999, il decreto legislativo n. 176 del 10.6.1999 introduce un allargamento della base imponibile tanto da far concorrere alle medesime gli accantonamenti di cui ai numeri 12 e 13 della lett. b) dell'art. 2425 prima esclusi.

Vengono inoltre ricomprese nella base imponibile le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, nonché i contributi sia in conto esercizio che aventi natura straordinaria. Gli unici contributi esclusi sono quelli correlati a componenti negative non ammesse in deduzione. Viene quindi chiamato in causa il principio di correlazione secondo il quale vengono esclusi dal valore della produzione gli



elementi positivi o negativi rapportati e specificamente collegati ad elementi di reddito irrilevanti per l'IRAP.

Successivamente, a titolo esemplificativo e non esaustivo, con la legge 27.12.2002 n. 289 (legge finanziaria dell'anno 2003), all'art. 5 vengono dettate delle modifiche in ambito IRAP aventi come fine la diminuzione della pressione fiscale. In particolare, la disposizione introduce delle riduzioni in materia di costo del lavoro, ove l'ambito soggettivo coinvolge tutti i soggetti passivi di IRAP, fatta eccezione per le Amministrazioni Pubbliche, mentre l'ambito applicativo si limita a coloro i quali possiedono una base imponibile IRAP non superiore ad euro 180.999,91 e componenti positivi ragguagliati ad anno solare e rilevanti ai fini del valore della produzione inferiore a euro 400.000,00.

Tale deduzione viene riconosciuta in euro 2.000,00 per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta fino ad un massimo di lavoratori pari a 5, fatta eccezione per gli apprendisti, i disabili e i soggetti assunti in contratti di formazione lavoro, e deve essere ragguagliata alla durata del rapporto di lavoro.

Una ulteriore modifica si riferisce alla integrale deducibilità del costo per i dipendenti assunti in contratto di formazione lavoro, mentre l'adeguamento agli studi di settore per l'anno 2003 è irrilevante ai fini IRAP.

Successivamente con la finanziaria del 2004, l'art. 2 comma 21, della legge 350/2003 congela anche per il 2004 gli aumenti delle:

- addizionali regionali e comunali IRPEF;
- aliquote IRAP.

La sospensione dei suddetti aumenti è avvenuta in attesa che tra Stato, Regioni ed Enti locali si raggiunga un accordo sui *meccanismi strutturali del federalismo fiscale*.

Tale sospensione vale per le delibere successive al 29.9.02 e che non siano confermatrice delle aliquote in vigore per l'anno 2002.

7. RECENTI DISPOSIZIONI LEGISLATIVE*

Disposizioni legislative

Nuove regole vengono dettate dall'art. 1 comma 347 della finanziaria del 2005 in materia di determinazione della base imponibile IRAP e delle deduzioni fiscali.

Ricordiamo che le precedenti regole di determinazione del valore della produzione netta prevedevano già delle riduzioni legate al costo del lavoro. Basti pensare al costo per apprendisti e contratti di formazione, alla deduzione dei 2000,00 euro per ogni dipendente sino ad un massimo di cinque ed alla deducibilità delle spese di trasferta per i dipendenti delle imprese di autotrasporto. Accanto a queste si sono aggiunte con la finanziaria la deduzione del costo del personale inserito nella ricerca e sviluppo, oltre alla deduzione per incremento occupazionale⁸⁰.

Tali novità, che avranno effetto dalla dichiarazione del 2006, si possono così sintetizzare:

- **investimenti in ricerca e sviluppo – benefici**

Le imprese e i professionisti che investiranno nella ricerca e sviluppo potranno diminuire la base imponibile, per il calcolo dell'imposta, dei costi sostenuti per il personale impiegato in tale settore.

Anche i consorzi di imprese appositamente costituiti per la realizzazione di ricerca e sviluppo potranno portare in deduzione i costi del personale impiegato.

Sarà tuttavia necessaria una certificazione che attesti che le spese sono state effettivamente sostenute per la realizzazione dei citati programmi.

* Aggiornato al Maggio 2005.

⁸⁰ Per la deduzione dell'incremento occupazionale occorre il parere favorevole della Commissione Europea.



L'attestazione deve essere sottoscritta dal Presidente del Collegio Sindacale o in mancanza, da un revisore dei conti, da un professionista iscritto negli albi dei dottori Commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, dei consulenti del lavoro, o dal responsabile di un centro di assistenza fiscale.

- **Deduzione per le nuove assunzioni**

Le imprese ed i professionisti e tutti i soggetti IRAP, che incrementeranno nel corso del 2005 la loro base occupazionale con assunzioni a tempo indeterminato, potranno abbattere la base imponibile IRAP di un importo massimo di 20 mila euro l'anno per ogni dipendente assunto e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale.

Per poter usufruire della deduzione occorre che si verifichino due condizioni:

1 – deve esistere un incremento del numero dei lavoratori a tempo indeterminato rispetto al numero di quelli assunti con lo stesso tipo di contratto mediamente occupati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2004. Tale incremento potrà valere solo per i primi tre periodi di imposta (cioè per il triennio 2005/2007). A partire dal 2007 invece l'incremento occupazionale si calcolerà nei limiti massimi della media dell'incremento raggiunto nel predetto triennio.

L'incremento occupazionale deve essere valutato al netto delle diminuzioni occupazionali che si sono eventualmente verificate in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso progetto. In caso di impresa di nuova costituzione non rilevano gli incrementi derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie.

Nel caso in cui una impresa subentri ad una altra nella gestione di un servizio pubblico, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero dei lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Per gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e per le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato la base occupazionale agevolabile è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato, impiegato nell'attività commerciale, e la deduzione spetta solo con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività;

2 – poiché la disposizione prevede che la deduzione è comunque riconosciuta entro i limiti dell'incremento complessivo del costo del personale, classificabile nel conto economico del bilancio (art. 2425, I° comma, lett. B numeri 9 e 14 del c.c.), è necessario avere un incremento del costo del personale costituito da salari, stipendi, oneri sociali, tfr trattamento di quiescenza.

Occorre ricordare comunque che le deduzioni previste per l'incremento del numero dei dipendenti si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui arriverà l'autorizzazione da parte della commissione europea.

Deduzione forfettaria

La finanziaria per l'anno 2005 ha aumentato, per tutti i contribuenti con base imponibile inferiore a 180.999,91 euro, la deduzione forfettaria prevista dall'art. 11 comma 4 bis, del D.Lgs. 446/97.

Tabella delle deduzioni

<i>Base imponibile</i>	<i>Deduzione</i>
Non superiore a 180.759,91 euro	8.000 euro
Superiore a 180.759,91 e fino a 180.839,91 euro	6.000 euro
Superiore a 180.839,91 e fino a 180.919,91 euro	4.000 euro
Superiore a 180.919,91 e fino a 180.999,91 euro	2.000 euro



La finanziaria 2005 all'art. 8 prevede attualmente il blocco delle addizionali IRPEF di Regioni, Provincie e Comuni e della maggiorazione IRAP per gli anni 2005 e 2006.

Inoltre per effetto della presumibile introduzione a regime dell'adeguamento spontaneo senza sanzioni e senza interessi al maggior valore desunto dallo studio di settore vi sarà un incremento della base imponibile in quanto l'adeguamento vale anche ai fini dell'IRAP. La mancata congruità legittima l'ufficio ad emettere l'accertamento basato sugli studi a prescindere dal regime contabile adottato, semplificato o ordinario. Scompare quindi la protezione prevista dai soppressi commi 2 e 3 dell'art. 10 della legge 146/1998, in base ai quali nei confronti delle imprese in contabilità ordinaria e per tutti gli esercenti arti e professioni gli accertamenti sulla base degli studi di settore potevano essere effettuati solo in caso di contabilità inattendibile o quando l'ammontare dei compensi o ricavi determinabili sulla base degli studi fosse stato superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati in almeno due su tre periodi di imposta consecutivi considerati. Dal 2004 non esiste più questa distinzione tra imprese in ordinaria o altri contribuenti in regime semplificato.

8. GIURISPRUDENZA: CONSIDERAZIONI IN TEMA DI RIMBORSO IRAP

Fin dalla sua introduzione avvenuta con il D.Lgs n. 446/1977 l'IRAP è stata accompagnata da numerose polemiche derivanti dal fatto che le varie categorie produttive e destinatarie della citata imposta l'hanno per lo più considerata un doppione dell'IVA in aggiunta al consistente carico fiscale già esistente.

L'IRAP si applica in presenza di "un esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". È evidente che l'applicazione della citata imposta alle varie categorie ha determinato la reazione di coloro i quali pur essendo produttori di servizi o di beni non possono essere paragonati in termini di dimensioni – investimenti e risorse alle industrie o alle reti di servizi diffuse su scala interregionale. I liberi professionisti, gli agenti di commercio e le altre figure ad essi equiparabili hanno quindi intrapreso delle azioni legali e iniziative sponsorizzate dalle rispettive associazioni di categoria. Accanto a queste categorie anche i soggetti economicamente più forti hanno espresso delle perplessità e sostenuto l'illegittimità dell'IRAP.

Da un punto di vista giurisprudenziale un primo importante riscontro si è avuto nella sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, secondo la quale a conferma dei dubbi di illegittimità dell'IRAP, la medesima non si applica ai lavoratori autonomi che esercitano la propria attività in assenza di una effettiva organizzazione di mezzi produttivi (sedi, macchinari, beni strumentali) e risorse umane.

Tale sentenza sancendo che l'esercizio di una professione autonoma non configura necessariamente la presenza di mezzi organizzati, ha prodotto una puntuale giurisprudenza di merito costituita da innumerevoli pronunce delle Commissioni Tributarie provinciali a favore di contribuenti privi di un'autonoma organizzazione di mezzi e che non si avvalgono di lavoro altrui.

La Corte Costituzionale ne ha riconosciuto l'inapplicabilità laddove difettino i necessari elementi di organizzazione, precisando che la verifica di tali circostanze rappresenta un accertamento di mero fatto, di competenza dei giudici speciali provinciali e regionali.

Tra le varie sentenze favorevoli ai contribuenti basti citare a puro titolo esemplificativo:

- la Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 25/1/01 ha dichiarato che qualora il professionista sia in grado di dimostrare l'assenza dell'organizzazione di mezzi e capitali l'IRAP non deve essere applicata;



- la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna con sentenza del 9 maggio 2003 n. 316 stabilisce che “un’autonoma organizzazione può essere riscontrata solo in relazione alla possibilità di esercizio di prerogative da parte del titolare dell’organizzazione stessa che non ammettano facoltà di limitazione o interferenze da parte di altri”;
- la Commissione Tributaria Regionale di Reggio Emilia, Sez. staccata di Parma, con sentenza del 13 marzo 2003, n. 11, ha dato un’interpretazione di maggior favore stabilendo che “il profilo organizzativo dell’attività professionale non costituisce requisito qualificante dell’attività di un libero professionista iscritto ad una professione “protetta” poiché, complesso o meno che sia tale profilo organizzativo, l’attività non potrà mai svolgersi senza la presenza personale del professionista abilitato e la struttura organizzativa da sola non potrà mai supplire alla sua assenza personale. L’attività professionale, pertanto, non integra il presupposto dell’IRAP per carenza di autonoma organizzazione”.

Posizioni contrarie sono state espresse in modo isolato pertanto non si ritiene significativo riprodurle.

Il concetto di autonoma organizzazione viene inteso dall’Amministrazione Finanziaria come un modo per escludere dall’applicazione dell’IRAP quelle attività che non sono esercitate mediante autonoma organizzazione dal soggetto interessato come ad esempio le collaborazioni coordinate e continuative. Al contrario la Cassazione riconosce la possibilità che esista una fattispecie di lavoro autonomo svolto abitualmente anche in assenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui.

Tuttavia sarebbe auspicabile che il legislatore definisse in modo preciso il concetto di autonoma organizzazione (nel senso di definire quanti e quali beni strumentali e dipendenti si debbano avere per rappresentare una attività autonomamente organizzata) definizione alla quale attualmente sono demandate di volta in volta le Commissioni Tributarie in sede giurisprudenziale.

Con sentenza della Corte di Cassazione n. 21203 depositata il 5.11.2004, è stato riconosciuto definitivamente il diritto al rimborso dell’IRAP per un professionista. Si tratta della prima sentenza della Massima Corte sull’esclusione dei piccoli studi professionali dall’IRAP.

Nel frattempo si è tenuta il 16 novembre 2004 la prima udienza presso la Corte di Giustizia europea in merito alla compatibilità della disciplina dell’IRAP con la normativa comunitaria. La medesima Corte dovrà pronunciarsi nei prossimi mesi sulla base della domanda di pronuncia pregiudiziale della Commissione Tributaria Provinciale di Cremona sulla compatibilità dell’IRAP con la VI Direttiva CEE. Sulla base della citata direttiva gli Stati membri dell’Unione non possono introdurre tasse o aliquote che vadano a incidere sulla cifra d’affari. In altri termini, l’IRAP violerebbe il principio teso a impedire le misure fiscali che si rivelino simili all’IVA, perché riferite anch’esse al valore aggiunto e intese come imposte generali e proporzionali. Nel dibattito ha espresso il proprio parere anche il Servizio Giuridico della Commissione Europea, con un documento in cui ha esposto alla Corte di Giustizia Europea le motivazioni per cui ritiene l’IRAP incompatibile con la normativa comunitaria.

La decisione della Corte di giustizia verrà assunta sulla base delle conclusioni dell’Avvocato generale della Corte Europea del Lussemburgo Francis Geffroy JACOBS depositate il 18 marzo 2005 secondo il quale l’IRAP è incompatibile con il diritto comunitario in quanto troppo simile all’IVA.

In genere, le sentenze della Corte di Giustizia Europea non si discostano dalle conclusioni dell’Avvocato Generale ed hanno effetto retroattivo: pertanto si dovrebbe poter ricevere il rimborso di quanto versato.



Tuttavia una simile soluzione avrebbe per l'Erario (l'IRAP procura un gettito allo Stato Italiano pari a 33-34 miliardi di euro all'anno) un effetto devastante. Conseguentemente l'Avvocato stesso chiede che la sentenza non abbia effetti retroattivi, ma successivi e precisamente decorrenti da una data futura che lasci tempo sufficiente all'adozione di una nuova normativa.

In considerazione della illegittimità dell'IRAP, non ancora peraltro definitivamente sancita dalla Corte di Giustizia Europea, i contribuenti possono inoltrare al proprio Centro di Servizio delle imposte nel termine di 48 mesi dal versamento dell'imposta un'istanza di rimborso in carta semplice, a mezzo raccomandata o a mani, cui allegare le ricevute dei versamenti effettuati.

Una volta presentata istanza di rimborso, in base all'art. 21 del D.Lgs. 546/1992 il contribuente potrà adire alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente entro il termine di 10 anni dalla data di presentazione del ricorso qualora l'ufficio si avvalga del principio del silenzio – rifiuto ovvero notifici un provvedimento di rigetto.

Il ricorso dovrà essere notificato al soggetto legittimato a stare in giudizio ai sensi dell'art. 10 del D. Lgs. 546/1992, ovvero l'ente impositore dal quale promana l'atto impugnato, che assumerà in giudizio la posizione del resistente.

Le motivazioni a base del ricorso che possono essere fatte valere potrebbero essere:

- 1) l'IRAP non colpisce né il reddito né il consumo, né il patrimonio, bensì colpisce uno speciale indice di capacità contributiva che viene individuato “nell'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni e servizi” (valore aggiunto prodotto);
- 2) l'IRAP è una imposta che assoggetta a tassazione il semplice possesso dei fattori produttivi organizzati dall'imprenditore o dal lavoratore autonomo, in capo a colui che di tali fattori è il dominus;
- 3) il legislatore con l'IRAP ha inteso sostituire alcuni prelievi anteriori fra cui, in particolare, l'imposta patrimoniale e l'imposta locale sul reddito, alla quale erano soggetti anche i professionisti esclusi in un secondo momento;
- 4) con l'istituzione dell'IRAP il Legislatore Delegante ha poi posto in essere, contro ogni evidenza giuridica e di fatto, una totale equiparazione tra impresa e lavoro autonomo, aggravando la condizione fiscale dei lavoratori autonomi che non pagavano l'ILOR;
- 5) l'IRAP attua una discriminazione qualitativa a danno del fattore lavoro non consentendone la deducibilità in contrasto con i valori costituzionali che assegnano al lavoro un ruolo di preminenza e conseguente massima tutela;
- 6) l'IRAP è una imposta indeducibile dal reddito soggetto ad IRES pur avendo quale presupposto impositivo “l'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni e servizi”.

9. CRITICHE E ASPETTI POSITIVI DELL'IRAP

L'imposta introdotta con lo scopo di semplificare e razionalizzare la finanza pubblica ha sostituito, come già precisato, tutta una serie di tributi. Essa è risultata molto controversa dando origine sia a critiche che apprezzamenti.

CRITICHE

Tra le critiche possiamo riscontrare:

- il gettito IRAP è stato destinato a finanziare il sistema sanitario nazionale, contravvenendo al principio del beneficio;



- il tributo è praticamente una tassa sul lavoro in quanto aumenta di fatto il costo del personale; discrimina il fattore “lavoro” a vantaggio del fattore “beni strumentali”, quindi favorisce la delocalizzazione all'estero delle imprese;
- è un freno alla volontà di crescita e sviluppo delle imprese, non incentiva l'indebitamento, in quanto non permette la deducibilità degli interessi passivi;
- poiché l'imposta è indeducibile e si calcola su una base imponibile molto diversa dall'utile di bilancio anche in esercizi in perdita l'impresa può pagare l'IRAP;
- obbliga gli imprenditori e i professionisti ad effettuare delle scelte aziendali o produttive che consentano un contenimento dell'imposta, mutando ad esempio la natura delle voci di costo;
- l'IRAP è illegittima costituzionalmente, ciò in quanto sembra in netto contrasto con la dimensione personale del principio della capacità contributiva affermato dall'art. 53 della Costituzione che rappresenta il presupposto fondamentale cui va collegato il prelievo impositivo oltre che un limite sostanziale alle scelte discrezionali del legislatore;
- la legittimità dell'IRAP viene messa in discussione dalla normativa comunitaria che vieta con la sesta direttiva CEE l'istituzione di nuovi tributi che presentino i connotati dell'IVA;
- l'IRAP discrimina tra lavoro autonomo e lavoro subordinato disattendendo quello che è l'insegnamento della Corte Costituzionale la quale con la storica sentenza n. 42 del 1980 aveva esplicitamente affermato che “ogni discriminazione tra lavoro autonomo e lavoro dipendente è illegittima poiché sotto il profilo qualitativo i redditi professionali sono redditi di puro lavoro, al pari di quelli da lavoro dipendente, e non già redditi misti di capitale e lavoro al pari di quelli di impresa”;
- la semplificazione tanto auspicata è stata disattesa dall'esigenza di redigere una dichiarazione IRAP slegata rispetto alla dichiarazione dei redditi e dal bilancio. Il peso di redigere un'ulteriore dichiarazione compensa in parte il minor peso delle varie imposte abolite in termini di adempimenti;
- in termini di occupazione alcune imprese per evitare l'IRAP impongono l'apertura della partita IVA ai loro collaboratori, concedendo il lavoro in out-sourcing;
- essendo l'IRAP indeducibile il carico fiscale aumenta, pertanto l'aliquota del 4,25% è solo nominale e non reale.

APPREZZAMENTI

Il legislatore nell'introdurre tale imposta ha accolto alcune generali istanze di riforma cercando di raggiungere i seguenti obiettivi:

- 1) semplificazione e autonomia delle Regioni. Basti pensare che l'eliminazione delle varie imposte sostituite ha indubbiamente semplificato il sistema di tassazione delle imprese. Inoltre alle Regioni è stato assegnato un tributo proprio. Sono stati eliminati prelievi quali i contributi sanitari ritenuti impropri tanto da essere oggetto di interventi di fiscalizzazione, altri come l'ILOR ritenuta illegittima, altri temporanei come l'imposta sul patrimonio netto;
- 2) ampliamento delle basi imponibili onde poter consentire l'applicazione di una aliquota bassa. L'ampliamento della base imponibile cerca di garantire una minore interferenza del sistema fiscale nelle decisioni dell'impresa;
- 3) neutralità dell'imposizione rispetto alle decisioni delle imprese sulle fonti di finanziamento e sulla combinazione dei fattori della produzione;
- 4) riduzione della componente fiscale del costo del lavoro, con il contestuale trasferimento del finanziamento di parte della sicurezza sociale dalla contribuzione alla fiscalità generale con riduzione dell'aliquota formale sugli utili;
- 5) nella distribuzione del carico fiscale derivante dal passaggio al nuovo sistema tributario risulteranno avvantaggiate, in termini relativi, le imprese che:



- sono patrimonializzate
- sono lievemente indebitate
- possiedono una redditività complessiva elevata in rapporto al valore aggiunto
- non godevano della fiscalizzazione (per il maggior carico fiscale sul fattore lavoro cui erano assoggettate).

10. IL FUTURO DELL'IRAP

Alla luce delle recenti osservazioni depositate dall'Avvocato Generale della Corte di Giustizia Europea è probabile che la Corte Europea bocci l'IRAP dichiarandola illegittima e richiedendone l'abolizione.

Certamente non sarà facile eliminare un'imposta che fornisce un gettito annuale di circa 33 miliardi di euro di cui 9,4 circa sono una partita di giro in quanto provengono dalla pubblica amministrazione, 10 derivano dalla componente profitti, rendite e interessi e 14 da quella sul lavoro. I due terzi dell'imposta sono quindi a carico dei privati.

Alla data odierna non vi sono proposte ufficiali del Governo sulle modalità di sostituzione di questa imposta, anche alla luce del fatto che l'IRAP costituisce il tributo autonomo più importante delle Regioni, che dovranno essere direttamente coinvolte nell'identificazione di nuove fonti tributarie. Qualunque intervento di riforma radicale sull'IRAP dovrebbe quindi farsi carico di sostituirla con un tributo che offra altrettanti margini di manovra – in termini sia di aliquote che di riparto dell'onere tra i contribuenti – alle Regioni e che sia nel contempo anche meno sperequato in termini di distribuzione territoriale della base imponibile. Da questo punto di vista l'unica proposta organica è quella dell'Alta Commissione sul federalismo fiscale richiamata nell'Introduzione generale di questo Rapporto (p. XI), che manterrebbe solo l'IRAP pubblica di competenza delle Regioni, con possibilità di manovra delle aliquote.

Altri orientamenti emersi nel dibattito scientifico si caratterizzano per una riformulazione graduale dell'IRAP per quanto concerne la componente costo del lavoro con impatti parziali sul gettito e con una diversa ripartizione del carico fiscale tra i contribuenti⁸¹. Vi sono due varianti possibili:

- 1) l'abolizione totale del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP che avrebbe rilevanti effetti sia sul gettito (si stima una riduzione di circa 12 miliardi) che sull'incidenza effettiva del tributo a carico dei vari fattori produttivi, anche se è difficile prevederne l'impatto traslativo. La sostituzione del mancato gettito dovrebbe basarsi su un aumento dell'addizionale IRES/IRE e/o dell'aliquota dell'IVA con effetti redistributivi tendenzialmente a sfavore dei lavoratori dipendenti. Le più colpite sarebbero le Regioni più ricche ma ciò renderebbe più semplice la gestione del fondo perequativo previsto dall'art. 119 della Costituzione;
- 2) l'abolizione solo degli oneri contributivi dalla base imponibile IRAP, che avrebbe un impatto più limitato (si stima una riduzione di 4-5 miliardi) garantendo una transizione più graduale verso il nuovo assetto e consentendo anche di eliminare la discriminazione dell'IRAP a carico del costo del lavoro (come noto, gli ammortamenti non fanno parte della base imponibile).

⁸¹ Cfr. Bordignon, 2005, Convevole, 2005 e Giannini e Guerra, 2005.



Infine, tra le ipotesi suggerite va ricordato “lo spacchettamento”, ovvero la divisione dell’IRAP in due imposte separate: (i) una business tax regionale, che mantenga tra i soggetti passivi le imprese e i lavoratori autonomi, con una base imponibile composta dal reddito di impresa o di lavoro autonomo e dagli interessi passivi con un’aliquota uguale all’Irap (4,25 per cento); e (ii) un contributo sul costo del lavoro (comprensivo degli oneri sociali), indeducibile anch’esso pari al 4,25 per cento. In questo caso l’Irap cambierebbe solo nome mantenendo l’autonomia delle Regioni, anche se resterebbero immutate le attuali difficoltà indotte dalla sperequazione della base imponibile.



BIBLIOGRAFIA

- ARACHI G., ZANARDI A. (2002), *Alcune osservazioni sulla proposta di riforma fiscale Tremonti*, Workshop “La delega fiscale del governo Berlusconi. Quale disegno? Quali conseguenze?” CAPP, Bologna.
- ATTI DEL CONVEGNO CESIFIN (2004) *La riforma dell'imposta sulle società*, 23 gennaio, www.cesifinalbertopredieri.it.
- ATTI DEL CONVEGNO (2002) *I cento giorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?*, a cura di Ernesto Longobardi Università di Bari, Dipartimento di Scienze Economiche, Bari, 15-17 gennaio.
- BAKER AND MCKENZIE (1999), *Survey of the effective tax burden in the European Union*, Amsterdam.
- BIASCO M. (2002), “Una valutazione d’insieme dei nuovi scenari di tassazione d’impresa”, *Politica Economica* n. 3, pp. 403-439.
- BIRD R.M. (2003), A New Look at Local Business Taxes, *Tax Notes International*, pag. 695-711.
- BORDIGNON M. (2005), *L’IRAP funesta*, sul sito www.lavoce.info.it.
- BRIOTTI M.G. (2003), *Capital income taxation under convergence and EMU – a framework to discuss policy challenges in a world of high capital mobility*, Workshop Tax Policy Banca d’Italia, Perugia.
- BUGLIONE E., SCIUMBATA L.R., STRUSI A. (2003), *Aspetti normativi e finanziari dei tributi propri delle Regioni. Vol. III: L'imposta regionale sulle attività produttive*, Giuffrè, Milano.
- BUGLIONE E., MARÈ M. (2003), *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, w.p. n. 296, SIEP, Pavia.
- CAROTTI F. E ROCCO A. (2005), *Ridurre l’IRAP e il “costo del lavoro”* sul sito www.lavoce.info.
- CASINI BENVENUTI S. (2000), “L’economia italiana verso una nuova fase espansiva: metodo e risultati di un modello previsivo multiregionale”, *Economia e società regionale* n. 3, Angeli, Milano.
- CERIANI V., FRASCA F., PALADINI R. (1994), “Fiscalizzazione degli oneri sociali: una questione ancora aperta”, in *Politica economica*, 1, aprile, Il Mulino.
- COMMISSIONE PARLAMENTARE CONSULTIVA IN MATERIA DI RIFORMA FISCALE (1999), *Attività conoscitiva sull’IRAP. Relazione finale approvata dalla Commissione*, Settembre.
- CONVENEVOLE R. (2005), *Il nodo dell’IRAP*, sul sito www.lavoce.info.it
- DI MAJO A. (1986), “Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese”, in GERELLI E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Angeli, Milano.
- DI MAJO A., PAZIENZA M.G., TRIBERTI B. (2001), *La recente riforma dei tributi sulle imprese*, Progetto Confindustria, Volume Stato-Imprese, Bozza.
- DI NICOLA F., MONTEDURO M.P., MONTEDURO M.T., SANTORO A. (2001), *Incidenza delle imposte sugli utili ed impatti della riforma IRAP per le società di capitali*, SECIT, gennaio.
- GALLO S. (1999), “L’IRAP, una complicata novità nel sistema tributario italiano”, *Rivista della Guardia di finanza*, n. 2, pp. 611-632.
- GAVANA G., MAJOCCHI A., MARENZI A. (2001), “Gli effetti della riforma fiscale sui bilanci delle imprese manifatturiere”, *Economia Pubblica*, a.XXXI n. 2, Angeli, Milano.
- GIACINTI R., LORENZINI S., TUDINI L. (1998) *Effetti dell’IRAP sull’agricoltura toscana*, IRPET, Interventi, Note e Rassegne n. 10.
- GIANNINI S. a cura di (1997), *La riforma della tassazione sui redditi d’impresa: effetti sui bilanci e sui mercati*, Credito Italiano, Milano.
- GIANNINI S. (2003), *IRAP Abolirla non conviene*, sul sito www.lavoce.it.
- GIANNINI S. (2005), *Questione di compatibilità*, sul sito www.lavoce.info.it.
- GIANNINI S. (2005), *Questioni di compatibilità*, sul sito www.la voce.info.it.



- GIANNINI S., GUERRA M.C. (2000), "Dove eravamo e dove siamo: il sistema tributario dal 1990 al 2000" in L. Bernardi (a cura di), *La Finanza pubblica italiana. Rapporto 2000*, Il Mulino, Bologna.
- GIANNINI S., GUERRA M.C. (2001), "Requiem per la riforma Visco?" in L. Bernardi (a cura di), *La Finanza pubblica italiana. Rapporto 2001*, Il Mulino, Bologna.
- GIANNINI S., GUERRA M.C. (2003), "Aspettando la riforma: il sistema fiscale fra promesse e vincoli" in M.C. Guerra, A. Zanardi (a cura di), *La Finanza pubblica italiana. Rapporto 2003*, Il Mulino, Bologna.
- GIANNINI S., GUERRA M.C. (2004), "Progressi e incertezze della riforma fiscale" in M.C. Guerra, A. Zanardi (a cura di), *La Finanza pubblica italiana. Rapporto 2004*, Il Mulino, Bologna.
- GIANNINI S. GUERRA M.C. (2005), *L'IRAP è morta. Viva l'IRAP*, sul sito www.lavoce.info.it.
- GUERRA M.C. (2003) *Il difficile addio all'IRAP*, sul sito www.lavoce.info.it.
- IRES (2005a), *Il modello multisettoriale per il Piemonte: il modulo fiscale*, Contributi di ricerca, in corso di pubblicazione.
- IRES, (2005b), *Ipotesi di nuova fiscalità per le Regioni e gli Enti locali*, a cura di G. Brosio e S. Piperno, con i contributi di A. Brancasi, G. Pola e D. Tessore, in corso di pubblicazione.
- LORENZINI S. (1998), "Gli effetti macroeconomici dell'IRAP nelle Marche" in *La riforma IRAP: aspetti teorici e applicazioni per la realtà marchigiana*, a cura di ERMINI B. ET AL. - Clua Ed. Ancona.
- LORENZINI S. (1999), *Effetti diretti e indotti dell'IRAP sul sistema economico ligure. Rapporto finale, IRPET*, Ricerca su incarico dell'ILRES (Istituto Ligure di Ricerche Economiche e Sociali).
- LORENZINI S. (2000), *L'impatto dell'IRAP sui contribuenti: un'analisi per le imprese edili della Toscana*, IRPET, Interventi, Note e Rassegne n. 16
- LORENZINI S. (2002), *L'IRAP e la pressione fiscale sulle imprese in Toscana*, IRPET-Regione Toscana, mimeo.
- LORENZINI S. (2003), *Dichiarazioni IRAP e variabili macroeconomiche: quali suggerimenti per i programmi d'accertamento fiscale?* IRPET, dattil.
- LUSIGNOLI L., PAZIENZA M.G. (2000), *L'impatto della riforma tributaria sul sistema produttivo italiano: una simulazione*, X Rapporto CER-IRS sull'industria e la Politica industriale, Il Mulino, Bologna.
- MARÈ M. (1998), "Strumenti per l'autonomia tributaria delle regioni", in Buglione E., Patrizi V. (a cura di), *Governo e Governi*, Giuffrè, Milano.
- MINISTERO DELLE FINANZE (1996), Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Vol. I: Relazione finale; Vol. II: Allegati, Roma.
- OSCOLATI F. (2005), *L'IRAP e il federalismo dimezzato*, w.p. n.402, SIEP, Pavia.
- PAZIENZA M.G., TOZZI M. (1998), *La manovra IRAP-IRPEF: effetti microeconomici sui percettori di reddito e sui bilanci familiari*, Centro Europa Ricerche, Roma, Dattiloscritto, Relazione presentata al Ministero delle Finanze.
- PANTEGHINI P.M. (2005), *La tassazione delle società*, Il Mulino, Bologna.
- REGIONE VENETO (2005), *L'IRAP nel Veneto*, Febbraio, Venezia, mimeo.
- STADERINI A. (2001), *Tax reforms to influence corporate financial policy: the case of the Italian Business tax reform of 1997-98*, Temi di discussione, Banca d'Italia, 423-novembre.
- STUDENSKI P. (1940), "Toward a Theory of Business Taxation", *Journal of Political Economy*, 58, pp. 621-654.
- VAGLIASINDI P., VISCO V. (2002), *Imposizione sui redditi da capitale, inflazione e neutralità*, Workshop "La delega fiscale del governo Berlusconi. Quale disegno? Quali conseguenze?" CAPP, Bologna.



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 - <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

ULTIMI CONTRIBUTI DI RICERCA

DANIELA NEPOTE, SYLVIE OCCELLI

Beyond core periphery. Relationships in the eu cooperation

Torino: IRES, 2004, "Contributi di Ricerca" n. 183

MATTEO BELLOMO, SYLVIE OCCELLI

Experimenting a multi-agent model te Simac model

Torino: IRES, 2004, Contributo LabSIMQ n. 1, "Contributo di Ricerca" n. 184

SYLVIE OCCELLI

Dalla concezione alla sperimentazione di un modello di sistema urbano.

L'applicazione al Piemonte del modello PF.US (Post Fordist Urban Simulation)

Torino: IRES, 2005, Contributo LabSIMQ n. 2, "Contributo di Ricerca" n. 185

ROBERTA RICUCCI

Carcere e immigrazione

La popolazione detenuta straniera negli istituti di pena piemontesi

Torino: IRES, 2005, "Contributi di Ricerca" n. 186

SERGIO FRANZESE, MANUELA SPADARO

Rom e Sinti in Piemonte

A dodici anni dalla Legge Regionale 10 giugno 1993, n. 26 "Interventi a favore della popolazione zingara"

Torino: IRES, 2005, "Contributo di Ricerca" n. 187

LUIGI VARBELLA

Carrello e sportello: il commercio diversifica - Rapporto sulla distribuzione 4

Torino: IRES, 2005, "Contributi di Ricerca" n. 188

ROSELLA BARBERIS, FLAVIO IANO, RENATO LANZETTI

Percorsi di innovazione delle PMI piemontesi

Torino: IRES, 2005, "Contributi di Ricerca" n. 189

SYLVIE OCCELLI

"Sensing" mobility: an outline of a mas model for urban mobility

Torino: IRES, 2005, Contributo LabSIMQ n. 3, "Contributo di Ricerca" n. 190